

# Förord

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

Denna upplaga utgår från bestämmelserna i de olika punktskatteförfattningarna i deras lydelse den 1 januari 2004. Föreskrifter, allmänna råd, meddelanden och skrivelser från SKV samt domar och förhandsbesked fram till nämnda datum har också beaktats.

Handledning för punktskatter, de senaste årens skrivelser och rättsfallsreferat samt annan information om punktskatt återfinns även på SKV:s webbplats [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom SKV men kan även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om punktskatt. Handledningen är också tänkt att kunna användas för utbildning inom SKV.

Avseende bestämmelser om förfarandet hänvisas till Handledning för skattebetalning 2004 (SKV 404).

Solna i maj 2004

Vilhelm Andersson



# Innehåll

<b>Förord</b>	.....	<b>1</b>
<b>Förkortningslista</b>	.....	<b>19</b>
<b>1</b>	<b>Beskattningsförfarandet</b>	<b>23</b>
<b>2</b>	<b>Punktskatter och EG</b>	<b>25</b>
<b>2.1</b>	<b>Författningar m.m.</b>	<b>25</b>
2.1.1	Förordningar	25
2.1.2	Direktiv	25
2.1.3	Beslut	26
2.1.4	Rekommendationer	27
2.1.5	Guidelines	27
<b>2.2</b>	<b>Inledning</b>	<b>27</b>
<b>2.3</b>	<b>EG:s punktskatteområde</b>	<b>28</b>
<b>2.4</b>	<b>EG-rättens genomslag i medlemsstaterna</b>	<b>29</b>
2.4.1	EG-rätt	29
2.4.2	EG:s rättspraxis	30
<b>2.5</b>	<b>EG:s principer om beskattningsland för punktskatter</b>	<b>31</b>
<b>2.6</b>	<b>Vissa begrepp</b>	<b>37</b>
<b>3</b>	<b>Alkoholskatt</b>	<b>39</b>
<b>3.1</b>	<b>Författningar m.m.</b>	<b>39</b>
<b>3.2</b>	<b>Allmänt</b>	<b>43</b>
<b>3.3</b>	<b>Skattepliktiga varor</b>	<b>43</b>
3.3.1	Öl	44
3.3.2	Vin	44
3.3.3	Andra jästa drycker än vin eller öl	45
3.3.4	Mellanklassprodukter	46
3.3.5	Etylalkohol	46
3.3.5.1	Matlagningsvin beskattas som etylalkohol	47
3.3.6	Undantag från skatteplikten	48

#### 4 Innehåll

3.3.7	Skattesatser .....	52
3.3.7.1	Allmänt .....	52
3.3.7.2	Öl 52 .....	
3.3.7.3	Vin .....	52
3.3.7.4	Andra jästa drycker än vin eller öl .....	53
3.3.7.5	Mellanklassprodukter .....	53
3.3.7.6	Etylalkohol.....	53
<b>3.4</b>	<b>Skattskyldighet m.m. ....</b>	<b>53</b>
3.4.1	Allmänt .....	53
3.4.2	Upplagshavare .....	54
3.4.2.1	Förutsättningar för godkännande .....	55
3.4.2.2	Skatteupplag .....	58
3.4.2.3	Återkallelse av godkännande .....	59
3.4.3	Varumottagare .....	59
3.4.3.1	Registrerad varumottagare .....	59
3.4.3.2	Oregistrerad varumottagare.....	60
3.4.4	Skatterepresentant.....	60
3.4.5	Distansförsäljning till Sverige.....	61
3.4.6	Övriga skattskyldiga.....	61
3.4.6.1	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor.....	61
3.4.6.2	Den som yrkesmässig tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag .....	63
3.4.6.3	Den som annars tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol.....	63
3.4.6.4	Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål .....	64
3.4.6.5	Den som importerar varor från tredje land .....	65
3.4.6.6	Den som ska betala skatt för transportförluster i vissa fall.....	65
<b>3.5</b>	<b>Ställande av säkerhet.....</b>	<b>66</b>
3.5.1	Upplagshavare .....	66
3.5.1.1	Transportsäkerhet .....	66
3.5.1.2	Säkerhet vid lagring m.m. ....	67
3.5.1.3	Jämkning av säkerhetsbelopp.....	68
3.5.2	Registrerad varumottagare och skatterepresentant .....	68
3.5.3	Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor .....	70
3.5.4	Former för säkerheten .....	70
<b>3.6</b>	<b>Registrering .....</b>	<b>71</b>
<b>3.7</b>	<b>Import från tredje land i vissa fall.....</b>	<b>71</b>
<b>3.8</b>	<b>Skattskyldighetens inträde.....</b>	<b>71</b>
3.8.1	Allmänt .....	71
3.8.2	Upplagshavare .....	71
3.8.2.1	Huvudregel (med undantag).....	71
3.8.2.2	Kompletterande bestämmelser .....	72
3.8.2.3	Kommentar till situationen då en upplagshavare hämtar/tar emot varor från en annan svensk upplagshavare.....	72
3.8.3	Varumottagare .....	73
3.8.4	Skatterepresentant.....	73

3.8.5	Distansförsäljning.....	73
3.8.6	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor.....	73
3.8.7	Tillverkning utanför skatteupplag.....	73
3.8.8	Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål.....	74
3.8.9	Skatt i samband med import i vissa fall.....	74
<b>3.9</b>	<b>Undantag från skattskyldighetens inträde.....</b>	<b>74</b>
3.9.1	För upplagshavaren.....	74
3.9.2	För varumottagare och skatterepresentant.....	76
<b>3.10</b>	<b>Avdrag.....</b>	<b>76</b>
3.10.1	Allmänt.....	76
3.10.2	Avdragsrätt för upplagshavare.....	76
3.10.2.1	Återgång av köp.....	76
3.10.2.2	Oförutsedda händelser eller force majeure.....	77
3.10.2.3	Skattskyldighet har tidigare inträtt.....	77
3.10.2.4	Export m.m.....	77
3.10.2.5	Provantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort.....	78
3.10.2.6	Provantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land.....	78
3.10.2.7	Upplagshavares egen användning av alkohol för vissa ändamål.....	79
3.10.2.8	Alkohol som har levererats till universitet/högskola eller sjukhus/apotek.....	79
3.10.2.9	Alkohol levererats till diplomater m.fl. i annat EG-land.....	79
3.10.2.10	Tagits emot av en skattebefriad förbrukare.....	80
3.10.2.11	Beskattats i annat EG-land med anledning av transportförlust.....	80
3.10.2.12	Verksamhet i exportbutik.....	80
3.10.3	Avdragsrätt för varumottagare och skatterepresentant.....	81
<b>3.11</b>	<b>Förfaranderegler.....</b>	<b>82</b>
3.11.1	Allmänt.....	82
3.11.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 26 § LAS.....	82
<b>3.12</b>	<b>Ledsagardokument m.m.....</b>	<b>83</b>
3.12.1	Allmänt.....	83
3.12.2	Administrativt ledsagardokument.....	83
3.12.2.1	Den svenske avsändarens hantering.....	83
3.12.2.2	Den svenske mottagarens hantering.....	86
3.12.3	Förenklat ledsagardokument.....	88
3.12.3.1	Allmänt.....	88
3.12.3.2	Den svenske avsändarens hantering.....	88
3.12.3.3	Den svenske mottagarens hantering.....	89
3.12.3.4	Förenklat förfarande istället för förenklat ledsagardokument.....	89
3.12.4	Transportförluster då varor transporteras under suspension.....	90
<b>3.13</b>	<b>Distansförsäljning från Sverige.....</b>	<b>91</b>
<b>3.14</b>	<b>Återbetalning av skatt.....</b>	<b>92</b>
3.14.1	Allmänt.....	92
3.14.2	Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige.....	92

## 6 Innehåll

3.14.3	Återbetalning vid övriga leveranser .....	93
3.14.4	Återbetalning för vissa beskattade varor .....	93
3.14.5	Exporterade varor .....	93
3.14.6	Retur av varor till utländsk upplagshavare .....	94
3.14.7	Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 7 LAS .....	94
3.14.8	Återbetalning till diplomater m.fl. ....	95
<b>3.15</b>	<b>Skattefria inköp m.m. ....</b>	<b>96</b>
3.15.1	Skattebefriad förbrukare .....	96
3.15.1.1	Godkännande av skattebefriad förbrukare .....	97
3.15.1.2	Särskilda bokföringskrav .....	97
3.15.1.3	Skattskyldighet vid annan användning .....	97
3.15.1.4	Återkallelse av godkännande .....	97
3.15.2	Tillståndshavare enligt lagen om proviantering .....	98
3.15.2.1	Tillstånd meddelas av Tullverket .....	98
3.15.2.2	Skattskyldighet vid annan användning .....	98
3.15.3	Universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål .....	98
3.15.3.1	Skattskyldighet vid annan användning .....	99
3.15.4	Sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål .....	99
3.15.4.1	Skattskyldighet vid annan användning .....	99
<b>3.16</b>	<b>Överklagande .....</b>	<b>99</b>
<b>3.17</b>	<b>SEED-registret .....</b>	<b>100</b>
<b>4</b>	<b>Tobaksskatt .....</b>	<b>101</b>
<b>4.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>101</b>
<b>4.2</b>	<b>Allmänt .....</b>	<b>105</b>
<b>4.3</b>	<b>Skattepliktiga varor .....</b>	<b>106</b>
4.3.1	Allmänt .....	106
4.3.2	Cigaretter .....	106
4.3.3	Cigarrer och cigariller .....	107
4.3.4	Röktobak .....	108
4.3.5	Snus .....	109
4.3.6	Tuggtobak .....	109
4.3.7	Skattesatser .....	109
4.3.7.1	Allmänt .....	109
4.3.7.2	Cigaretter .....	110
4.3.7.3	Cigarrer, cigariller och röktobak .....	110
4.3.7.4	Snus och tuggtobak .....	110
<b>4.4</b>	<b>Skattskyldighet m.m. ....</b>	<b>111</b>
4.4.1	Allmänt .....	111
4.4.2	Upplagshavare .....	111
4.4.2.1	Förutsättningar för godkännande .....	112
4.4.2.2	Skatteupplag .....	115
4.4.2.3	Återkallelse av godkännande .....	116
4.4.3	Varumottagare .....	116

4.4.3.1	Registrerad varumottagare .....	116
4.4.3.2	Oregistrerad varumottagare.....	117
4.4.4	Skatterepresentant.....	117
4.4.5	Distansförsäljning till Sverige.....	118
4.4.6	Övriga skattskyldiga.....	118
4.4.6.1	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor.....	118
4.4.6.2	Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag...	122
4.4.6.3	Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål ...	123
4.4.6.4	Den som importerar varor från tredje land .....	123
4.4.6.5	Den som ska betala skatt för transportförluster i vissa fall.....	123
<b>4.5</b>	<b>Ställande av säkerhet.....</b>	<b>124</b>
4.5.1	Upplagshavare .....	124
4.5.1.1	Transportsäkerhet .....	124
4.5.1.2	Säkerhet vid lagring m.m. ....	125
4.5.1.3	Jämkning av säkerhetsbelopp.....	126
4.5.2	Registrerad varumottagare och skatterepresentant .....	127
4.5.3	Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor .....	128
4.5.4	Former för säkerheten .....	128
<b>4.6</b>	<b>Registrering .....</b>	<b>129</b>
<b>4.7</b>	<b>Import från tredje land i vissa fall.....</b>	<b>129</b>
<b>4.8</b>	<b>Skattskyldighetens inträde.....</b>	<b>129</b>
4.8.1	Allmänt .....	129
4.8.2	Upplagshavare .....	129
4.8.2.1	Huvudregel (med undantag).....	130
4.8.2.2	Kompletterande bestämmelser .....	130
4.8.2.3	Kommentar till situationen då en upplagshavare hämtar/tar emot varor från en annan svensk upplagshavare.....	130
4.8.3	Varumottagare .....	131
4.8.4	Skatterepresentant.....	131
4.8.5	Distansförsäljning.....	131
4.8.6	Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor.....	132
4.8.7	Tillverkning utanför skatteupplag.....	132
4.8.8	Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål.....	132
4.8.9	Skatt i samband med import i vissa fall .....	132
<b>4.9</b>	<b>Undantag från skattskyldighetens inträde.....</b>	<b>132</b>
4.9.1	För upplagshavaren .....	132
4.9.2	För varumottagare och skatterepresentant .....	134
<b>4.10</b>	<b>Avdrag.....</b>	<b>134</b>
4.10.1	Allmänt .....	134
4.10.2	Avdragsrätt för upplagshavare .....	134
4.10.2.1	Återgång av köp .....	135
4.10.2.2	Oförutsedda händelser eller force majeure .....	135
4.10.2.3	Skattskyldighet har tidigare inträtt .....	135
4.10.2.4	Export m.m. ....	136

## 8 Innehåll

4.10.2.5	Proviering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort.....	136
4.10.2.6	Proviering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land.....	137
4.10.2.7	Tobaksvaror som har levererats till diplomater m.fl. i annat EG-land.....	137
4.10.2.8	Beskattats i annat EG-land med anledning av transportförlust.....	137
4.10.2.9	Verksamhet i exportbutik.....	138
4.10.3	Avdragsrätt för varumottagare och skatterepresentant.....	139
<b>4.11</b>	<b>Förfaranderegler.....</b>	<b>139</b>
4.11.1	Allmänt.....	139
4.11.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 27 § LTS.....	139
<b>4.12</b>	<b>Ledsagardokument m.m.....</b>	<b>140</b>
4.12.1	Allmänt.....	140
4.12.2	Administrativt ledsagardokument.....	140
4.12.2.1	Den svenske avsändarens hantering.....	140
4.12.2.2	Den svenske mottagarens hantering.....	143
4.12.3	Förenklat ledsagardokument.....	144
4.12.3.1	Allmänt.....	144
4.12.3.2	Den svenske avsändarens hantering.....	145
4.12.3.3	Den svenske mottagarens hantering.....	145
4.12.3.4	Förenklat förfarande istället för förenklat ledsagardokument.....	146
4.12.4	Transportförluster då varor transporteras under suspension.....	146
<b>4.13</b>	<b>Distansförsäljning från Sverige.....</b>	<b>148</b>
<b>4.14</b>	<b>Återbetalning av skatt.....</b>	<b>149</b>
4.14.1	Allmänt.....	149
4.14.2	Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige.....	149
4.14.3	Återbetalning vid övriga leveranser.....	149
4.14.4	Återbetalning för vissa beskattade varor.....	150
4.14.5	Exporterade varor.....	150
4.14.6	Retur av varor till utländsk upplagshavare.....	150
4.14.7	Återbetalning till diplomater m.fl.....	151
<b>4.15</b>	<b>Skattefria inköp.....</b>	<b>152</b>
4.15.1	Tillståndshavare enligt lagen om proviantering.....	152
4.15.1.1	Tillstånd meddelas av Tullverket.....	152
4.15.1.2	Skattskyldighet vid annan användning.....	152
<b>4.16</b>	<b>Överklagande.....</b>	<b>152</b>
<b>4.17</b>	<b>SEED-registret.....</b>	<b>153</b>
<b>4.18</b>	<b>Snus och tuggtobak.....</b>	<b>154</b>
4.18.1	Skattskyldig för snus och tuggtobak.....	154
4.18.2	Godkänd lagerhållare.....	154
4.18.2.1	Förutsättningar för godkännande.....	154
4.18.2.2	Skattskyldighetens inträde.....	155
4.18.2.3	Avdrag.....	155
4.18.2.4	Återkallelse av godkännande som lagerhållare.....	155



4.18.3	Yrkemässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare .....	155
4.18.4	Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EG-land.....	156
4.18.5	Den som använder snus/tuggtobak som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål.....	156
4.18.6	Den som importerar.....	156
4.18.7	Övrigt.....	157
<b>5</b>	<b>Skatt på energi.....</b>	<b>159</b>
<b>5.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>159</b>
<b>5.2</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>165</b>
<b>5.3</b>	<b>Skatteplikt m.m. ....</b>	<b>168</b>
5.3.1	Allmänt .....	168
5.3.2	Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen .....	170
5.3.2.1	Skatteplikt enligt 2 kap. 1 § och 1 a § LSE.....	170
5.3.2.2	Skatteplikt enligt 2 kap 3 § första stycket 1 LSE.....	172
5.3.2.3	Skatteplikt enligt 2 kap. 3 § första stycket 2 LSE.....	173
5.3.2.4	Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 LSE.....	175
5.3.2.5	Skatteplikt enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 LSE.....	175
5.3.3	Undantag från skatteplikt för energiskatt och koldioxidskatt på bränslen.....	176
5.3.4	Svavelskatt.....	177
<b>5.4</b>	<b>Skattesatser m.m. ....</b>	<b>178</b>
5.4.1	Energiskatt och koldioxidskatt på bränslen .....	178
5.4.2	Indelning av oljeprodukter i miljöklasser .....	182
5.4.3	Svavelskatt.....	183
5.4.4	Skattepliktig kvantitet; energiskatt och koldioxidskatt .....	184
5.4.5	Skattepliktig kvantitet; svavelskatt .....	186
5.4.6	Märkämnena.....	186
5.4.7	Förbud mot användning av märkta oljeprodukter .....	187
5.4.8	Pilotprojekt .....	190
<b>5.5</b>	<b>Skattskyldighet m.m., EG-harmoniserade bränslen.....</b>	<b>191</b>
5.5.1	Allmänt .....	191
5.5.2	Upplagshavare .....	191
5.5.2.1	Förutsättningar för godkännande .....	192
5.5.2.2	Skatteupplag .....	195
5.5.2.3	Återkallelse av godkännande .....	197
5.5.3	Varumottagare .....	197
5.5.3.1	Registrerad varumottagare .....	197
5.5.3.2	Oregistrerad varumottagare.....	198
5.5.4	Skatterepresentant.....	198
5.5.5	Distansförsäljning till Sverige.....	199
5.5.6	Övriga skattskyldiga.....	200
5.5.6.1	Tillverkning och bearbetning .....	200
5.5.6.2	Den som för in eller tar emot leverans av bränsle i vissa fall.....	200
5.5.6.3	Import .....	200
5.5.6.4	Ändrad användning .....	200

## 10 Innehåll

5.5.7	Undantag från skattskyldighet i vissa fall.....	201
<b>5.6</b>	<b>Skattskyldighet m.m., övriga bränslen (icke EG-harmoniserade).....</b>	<b>203</b>
<b>5.7</b>	<b>Ställande av säkerhet, EG-harmoniserat bränsle .....</b>	<b>205</b>
5.7.1	Upplagshavare .....	205
5.7.1.1	Transportsäkerhet .....	205
5.7.1.2	Säkerhet vid lagring m.m. ....	206
5.7.1.3	Jämkning av säkerhetsbelopp.....	207
5.7.2	Registrerad varumottagare och skatterepresentant .....	208
5.7.3	Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare, viss annan införsel (mottagande).....	209
5.7.4	Former för säkerheten .....	210
<b>5.8</b>	<b>Registrering .....</b>	<b>210</b>
<b>5.9</b>	<b>Skattskyldighetens inträde .....</b>	<b>210</b>
5.9.1	Allmänt .....	210
5.9.2	EG-harmoniserat bränsle.....	211
5.9.2.1	Upplagshavare .....	211
5.9.2.2	Varumottagare .....	212
5.9.2.3	Skatterepresentant.....	213
5.9.2.4	Distansförsäljning.....	213
5.9.2.5	Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall.....	213
5.9.2.6	Tillverkning/bearbetning utanför skatteupplag.....	213
5.9.2.7	Användning för annat än avsett ändamål.....	213
5.9.2.8	Import av bränsle i vissa fall .....	213
5.9.3	Övriga bränslen (icke EG-harmoniserade bränslen) .....	214
5.9.3.1	Godkänd lagerhållare .....	214
5.9.3.2	Införsel/mottagande av bränsle i vissa fall.....	214
5.9.3.3	Tillverkning/bearbetning av bränsle av annan än godkänd lagerhållare.....	214
5.9.3.4	Användning för annat än avsett ändamål.....	214
5.9.3.5	Import av bränsle i vissa fall .....	214
<b>5.10</b>	<b>Förfaranderegler .....</b>	<b>215</b>
5.10.1	Allmänt .....	215
5.10.2	Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 4 kap. 2 § LSE .....	215
<b>5.11</b>	<b>Ledsagardokument .....</b>	<b>215</b>
5.11.1	Allmänt .....	215
5.11.2	Administrativt ledsagardokument .....	216
5.11.2.1	Allmänt .....	216
5.11.2.2	Den svenske avsändarens hantering.....	216
5.11.2.3	Den svenske mottagarens hantering.....	218
5.11.3	Förenklat ledsagardokument .....	220
5.11.3.1	Allmänt .....	220
5.11.3.2	Den svenske avsändarens hantering.....	220
5.11.3.3	Den svenske mottagarens hantering.....	221
<b>5.12</b>	<b>Skattebefriade användningsområden.....</b>	<b>221</b>
5.12.1	Allmänt om skattebefrielse .....	221
5.12.2	Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning m.m. ....	222

5.12.3	Förbrukning i tåg eller annat spårbundet färdmedel.....	224
5.12.4	Förbrukning i skepp och vissa båtar för annat än privat ändamål.....	224
5.12.5	Förbrukning i luftfartyg.....	226
5.12.6	Förbrukning vid framställning av mineraloljeprodukter, kolbränslen, petroleum koks eller andra produkter för vilka skatteplikt har inträtt för tillverkaren.....	226
5.12.7	Förbrukning vid framställning av skattepliktig elektrisk kraft.....	227
5.12.8	Förbrukning i metallurgiska processer.....	228
5.12.9	Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.....	229
5.12.10	Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid växthusuppvärmning i yrkesmässig växthusodling.....	231
5.12.11	Förbrukning för annat ändamål än drift av motordrivna fordon i yrkesmässig jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet.....	231
5.12.12	Förbrukning i sodapannor, lutpannor, metallurgiska processer eller i processer .... för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller.....	233
5.12.13	Förbrukning vid tillverkningsprocessen i gruvindustriell verksamhet för drift av andra motordrivna fordon än personbilar, lastbilar och bussar.....	233
5.12.14	Förbrukning av råttalolja för uppvärmningsändamål m.m.....	234
5.12.15	Förbrukning vid samtidig produktion av värme och skattepliktig elektrisk kraft i en kraftvärmeanläggning.....	234
5.12.15.1	Beskattning av kraftvärme t.o.m. 2003.....	235
5.12.15.2	Beskattning av kraftvärme fr.o.m. 2004.....	236
5.12.16	Förbrukning vid framställning av skattepliktig el i en gasturbinanläggning.....	238
5.12.17	Förbrukning av bränslen som avses i 2 kap. 3 och 4 §§ LSE.....	238
<b>5.13</b>	<b>Avdrag.....</b>	<b>238</b>
5.13.1	Allmänt om avdrag.....	238
5.13.2	Skattskyldighet har inträtt tidigare.....	239
5.13.3	Återgång av köp.....	241
5.13.4	Export.....	242
5.13.5	Förbrukning för skattebefriade användningsområden enligt 6 a kap. 1 § LSE ...	242
5.13.6	Leverans från upplagshavare m.fl. av bränsle för skattebefriat ändamål.....	243
5.13.6.1	Bränsle som tas emot av en skattebefriad förbrukare.....	243
5.13.6.2	Bränsle som tas emot för förbrukning i luftfartyg, skepp och vissa båtar.....	243
5.13.6.3	Nedsättning enligt den s.k. 0,8-procentsregeln.....	244
5.13.7	Leverans av bränsle till diplomater.....	244
5.13.8	Begränsning av svavelutsläpp genom reningsåtgärd.....	245
5.13.8.1	Beräkningsmetoder.....	246
5.13.9	Utförsel till annat EG-land av oharmoniserat bränsle.....	247
5.13.10	Tillfälliga omständigheter eller force majeure.....	247
5.13.11	Försvunnet bränsle som beskattats i annat EG-land.....	248
<b>5.14</b>	<b>Skattebefriad förbrukare.....</b>	<b>248</b>
5.14.1	Bakgrund.....	248
5.14.2	Godkännande av skattebefriad förbrukare.....	249
5.14.3	Underlag för kontroll av skattebefriad förbrukning.....	251
5.14.4	Återkallande av godkännande.....	251

<b>5.15</b>	<b>Återbetalning av skatt .....</b>	<b>252</b>
5.15.1	Allmänt .....	252
5.15.2	Diplomater m.m. ....	252
5.15.3	Skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE .....	253
5.15.4	Förbrukning i fartyg .....	253
5.15.5	Begränsning av koldioxidutsläpp .....	254
5.15.6	Värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet eller för jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet .....	255
5.15.7	Kompensation för begränsning av svavelutsläpp .....	256
5.15.8	Ansökningsförfarandet .....	256
5.15.9	Införsel av olja som inte märkts enligt svenska bestämmelser .....	257
5.15.10	Nedsättning av koldioxidskatt enligt 0,8-procentsregeln .....	258
5.15.11	Återbetalning av skatt vid EG-handel .....	262
5.15.11.1	Allmänt .....	262
5.15.11.2	Distansförsäljning från Sverige .....	262
5.15.11.3	Övriga leveranser .....	263
5.15.11.4	Bränsle som inte har kommit fram till mottagaren .....	263
<b>5.16</b>	<b>Sanktioner m.m. ....</b>	<b>264</b>
5.16.1	Allmänt .....	264
5.16.2	Straffbestämmelser m.m. ....	264
5.16.3	Särskild avgift .....	265
5.16.4	Tillsyn och kontroll .....	268
5.16.5	Regler om förfarandet .....	268
<b>5.17</b>	<b>Energiskatt på elektrisk kraft .....</b>	<b>269</b>
5.17.1	Skattepliktig kraft .....	269
5.17.2	Skattesatser .....	270
5.17.3	Skattskyldighet m.m. ....	273
5.17.3.1	Skattskyldig .....	273
5.17.3.2	Skattskyldighetens inträde .....	274
5.17.4	Mätning av elektrisk kraft .....	275
5.17.5	Avdrag .....	275
5.17.5.1	Förbrukning i tåg m.m. ....	275
5.17.5.2	Förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning .....	276
5.17.5.3	Framställning av vissa bränslen .....	277
5.17.5.4	Förbrukning i kraftvärmeanläggning .....	277
5.17.5.5	Förbrukning vid kraftöverföring .....	277
5.17.5.6	Skatt på bränsle som används för produktion av skattepliktig elektrisk kraft .....	278
5.17.5.7	Framställning av elektrisk kraft i vindkraftverk .....	278
5.17.6	Inköp mot försäkran .....	278
5.17.7	Återbetalning av skatt .....	279
5.17.8	Bokföring m.m. ....	279
<b>5.18</b>	<b>Överklagande .....</b>	<b>280</b>
<b>5.19</b>	<b>SEED-registret .....</b>	<b>281</b>

<b>6</b>	<b>Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.....</b>	<b>283</b>
<b>6.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>283</b>
<b>6.2</b>	<b>Skatteplikt.....</b>	<b>283</b>
<b>6.3</b>	<b>Skattskyldighet.....</b>	<b>283</b>
6.3.1	Skattskyldig .....	283
6.3.2	Skattskyldighetens inträde.....	283
<b>6.4</b>	<b>Avdrag i deklaration.....</b>	<b>283</b>
<b>6.5</b>	<b>Skattesats .....</b>	<b>284</b>
<b>6.6</b>	<b>Förfaranderegler.....</b>	<b>284</b>
<b>6.7</b>	<b>Överklagande .....</b>	<b>284</b>
<b>7</b>	<b>Reklamskatt .....</b>	<b>285</b>
<b>7.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>285</b>
<b>7.2</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>287</b>
<b>7.3</b>	<b>Offentliggörande inom landet m.m. ....</b>	<b>287</b>
<b>7.4</b>	<b>Trycksaksbegreppet.....</b>	<b>289</b>
7.4.1	Självständigt bruksvärde .....	291
7.4.2	Affärshandling m.m.....	294
7.4.3	Kontorsmaterial eller liknande.....	295
7.4.4	Etikett.....	296
7.4.5	Emballage .....	296
<b>7.5</b>	<b>Reklam .....</b>	<b>296</b>
7.5.1	Reklambegreppet .....	296
7.5.2	Avsättningsfrämjande eller inte avsättningsfrämjande?.....	297
7.5.3	Kommersiell verksamhet .....	301
<b>7.6</b>	<b>Annonsbegreppet .....</b>	<b>303</b>
<b>7.7</b>	<b>Periodisk publikation och allmän nyhetstidning.....</b>	<b>307</b>
<b>7.8</b>	<b>Reklamtrycksak .....</b>	<b>309</b>
7.8.1	Reklamtrycksaksbegreppet .....	309
7.8.2	Huvudsakligt syfte.....	310
7.8.3	Reklamtrycksak/annonsblad .....	311
<b>7.9</b>	<b>Skatteplikt för annons .....</b>	<b>313</b>
7.9.1	Skatteplikt för annons.....	314
7.9.2	Ej skattepliktig annons .....	316
7.9.2.1	Organ för sammanslutningar.....	316
7.9.2.2	Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands .....	319
7.9.2.3	Egenannons i publikation .....	319
<b>7.10</b>	<b>Skatteplikt för annan reklam.....</b>	<b>320</b>
7.10.1	Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL .....	320
7.10.2	Undantag från skatteplikten enligt 5 § 1 RSL .....	322
7.10.3	Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL .....	324
7.10.4	Undantag från skatteplikten enligt 5 § 2 RSL .....	325

## 14 Innehåll

<b>7.11</b>	<b>Skattskyldighet</b> .....	<b>326</b>
7.11.1	Allmänt .....	326
7.11.2	Annonser (3 § RSL) .....	328
7.11.3	Affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL) .....	328
7.11.4	Visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL).....	331
7.11.5	Införsel av annonsblad .....	331
<b>7.12</b>	<b>Skattskyldighetens inträde</b> .....	<b>332</b>
<b>7.13</b>	<b>Skattesatser m.m.</b> .....	<b>332</b>
7.13.1	Skattesatser för bilagor .....	333
<b>7.14</b>	<b>Beskattningsvärde</b> .....	<b>334</b>
7.14.1	Gemensamma bestämmelser.....	334
<b>7.15</b>	<b>Beskattningsmyndighet, registrering, deklaration m.m.</b> .....	<b>338</b>
7.15.1	Avdrag enligt 18 § RSL .....	339
7.15.2	Arkivering.....	340
<b>7.16</b>	<b>Återbetalning av reklamskatt m.m.</b> .....	<b>340</b>
<b>8</b>	<b>Spelskatt</b> .....	<b>345</b>
<b>8.1</b>	<b>Författningar m.m.</b> .....	<b>345</b>
<b>8.2</b>	<b>Allmänt</b> .....	<b>346</b>
<b>8.3</b>	<b>Skattepliktig verksamhet</b> .....	<b>346</b>
<b>8.4</b>	<b>Skattskyldighet m.m.</b> .....	<b>348</b>
<b>8.5</b>	<b>Skattskyldighetens inträde, skattesatser, deklaration m.m.</b> .....	<b>348</b>
<b>9</b>	<b>Lotteribesättning</b> .....	<b>351</b>
<b>9.1</b>	<b>Författningar m.m.</b> .....	<b>351</b>
<b>9.2</b>	<b>Allmänt</b> .....	<b>353</b>
<b>9.3</b>	<b>Lotteribegreppet m.m.</b> .....	<b>353</b>
<b>9.4</b>	<b>Lotteriskatten</b> .....	<b>356</b>
9.4.1	Skattskyldiga .....	356
9.4.2	Beskattningsunderlag och skattesats .....	356
9.4.3	Registrering .....	357
<b>9.5</b>	<b>Skatt på vinstsparande m.m.</b> .....	<b>357</b>
9.5.1	Skattskyldiga m.m. ....	357
9.5.2	Skatteplikt och skattesats .....	357
9.5.3	Återbetalning av skatt.....	358
<b>10</b>	<b>Avfallsskatt</b> .....	<b>359</b>
<b>10.1</b>	<b>Författningar m.m.</b> .....	<b>359</b>
<b>10.2</b>	<b>Allmänt</b> .....	<b>359</b>
<b>10.3</b>	<b>Skattepliktiga anläggningar m.m.</b> .....	<b>360</b>

<b>10.4</b>	<b>Skattskyldighet</b> .....	<b>360</b>
10.4.1	Skattskyldighet för konventionella avfallsanläggningar .....	361
10.4.2	Skattskyldighet för industrianläggningar .....	361
<b>10.5</b>	<b>Avfall</b> .....	<b>362</b>
<b>10.6</b>	<b>Undantag för vissa anläggningar</b> .....	<b>363</b>
<b>10.7</b>	<b>Undantag för alternativa användningsområden</b> .....	<b>364</b>
<b>10.8</b>	<b>Skattesats</b> .....	<b>365</b>
<b>10.9</b>	<b>Vägning eller annan beräkningsgrund (5 § LSA)</b> .....	<b>366</b>
10.9.1	Vägning.....	366
10.9.2	Mindre omfattning.....	366
10.9.3	Särskilda skäl.....	366
10.9.4	Annan beräkningsgrund .....	366
<b>10.10</b>	<b>Undantag från skatteplikt</b> .....	<b>367</b>
10.10.1	Driften av anläggningen .....	368
10.10.2	Kompostering eller reaktorbaserad rötning .....	368
10.10.2.1	Kompostering .....	368
10.10.2.2	Rötning .....	369
10.10.3	Förbränning .....	369
10.10.4	Flis och pellets .....	369
10.10.5	Avvattning .....	369
10.10.6	Rening .....	370
10.10.7	Vassbädd.....	370
<b>10.11</b>	<b>Skattskyldig</b> .....	<b>370</b>
<b>10.12</b>	<b>Skattskyldighetens inträde</b> .....	<b>371</b>
<b>10.13</b>	<b>Förfaranderegler</b> .....	<b>371</b>
<b>10.14</b>	<b>Avdrag</b> .....	<b>371</b>
10.14.1	Allmänt om avdrag.....	371
10.14.2	Avdrag .....	372
10.14.2.1	Avfall som förts ut.....	372
10.14.2.2	Avdrag för konstruktionsarbeten .....	373
10.14.2.3	Avdrag för sluttäckning.....	373
10.14.3	Övriga avdrag .....	374
10.14.3.1	Stabilisering och vätning av aska.....	374
10.14.3.2	Sanering av mark och vattenområden förorenad jord från marksanering.....	375
10.14.3.3	Muddermassor .....	375
10.14.3.4	Avfall från sanering av upplag för farligt avfall .....	376
10.14.3.5	Slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras.....	376
10.14.3.6	Avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats på grund av verksamhet vid Falu koppargruva .....	376
10.14.3.7	Asbesthaltigt avfall .....	377
10.14.3.8	Fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspelletts.....	377
10.14.3.9	Grönlutslam från kausticeringsprocesser.....	377

## 16 Innehåll

10.14.3.10	Returfiberavfall och avsvärtnings slam från uppabetning av returpapper samt askor från eldning av avsvärtnings slam .....	378
10.14.3.11	Slam från framställning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat ...	378
10.14.3.12	Kalciumfluorid slam från framställning av aluminiumfluorid .....	379
10.14.3.13	Gipsslam från framställning av uppkolningsmedel .....	379
10.14.3.14	Elfilterstoft från framställning av kalciumkarbid .....	379
10.14.3.15	Slagger från metallurgiska processer .....	379
10.14.3.16	Stoft och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål .....	380
10.14.3.17	Oljehaltigt glödska slam .....	380
10.14.3.18	Metallhydroxid slam .....	380
10.14.3.19	Stoft och slam från rening av rökgaser av processvatten vid framställning av koppar, zink och bly .....	381
10.14.3.20	Katodrester, elektrofilterstoft, blästerstoft och kolavfall från framställning av aluminium .....	381
10.14.3.21	Stoft och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar .....	381
10.14.3.22	Gjuterisand .....	382
10.14.3.23	Avfall från rensprocessen vid uppabetning av återvunnet glas .....	382
10.14.3.24	Biobränsleaska .....	382
<b>11</b>	<b>Bekämpningsmedelsskatt .....</b>	<b>385</b>
<b>11.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>385</b>
<b>11.2</b>	<b>Allmänt .....</b>	<b>385</b>
11.2.1	Uppgiftsskyldighet .....	386
11.2.2	Produktregister .....	386
11.2.3	Kemikalieinspektionen .....	386
11.2.4	Godkännande av bekämpningsmedel .....	387
<b>11.3</b>	<b>Skatteplikt .....</b>	<b>387</b>
11.3.1	Träskyddsmedel .....	387
11.3.2	Ättika .....	388
<b>11.4</b>	<b>Skattskyldighet .....</b>	<b>388</b>
11.4.1	Skattskyldig .....	388
11.4.2	Skattskyldighetens inträde .....	389
<b>11.5</b>	<b>Skattesats m.m. ....</b>	<b>389</b>
11.5.1	Skattesats .....	389
11.5.2	Verksam beståndsdel .....	389
11.5.2.1	Samråd .....	390
<b>11.6</b>	<b>Registrering .....</b>	<b>390</b>
<b>11.7</b>	<b>Avdrag i deklaration .....</b>	<b>390</b>
<b>12</b>	<b>Gödselmedelsskatt .....</b>	<b>391</b>
<b>12.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>391</b>
<b>12.2</b>	<b>Allmänt .....</b>	<b>392</b>
<b>12.3</b>	<b>Skatteplikt .....</b>	<b>392</b>



<b>12.4</b>	<b>Lagerhållare .....</b>	<b>393</b>
12.4.1	Förutsättningar för godkännande .....	393
<b>12.5</b>	<b>Skattskyldighet.....</b>	<b>394</b>
12.5.1	Skattskyldig .....	394
12.5.2	Skattskyldighetens inträde för kväve .....	394
12.5.3	Skattskyldighetens inträde för kadmium .....	395
<b>12.6</b>	<b>Skattesats .....</b>	<b>395</b>
<b>12.7</b>	<b>Redovisning av skatt.....</b>	<b>396</b>
<b>13</b>	<b>Naturgrusskatt.....</b>	<b>397</b>
<b>13.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>397</b>
<b>13.2</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>397</b>
<b>13.3</b>	<b>Skattesats m.m.....</b>	<b>397</b>
<b>13.4</b>	<b>Skatteplikt.....</b>	<b>398</b>
13.4.1	Naturgrus .....	399
13.4.2	Täkt för husbehov .....	400
13.4.3	Bildande av samfällighet för husbehov för att tillgodose flera fastigheters behov .....	401
13.4.4	Tillstånd enligt 12 kapitlet miljöbalken .....	401
<b>13.5</b>	<b>Skattskyldighet m.m. ....</b>	<b>401</b>
13.5.1	Skattskyldig .....	401
13.5.2	Skattskyldighetens inträde.....	402
<b>13.6</b>	<b>Registrering .....</b>	<b>402</b>
<b>13.7</b>	<b>Avdrag i deklaration.....</b>	<b>402</b>
<b>14</b>	<b>Särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m. ....</b>	<b>405</b>
<b>14.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>405</b>
<b>14.2</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>405</b>
<b>14.3</b>	<b>Beskattningsunderlag .....</b>	<b>406</b>
<b>14.4</b>	<b>Skattskyldiga .....</b>	<b>406</b>
<b>14.5</b>	<b>Förutsättningar för skatteplikt.....</b>	<b>407</b>
14.5.1	Försäkringsföretag .....	407
14.5.2	Staten .....	407
14.5.3	Annan arbetsgivare.....	408
14.5.4	Utländska grupplivförsäkringar .....	408
<b>14.6</b>	<b>Skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats.....</b>	<b>408</b>
14.6.1	Försäkringsföretag .....	408
14.6.2	Staten och andra arbetsgivare.....	408
14.6.3	Utländska grupplivförsäkringar .....	409
<b>14.7</b>	<b>Förfarandet vid beskattningen.....</b>	<b>409</b>
<b>14.8</b>	<b>Redovisningsperiod.....</b>	<b>409</b>

<b>15</b>	<b>Avkastningsskatt på individuellt pensionssparande.....</b>	<b>411</b>
<b>15.1</b>	<b>Författningar m.m. ....</b>	<b>411</b>
<b>15.2</b>	<b>Allmänt.....</b>	<b>413</b>
<b>15.3</b>	<b>Skatteplikt m.m. ....</b>	<b>414</b>
15.3.1	Kapitalunderlag .....	414
15.3.2	Skatteunderlag .....	415
15.3.3	Skattesatsen och beräkning av skatten .....	415
15.3.4	Jämkning av skattesatsen .....	415
<b>15.4</b>	<b>Skattskyldighet m.m. ....</b>	<b>415</b>
15.4.1	Skattskyldig .....	415
15.4.2	Rätt att överklaga.....	416
<b>15.5</b>	<b>Registrering, deklaration m.m. ....</b>	<b>416</b>
15.5.1	Registrering .....	416
15.5.2	Deklaration .....	416
15.5.3	Skattebetalning .....	416
15.5.4	Redovisning av skatt vid byte av institut .....	417
<b>15.6</b>	<b>Avräkning av utländsk skatt .....</b>	<b>417</b>
15.6.1	Allmänt .....	417
15.6.2	Spärrbelopp.....	418
15.6.3	S.k. carry forward .....	418
15.6.4	Utredningsansvar .....	419
<b>15.7</b>	<b>Återbetalning av skatt .....</b>	<b>419</b>
<b>Sökord</b>	<b>.....</b>	<b>421</b>

## Förkortningslista

- ABL Aktiebolagslag (1975:1385)
- AL Alkohollag (1994:1738)
- AvPL Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
- BFL Bokföringslag (1976:125)
- BoU Bostadsutskottets betänkande
- EGT Europeiska gemenskapernas officiella tidning
- EL Lag (1957:262) om allmän energiskatt (har upphört att gälla)
- FAS Förordning (1994:1614) om alkoholskatt
- FiU Finansutskottets betänkande
- FL Förvaltningslag (1986:223)
- FMO Förordning (1993:187) om märkning av vissa oljeprodukter m.m. (har upphört att gälla)
- FPP Förordning (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter (har upphört att gälla)
- FSE Förordning (1994:1784) om skatt på energi
- FTS Förordning (1994:1613) om tobaksskatt
- IL Inkomstskattelag (1999:1229)
- JBL Jordbruksbokföringslag (1979:141)
- JoU Jordbruksutskottets betänkande
- JuU Justitieukskottets betänkande
- KL Kommunalskattelag (1928:370) (har upphört att gälla)
- KrU Kulturutskottets betänkande
- LAS Lag (1994:1564) om alkoholskatt
- LDO Lag (1992:1438) om dieseloljeskatt och användning av vissa oljeprodukter (har upphört att gälla)
- LIPS Lag (1993:931) om individuellt pensionssparande
- LL Lotterilag (1994:1000)

## 20 Förkortningslista

LPG	Lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.
LPK	Lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (har upphört att gälla)
LSA	Lag (1999:673) om skatt på avfall
LSL	Lag (1991:1482) om lotteriskatt
LSB	Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel
LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
LSG	Lag (1984:409) om skatt på gödselmedel
LSN	Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus
LSP	Lag (1972:820) om skatt på spel
LSTK	Lag (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer
LTS	Lag (1994:1563) om tobaksskatt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
NU	Näringsutskottets betänkande
NvL	Naturvårdslag (1964:822)
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSL	Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBF	Skattebetalningsförordning (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SfU	Socialförsäkringsutskottets betänkande
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt (har upphört att gälla)
SKV	Skatteverket

SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslag (1990:324)
UD	Utrikesdepartementet



# 1 Beskattningsförfarandet

Förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden regleras i princip av FL:s bestämmelser. FL:s regler är således tillämpliga på ärendehandläggningen hos SKV. FL är en baslag och bestämmelserna gäller om det inte finns andra bestämmelser som avviker från dessa regler. Reglerna i speciallagstiftningen har således företräde i förhållande till reglerna i FL.

I SBL finns regler om förfarandet som avviker från FL:s bestämmelser. Eftersom SBL är speciallag i förhållande till FL har SBL:s bestämmelser företräde. I SBL hänvisas till annan speciallagstiftning, t.ex. TL. Så är t.ex. fallet med reglerna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ TL. Dessa regler gäller således i tillämpliga delar i fråga om skatterevision på punktskatteområdet.

SBL är indelad i 24 kapitel. De olika kapitlen är, så långt möjligt, ordnade kronologiskt. I SBL behandlas bl.a. bestämmelser om registrering, redovisning, beskattningsbeslut, omprövning och överklaganden. Enligt 66 § SBF får SKV meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av SBL.

En utförligare beskrivning av bestämmelser om förfarandet finns i Handledning för skattebetalning 2004 (SKV 404).

Enligt LPK beslutar Tullverket i vissa fall om skatt. I dessa fall tillämpas de regler om förfarandet som finns i LPK.

Flertalet punktskatter hanteras av SKV. Inom SKV handläggs punktskatterna av Särskilda skattekontoret i Ludvika, 771 83 Ludvika, tel. 0240-870 00.





## 2 Punktskatter och EG

### 2.1 Författningar m.m.

Under denna rubrik anges de EG-förordningar, EG-direktiv, EG-beslut, EG-rekommendationer och guidelines som är gällande för de harmoniserade punktskatterna.

#### 2.1.1 Förordningar

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

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

*Ändr. gm (EGT L 260 31.10.1995 s. 45)*

*Ändr. gm (EGT L 320 28.11.1998 s. 27)*

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

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

*Ändr. gm (EGT L 198 07.08.1993 s. 5)*

#### 2.1.2 Direktiv

Rådets direktiv 03/96/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 (*EGT L 291 06.12.1995 s. 46*)

## 26 Punktskatter och EG, *Avsnitt 2*

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (*EGT L 291 06.12.1995 s. 40*).

*Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)*

*Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)*

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

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (*EGT L 316 31.10.1992 s. 21*).

Rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (*EGT L 316 31.10.1992 s. 19*).

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (*EGT L 316 31.10.1992 s. 12*).

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

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (*EGT L 316 31.10.1992 s. 10*).

*Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)*

*Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)*

Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatt på cigaretter (*EGT L 316 31.10.1992 s. 8*).

*Ändr. gm (EGT L 211 11.08.1999 s. 47)*

*Ändr. gm (EGT L 046 16.02.2002 s. 26)*

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

*Ändr. gm (EGT L 161 01.07.2000 s. 82)*

*Ändr. gm (EGT L 193 29.07.2000 s. 73)*

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

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

*Ändr. gm (EGT L 008 11.01.1997 s. 12)*

*Ändr. gm (EGT L 122 16.05.2003 s. 36)*

### **2.1.3 Beslut**

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

2002/828/EG: Rådets beslut av den 8 oktober 2002 om tillåtelse, i enlighet med artikel 8.4 i direktiv 92/81/EEG, för Sverige att tillämpa en differentierad energiskattesats för alkylatbensin för tvåtaktsmotorer (*EGT L 284 22.10.2002 s. 18*).

2001/574/EG: Kommissionens beslut av den 13 juli 2001 om fastställande av den produkt som skall användas för gemensam märkning för beskattningsändamål av dieselbrännolja och fotogen [delgivet med nr K(2001) 1728] (*EGT L 203 28.07.2001 s. 20*).  
*Ändr. gm (EGT L 093 10.04.2002 s. 6)*

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

#### **2.1.4 Rekommendationer**

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

#### **2.1.5 Guidelines**

CED No. 458: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines adopted at the meeting of 12, 13 and 14 November 2003.

CED No. 372 rev.1: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines, Meeting of 26 and 27 November 2001.

CED No. 337 rev.1: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines and Communication, Meeting of 30 November 2000.

CED No. 397: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines Tax treatment of fuel in tanks of new vehicles, Meeting of 26 and 27 November 2001.

CED No. 412: Excise Committee (Article 24 of Directive 92/12/EEC) Guidelines Mineral oils: Industrial and commercial uses, Meeting of 7 and 8 November 2002.

## **2.2 Inledning**

Europeiska Gemenskapen (EG) utgör en del av den mer omfattande samverkan som numera sker inom EU. EG är, till skillnad från EU, ett eget rättssubjekt. Det är endast EG som har normgivningsmakt. Det är därför riktigt att även fortsättningsvis använda EG när det gäller regelverk och rättsakter (EG-för-

ordningar, EG-beslut, EG-direktiv). I denna handledning används därför genomgående beteckningen EG.

Inom EG finns gemensamma bestämmelser för punktskatter på tobak, alkohol och mineraloljeprodukter, de s.k. *harmoniserade punktskatterna*. EG-anpassade skatteregler för alkohol- och tobaksbeskattning infördes i LAS och LTS (prop. 1994/95:56) och för energibeskattning i LSE (prop. 1994/95:54).

### 2.3 EG:s punktskatteområde

Olika regler gäller för handel mellan EG-länder respektive handel mellan ett EG-land och annat land (tredje land).

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

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

Enligt 1 § förordningen (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde ska, vid tillämpningen av LTS, LAS och LSE, punktskatteområdet avse gemenskapens territorium såsom detta definieras i Fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen och särskilt artikel 227 i detta, nuvarande artikel 299 i Fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen.

Till EG:s punktskatteområde hör fr.o.m. den 1 januari 1995 Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tyskland och Österrike. Från den 1 maj 2004 kommer även följande stater att tillhöra EG:s punktskatteområde: Tjeckien, Estland, Cypern, Lettland, Litauen, Ungern, Malta, Polen, Slovenien och Slovakien.

Följande områden som tillhör EG-ländernas territorier räknas dock inte till EG:s punktskatteområde och likställs vid beskattningen med tredje land (Förordning (1994:1785) om Europeiska gemenskapens punktskatteområde).

*Danmark:* Grönland och Färöarna

*Finland:* Åland

*Frankrike:* de franska utomeuroepiska departementen

*Italien:* Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön

*Spanien:* Ceuta, Melilla och Kanarieöarna

*Storbritannien:* Kanalöarna och Gibraltar

*Tyskland:* ön Helgoland och territoriet Büsingen.

Andorra och Vatikanstaten räknas inte heller till EG:s punktskatteområde.

Beskattningsförfarandet när det gäller transaktioner till och från vissa områden följer inte heller medlemsländernas territoriella gränser. Således gäller att transaktioner som utgår från eller är avsedda för

- Monaco behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedd för Frankrike,
- Jungholz och Mittelberg (Kleines Walsertal) behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedda för Tyskland,
- Isle om Man behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedda för Storbritannien och Nordirland,
- San Marino behandlas som transaktioner som har sitt ursprung i eller är avsedda för Italien.

## **2.4 EG-rättens genomslag i medlemsstaterna**

EG-rätten brukar delas in i den primära EG-rätten och den sekundära EG-rätten. Den primära EG-rätten består av de tre ursprungliga fördragen med senare gjorda ändringar och tillägg till dessa. Den sekundära EG-rätten har tillkommit genom beslut av institutionerna. De sekundära rättsakter som har betydelse inom skatteområdet är förordningar, direktiv, beslut och rekommendationer.

### **2.4.1 EG-rätt**

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

På punktskattens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv men också av förordningar, beslut, rekommendationer och guidelines. Enligt artikel 249 i EG-fördraget ska Europaparlamentet och Ministerrådet gemensamt, Ministerrådet eller kommissionen utfärda förordningar och direktiv, fatta beslut

samt avge rekommendationer. Kommissionen kan enligt punkt-skattekommitténs förfaranderegler besluta om gemensamma guidelines (CED 2 rev. 4 artikel 5)

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

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

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

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

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

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

#### **2.4.2 EG:s rättspraxis**

EG-domstolens rättspraxis är en viktig rättskälla inom EG-rätten. I all sin verksamhet åligger det särskilt domstolen att se till att gemenskapsrätten tolkas och tillämpas enhetligt av institutionerna och medlemsstaterna. EG-domstolen är också rättsskapande

genom att i sina avgöranden lägga fast och utveckla det närmare innehållet i gemenskapsrätten.

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

## **2.5 EG:s principer om beskattningsland för punktskatter**

Det s.k. cirkulationsdirektivet 92/12/EEG är mycket viktigt då det är helt centralt för hur uppbörden av skatten skall gå till vid gränsöverskridande handel. Följande beskrivning anges i prop. 2002/03:10 s. 29 ff:

### ***4.4 Cirkulationsdirektivets huvuddrag***

#### ***4.4.1 Direktivets huvudprinciper för beskattningsordningen***

Reglerna i cirkulationsdirektivet innebär i princip att punktskattepliktiga varor kan cirkulera fritt (dvs. utan gränskontroller), att beskattningskonsekvenserna skjuts upp tills varorna når någon annan än en upplagshavare och att beskattningen skall ske i konsumtionslandet.

Syftet med suspensionsordningen är att varorna, trots att de är skattepliktiga, skall kunna bearbetas, förvaras och förflyttas mellan medlemsstaterna utan att beskattningskonsekvenser inträder. Med andra ord skall skattskyldigheten inte inträda under den tid varorna befinner sig inom suspensionsordningen. Skattskyldighet inträder först när varan blir tillgänglig för konsumtion, vilket den anses bli i och med att den upphör att omfattas av suspensionsordningen. För punktskattepliktiga varor, som inte omfattas av suspensionsordningen, gäller att skattskyldigheten inträder i samband med att varan tillverkas inom en medlemsstat eller importeras från ett land utanför gemenskapen. Omfattas varorna av något av gemenskapens tullförfarande vid införandet till EG anses dock importen äga rum först när varorna lämnar tullförfarandet.

*4.4.2 Skattskyldighet för skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen*

Vid den tidpunkt då en vara tillverkas inom en medlemsstat eller importerats till en medlemsstat från tredje land, blir varan skattepliktig (artikel 5.1).

Skattskyldighet för en skattepliktig vara inträder vid den tidpunkt då varan anses släppt för konsumtion (artikel 6.1). Tillverkningen eller importen medför att varan anses släppt för konsumtion, om varan inte omfattas av suspensionsordningen. Om varan tillverkas eller importerats av en godkänd lagerhavare på eller till dennes skatteupplag, omfattas varan av suspensionsordningen. Varje avvikelse, inklusive otillåten sådan, från suspensionsordningen medför dock att varorna anses släppta för konsumtion.

Skattskyldighet för en skattepliktig vara i ett skatteupplag kan även inträda då det uppkommer en lagerbrist (artiklarna 6.1 och 14.3).

Tillverkning, bearbetning och förvaring av skattepliktiga varor under skattesuspension måste i princip alltid ske i skatteupplag. Flyttning av skattepliktiga varor under skatteuppskov skall enligt huvudregeln ske från ett skatteupplag till ett annat. De risker som är förknippade med sådan flyttning skall täckas av en säkerhet (garantiförbindelse) för punktskattens betalning. Säkerheten skall ställas av den avsändande godkända lagerhavaren, vid behov solidariskt med transportören, och, efter medlemsstaternas bestämmande, mottagaren. De ansvariga myndigheterna i medlemsstaterna får medge att transportören eller ägaren till varorna lämnar en säkerhet i stället för den säkerhet som den avsändande lagerhavaren enligt det nyss sagda skall lämna (artiklarna 13 och 15).

En godkänd lagerhavare i en medlemsstat kan alltså sända skattepliktiga varor till ett skatteupplag i en annan medlemsstat eller till ett annat skatteupplag i det egna landet utan att det får några beskattningskonsekvenser. Mottagaren av skattepliktiga varor som sänds från ett skatteupplag är dock inte alltid en godkänd lagerhavare.

Mottagaren kan också vara en näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering i ett annat EG-land. En förflyttning till en sådan mottagare utlöser skattskyldighet. Skatt skall betalas i mottagarlandet och mottagaren är skattskyldig. Skattskyldigheten inträder i och med mottagandet. Skatten förfaller till betalning, dvs. skall betalas, samtidigt med mottagandet, om den mottagande näringsidkaren inte är



registrerad. Är han registrerad, förfaller skatten till betalning i enlighet med bestämmelser som fastställs i varje enskilt medlemsland. Den mottagande näringsidkaren skall alltid ställa säkerhet för skattens betalning. Är den mottagande näringsidkaren registrerad, skall säkerheten ställas enligt de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i näringsidkarens medlemsstat. Är den mottagande näringsidkaren inte registrerad, skall han innan leveransen påbörjas dels ställa säkerheten, dels lämna en deklaration till skattemyndigheterna i destinationslandet (artikel 16).

En godkänd lagerhavare i ett EG-land, vilken levererar skattepliktiga varor till ett annat EG-land, får utse en skatterepresentant i det landet. En skatterepresentant måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och vara godkänd av skattemyndigheterna där. Han skall, i stället för en mottagare som inte är upplagshavare och i dennes ställe, dels garantera betalningen av punktskatt på de villkor som bestäms av skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, dels betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten när varorna mottagits (artikel 17).

#### *4.4.3 Krav på dokument vid förflyttning av skattepliktiga varor som omfattas av suspensionsordningen*

Vid förflyttning mellan medlemsstater av skattepliktiga varor, som omfattas av suspensionsordningen, skall varorna åtföljas av ett ledsagardokument som upprättas av avsändaren. Syftet med dokumentet är att underlätta skattekontrollen och det samarbete mellan medlemsstaterna som är nödvändigt för en effektiv kontroll. Ledsagardokumentet skall upprättas i fyra exemplar, varav ett skall behållas av avsändaren och resten skall åtfölja varorna under transporten. Av de tre exemplar som skall åtfölja varorna skall ett exemplar behållas av mottagaren, ett återsändas till avsändaren och ett lämnas till behörig myndighet i destinationsmedlemsstaten. Myndigheterna i avsändande medlemsstaten får föreskriva att ytterligare ett exemplar skall upprättas (artiklarna 18.1, 18.2 och 19.1).

Om mottagaren varken är en godkänd lagerhavare eller en näringsidkare med punktskatteregistrering, alltså i princip en näringsidkare utan punktskatteregistrering, måste ledsagardokumentet vara åtföljt av ett intyg. Av intyget skall framgå att punktskatt har betalats i destinationsmedlemsstaten eller att något annat förfarande för uppbörd av punktskatt har följts i överensstämmelse med de villkor som fastställs av medlemsstatens behöriga myndigheter (artikel 18.3).

I avsnitt 4.4.5 redogörs för skyldigheten att i vissa fall låta beskattade varor åtföljas av ett s.k. förenklat ledsagardokument.

#### *4.4.4 Särskilt om beskattningsland vid överträdelse m.m. av suspensionsordningen*

En grundregel är att avvikelser från bestämmelserna om suspensionsordningen innebär att varorna upphör att omfattas av ordningen, dvs. att de anses släppta för konsumtion. Detta innebär i sin tur att skattskyldighet inträder (artikel 6.1).

I artikel 20 finns särskilda bestämmelser för det fall en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i samband med en varuflyttning som berör skattskyldighetens inträde. I sådant fall skall skatten betalas i den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts och skatten skall betalas av den som, enligt vad som föreskrivs i artikel 15.3, har ställt säkerhet för skatten. Om det inte går att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har skett, skall den anses ha skett i den medlemsstat där felaktigheten konstaterades. I fall där inga varor når mottagaren och det inte kan konstateras var överträdelsen eller oegentligheten ägde rum skall dock beskattning alltid ske i avsändarlandet.

#### *4.4.5 Skattskyldighet för skattepliktiga varor som släppts för konsumtion*

Varor anses släppta för konsumtion när de lämnar suspensionsordningen. Det saknar betydelse om detta sker genom överträdelser av reglerna om suspensionsordningen eller genom att varorna levereras till annan än godkänd lagerhavare. Detta behandlas i avsnitt 4.4.2.

Direktivet innehåller emellertid dessutom bestämmelser om att skattskyldighet i vissa fall kan uppstå i en medlemsstat även för varor som redan har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat. Det är alltså fråga om varor för vilka skattskyldighet redan har inträtt och för vilka skatt således redan kan ha blivit betald i den sistnämnda medlemsstaten. Denna reglering är i sin tur kopplad till regler om att den som har betalat skatten har rätt att få den återbetald.

Den nu angivna skattskyldigheten gäller skattepliktiga varor som redan har släppts för konsumtion i en medlemsstat men som förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat. I sådant fall skall punktskatt tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.

Regleringen omfattar varor som har släppts för konsumtion i en medlemsstat men som levereras till, eller är avsedda att levereras till, en annan medlemsstat eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver en självständig verksamhet eller ett offentligrättsligt reglerat organ.

Det nu sagda innebär sammanfattningsvis följande. Då varor som redan släppts för konsumtion flyttas eller skall flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål, skall punktskatt tas ut i den medlemsstaten. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans eller av den som tar emot varorna för användning (artiklarna 7.1, 7.2 och 7.3).

När varor som släppts för konsumtion flyttas mellan olika medlemsstater skall de åtföljas av ett förenklat ledsagar-dokument. Den som skall betala skatten på varorna skall innan varorna avsänds lämna en deklaration till skattemyndigheten i destinationsmedlemsstaten och ställa säkerhet för betalning av skatten. Han skall vidare samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har betalats. Den punktskatt som betalats i den första medlemsstaten skall återbetalas (artiklarna 7.4 och 7.5).

#### *4.4.6 Införsel för personligt bruk av varor som släppts för konsumtion*

För skattepliktiga varor, som privatpersoner medför ”för eget bruk” från en medlemsstat till en annan och som transporterats av dem själva, gäller att skatten skall betalas i det land där varorna anskaffades. I direktivet sägs att det följer av principen för den inre marknaden (artikel 8). Det innebär att skatt inte får tas ut för införseln. Rådet och kommissionen har uttalat att begreppet ”eget bruk” täcker både privatpersoners egna behov och i tillämpliga fall deras familjers. Att varorna måste transporteras av privatpersonerna själva framgår av EG-domstolens dom den 2 april 1998 i mål C-296/95 *The Queen and Commissioners of Customs and Excise mot EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd och John Cunningham*, REG 1998, s. I-1605 (det s.k. *The Man in Black-fallet*). Domen har berörts närmare i prop. 1998/99:127 (s. 21–25).

Vid bedömningen av om de varor som en privatperson medför skall anses vara avsedda för eget bruk skall hänsyn tas till bl.a. olika uppräknade s.k. vägledande omständig-

heter, exempelvis varornas kvantitet. För att kunna tillämpa det kriteriet får medlemsstaterna fastställa "referensnivåer" för varukvantiteter, uteslutande till ledning för bevisningen (artikel 9.2). Direktivets bestämmelser om vägledande omständigheter behandlas närmare i avsnitt 7. ---

I artikel 9.3 ges medlemsstaterna rätt att beskatta privatinförsel av mineraloljor. Medlemsstaterna får nämligen föreskriva att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där förbrukningen sker vid förvärv av mineraloljor som redan har släppts för förbrukning i en annan medlemsstat. Det nu sagda förutsätter att produkterna transporteras "med ovanliga transportsätt av enskilda individer eller för deras räkning". I direktivet definieras vad som skall förstås med "ovanliga transportsätt". Beskattningen skiljer sig från de fall som regleras i artikel 7 (se avsnitt 4.4.5) bl.a. på så sätt att det inte finns någon rätt till återbetalning av skatt som redan betalats i ett annat EG-land. Regleringen har behandlats i prop. 1998/99:127 s. 20 f och 30 f.

#### *4.4.7 Särskilda regler för postorderhandel och annan s.k. distansförsäljning*

Distansförsäljning föreligger enligt artikel 10 om någon, som varken är en godkänd lagerhavare eller en registrerad eller oregistrerad näringsidkare, förvärvar en vara från en säljare i ett annat EG-land och varan avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning. Postorderförsäljning är ett exempel på distansförsäljning.

Vid distansförsäljning skall skatt tas ut i den medlemsstat till vilken varan anländer. Det är dock säljaren som är skyldig att betala skatten och skattskyldigheten inträder när säljaren levererar varorna. Säljaren skall ställa säkerhet för betalning av skatten innan transporten påbörjas.

Vid distansförsäljning kan varorna alltså inte transporteras under skatteuppskov. Det rör sig sålunda om varor som har släppts för konsumtion, vilket innebär att skatt redan har tagits ut i säljarens land. Säljaren har dock rätt att återfå den skatt som betalats i hemlandet (artiklarna 10.4 och 22.4).

Medlemsstaterna får införa bestämmelser om att punktskatten skall betalas av en representant. Denne måste vara etablerad i destinationsmedlemsstaten och godkänd av skattemyndigheterna där.

## 2.6 Vissa begrepp

Regelverken för de harmoniserade punktskatterna innehåller vissa gemensamma begrepp. Nedan anges de vanligaste begreppen med dess innebörd.

*Upplagshavare alt. godkänd lagerhavare (authorized warehouse-keeper):* En fysisk eller juridisk person som av myndigheterna i ett medlemsland fått tillstånd att som ett led i sin näringsverksamhet i ett skatteupplag skattefritt tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och leverera punktskattepliktiga varor utan att skatten förfaller till betalning (med leverans avses härvid omsättning mellan upplagshavare eller omsättning mellan en upplagshavare och en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land). En upplagshavare ska ställa säkerhet för skattens betalning. Upplagshavare kan hantera skattepliktiga varor på annan plats än i skatteupplag, men han åtnjuter i så fall inte skattefrihet för varorna.

*Skatteupplag (tax warehouse):* En plats där upplagshavare har tillstånd att bedriva sådan verksamhet som avses ovan under förhållanden som bestäms av myndigheterna i det land där upplaget är beläget.

*Registrerad varumottagare (registered trader):* En fysisk eller juridisk person som, utan att vara upplagshavare, av myndigheterna i ett medlemsland fått tillstånd att under suspensionsordningen ta emot punktskattepliktiga varor från en upplagshavare i ett annat medlemsland. En registrerad varumottagare ska ställa säkerhet för skattens betalning. Skatten förfaller till betalning när den registrerade varumottagaren får varorna i sin besittning. Skatten ska betalas i enlighet med bestämmelser som fastställs av det medlemsland där varumottagaren är verksam.

*Oregistrerad varumottagare (non-registered trader):* En fysisk eller juridisk person som inte är upplagshavare men som under suspensionsordningen får ta emot punktskattepliktiga varor från en upplagshavare i ett annat medlemsland. Skatten förfaller till betalning och ska betalas i samband med att den oregistrerade varumottagaren får varorna i sin besittning. Varumottagaren ska vidare innan leveransen till honom påbörjas dels till myndigheten anmäla leveransen, dels ställa säkerhet för skattens betalning.

*Skatterepresentant (tax representative):* En upplagshavare som är registrerad i ett annat EG-land och som levererar skattepliktiga varor till en registrerad eller oregistrerad varumottagare i Sverige får utse en skatterepresentant i Sverige. Skatterepresentanten ska vara godkänd av SKV och svarar för betalning av punktskatten på varorna i stället för varumottagaren. Skatterepresentanten ska ställa säkerhet för betalning av skatten på de bränslen för vilka han är skyldig att betala skatt.

38 Punktskatter och EG, **Avsnitt 2**

*Distansförsäljning (distance selling):* Distansförsäljning innebär att varor säljs från säljare i ett EG-land till en privatperson i ett annat EG-land och att säljaren utför eller ansvarar för transporten, t.ex. postorderförsäljningar. Säljaren är skyldig att betala skatt för varorna i destinationslandet (köparens land) trots att skatt tagits ut i säljarens medlemsstat. Säljaren kan efter ansökan få tillbaka den skatt som han betalat i sitt eget land under förutsättning att han visar att varorna beskattats i mottagarlandet.

## 3 Alkoholskatt

### 3.1 Författningar m.m.

**Lag (1994:1564) om alkoholskatt, prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6**

#### *Lagändringar*

SFS 1995:613	ändr. 6, 8, 10, 20, 22 och 30 §§, nya 22a, 25 a, 31 a och 31 b §§, rubr. före 31 b §; prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29
SFS 1995:917	ändr. 37 §; prop. 1994/95:203, SkU 1994/95:28
SFS 1995:1528	ändr. 2–6 §§ prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
SFS 1995:1529	ändr. 37 §; prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
SFS 1996:600	ändr. 37 §; prop. 1995/96:197, SkU 1995/96:30
SFS 1996:1223	ändr. 2–6 och 37 §§; prop. 1996/97:1, FiU 1996/97:1
SFS 1996:1323	ändr. 31 a §; prop. 1995/96:232, SkU 1996/97:5
SFS 1997:358	ändr. 10, 12, 14 och 35 §§, ny 14 a § och ny rubrik före 14 a § prop. 1996/97:116, SkU 1996/97:19
SFS 1998:595	upph. 37 §, rubrik före 37 §; ändr. 2, 3, 4, 5 och 6 §§ prop. 1997/98:150, FiU 1997/98:20
SFS 1998:1679	31 a, 31 b §§ betecknas 31 d, 31 e §§, rubr.

40 Alkoholskatt, Avsnitt 3

	före 31 b § sätts före 31 e §; ändr. 31, 35 §§; nya 31 a, 31 b, 31 c §§ prop. 1998/99:18, SkU 1998/99:6
SFS 1999:429	upph. 23, 24 §§; ändr. 18, 22, 22 a, 25 §§ prop. 1998/99:79, SkU 1998/99:19
SFS 1999:448	ändr. 8, 9, 19, 20, 21, 31 e, 32, 33 §§, rubr. före 31 e §; ny 31 f § prop. 1998/99:86, 1998/99:79, SkU 1998/99:21
SFS 1999:1005	ändr. 11, 12 §§ prop. 1998/99:134, SoU 1999/2000:4
SFS 1999:1069	ändr. 8 §; ny 8 a § prop. 1998/99:127, SkU 1999/2000:3
SFS 1999:1108	ändr. 31 a § prop. 1998/99:130, LU 1999/2000:2
SFS 1999:1328	upph. 25 a §; ändr. 25 § prop. 1999/2000:9, SkU 1999/2000:8, SkU 1999/2000:11
SFS 2000:481	ändr. 31 c, 35 §§; ny 8 b § prop. 1999/2000:105, SkU 1999/2000:22
SFS 2000:1298	ändr. 18 § prop. 1999/2000:126, SkU 2000/01:3
SFS 2000:1425	ändr. 8, 8 b, 19, 21 §§; ny 8 c § prop. 2000/01:31, SkU 2000/01:11, SkU 2000/01:13
SFS 2001:194	upph. 36 § prop. 2000/01:33, SkU 2000/01:20
SFS 2001:517	31 f § betecknas 31 h §; ändr. 1, 2, 7, 8, 8 b, 9, 10, 11, 19, 20, 21, 22, 26, 28, 30, 31 e, 32, 33, 34 §§, rubrik före 31 e §; nya 9 a, 31 f, 31 g, §§ prop. 2000/01:118, SkU 2000/01:26
SFS 2001:522	ändr. 14 a § bet. SkU 2000/01:25



SFS 2001:822	ändr. 3, 4 §§ prop. 2000/01:144, SkU 2001/02:2
SFS 2001:900	ändr. 34 § prop. 2001/02:29, SkU 2001/02:9
SFS 2002:420	upph. 17, 21, 31, 31 a, 31 b, 31 c §§; ändr. 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 31 g, 34, 35 §§ prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27
SFS 2002:889	ändr. 15 § i SFS 2002:420 prop. 2002/03:10, SkU 2002/03:3
SFS 2003:808	ändr. 8 a § prop. 2003/04:1, FiU 2003/04:1

**Förordning (1994:1614) om alkoholskatt**

*Författningsändring*

SFS 1995:656	ändr. 1 §, ny 5 §
SFS 1997:590	ändr. 1 §
SFS 1998:523	ny 6 §
SFS 1999:108	ny 7 §
SFS 1999:460	5, 6, 7 §§ betecknas 6, 13, 14 §§; ändr. 1 §, och de nya 6, 13 §§; nya 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 §§
SFS 1999:703	ändr. 1 § i SFS 1999:460
SFS 1999:1220	ny 15 §
SFS 1999:1334	ändr. 9 §; ny 9 a §
SFS 2001:585	ändr. 1, 8, 15 §§; nya 16, 17, 18 §§
SFS 2001:729	upph. 13 §; ändr. 1, 6, 10, 11, 15 §§
SFS 2002:820	ändr. 5, 6, 7, 8, 9, 15, 16, 17 §§
SFS 2003:43	ändr. 2 §
SFS 2003:249	ändr. 1 §
SFS 2003:974	ändr. 1, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 16, 17, 18 §§

*Skatteverkets författningssamling*

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

#### 42 Alkoholskatt, Avsnitt 3

energi. Ändrad och omtryckt genom Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:11) om information om avtal den 22 mars 2000 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:12) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:7) om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:20) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:21) om avtal den 30 april 2001 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:29) om beskattningsmyndighetens tillsyn över universitets, högskolors, sjukhus, apoteks och skattebefriade förbrukares förstöring av skattepliktiga alkoholvaror och upplagshavares förstöring av skattepliktiga tobaks- och alkoholvaror.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

*EG-direktiv m.m.*

Rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmoniserad skattestruktur för alkohol och alkoholdrycker (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 21).

Rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmande av skattesatserna på alkohol och alkoholdrycker (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 29).

Kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaringsätt för fullständigt denaturerad alkohol i syfte av undantag från punktskatt (ur EGT nr L 288, 12.23.1993, s. 12).

*Ändr. gm (EGT L 260 31.10.1995 s. 45)*

*Ändr. gm (EGT L 320 28.11.1998 s. 27)*

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

### **3.2 Allmänt**

Enligt 1 § LAS ska skatt betalas för öl, vin och andra jästa drycker, mellanklassprodukter samt för etylalkohol som tillverkas här i landet, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Med EG eller ett EG-land förstås de områden som tillhör Europeiska gemenskapens punktskatteområde. Med tredje land förstås länder och områden utanför detta skatteområde.

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

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

### **3.3 Skattepliktiga varor**

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

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

Respektive kategori definieras i 2-6 §§ LAS och grundar sig på dir. 92/12/EEG.

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

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

Av 7 § LAS framgår att fullständigt denaturerad alkohol och alkohol som ingår i vissa slags varor är undantagen från skatteplikt, se avsnitt 3.3.6.

### **3.3.1 Öl**

Enligt 2 § LAS ska skatt betalas för öl som hänförs till KN-nr 2203. Enligt kommentaren till HS-nomenklaturen som har införts i Tullverkets varuhandböcker (VHB 1:1) är öl en alkoholhaltig dryck som framställs genom förjäsning av en vätska (vört) som är beredd av mälat korn eller vete, vatten och (vanligtvis) humle. Som öl beskattas även blandningar av öl och icke-alkoholhaltig dryck där den färdiga produkten är hänförlig till KN-nr 2206.

Öl är skattepliktigt om alkoholhalten överstiger 0,5 volymprocent.

### **3.3.2 Vin**

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

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

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

### 3.3.3 Andra jästa drycker än vin eller öl

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

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

KN-nr 2206 är tulltaxenumret för i första hand fruktviner av olika slag, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd. Till KN-nr 2206 hör även blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans. Som exempel kan nämnas blandningar av lemonader och vin eller blandningar av öl och vin med en alkoholhalt av mer än 0,5 volymprocent. Enligt kommentarer till HS-nomenklaturen som har införts i Tullverkets Varuhandböcker (VHB 1:1) kan dryckerna vara naturligt mousserande eller vara kolsyrade på konstlad väg. Drycker hänförliga till KN-nr 2206 beskattas således som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholstyrkan uteslutande har uppkommit genom jäsnings och de håller en alkoholhalt om 1,2–15 volymprocent. Blandningar av lemonad och öl beskattas dock som öl, se avsnitt 3.3.1.

Som andra jästa drycker än vin eller öl beskattas även drycker där alkoholhalten inte uteslutande har uppkommit genom jäsnings under förutsättning att alkoholhalten inte överstiger 10 volymprocent. Vad gäller KN-nr 2204 framgår redan av rubriken till detta KN-nr att det inbegriper vin som gjorts starkare genom tillsats av alkohol. Av anvisningarna till den s.k. HS-nomenklaturen framgår att drycker som omfattas av KN-nr 2206 klassificeras enligt detta nummer även om de har gjorts starkare genom tillsats av alkohol. Blandningar bestående av en jäst råvara med tillsats av alkohol, där den färdiga blandningen är hänförlig till KN-nr 2204, 2205 och 2206, beskattas således som andra jästa drycker än vin eller öl om alkoholhalten överstiger 1,2 men inte 10 volymprocent. Om en sådan dryck är starkare än 10 volymprocent beskattas den istället som mellanklassprodukt (upp till 22 volymprocent, se avsnitt 3.3.4) eller som etylalkohol (över 22 volymprocent, se avsnitt 3.3.5).

Enligt 3 b i Allmänna bestämmelser för tolkning av Kombinerade nomenklaturen ska blandningar såvitt möjligt klassificeras som om de bestod av det material eller den beståndsdel som ger blandningen dess huvudsakliga karaktär. I RÅ 2002 not 1, som avsåg ett ärende om förhandsbesked som överklagats till RR, där var fråga

om fyra olika blanddrycker skulle anses hänförliga till KN-nr 2206 eller till något annat KN-nr (i sådant fall mest troligt KN-nr 2208, jämför avsnitt 3.3.5). RR uttalade att frågan i målet var om de uppgifter som lämnats av sökanden var tillräckliga för att det skulle kunna avgöras om äppelvin var den karaktärgivande ingrediensen i samtliga de ifrågavarande alkoholdryckerna. RR konstaterade att uppgifter saknades om ingrediensernas kvantitet och koncentration och att andelen jäst råvara respektive tillsatser angetts endast med utgångspunkt i alkoholhalten i den färdiga produkten. Enligt RR gav ansökan därmed inte tillräckligt underlag för en säker skattemässig bedömning, varför RR undanröjde det meddelade förhandsbeskedet och avvisade ansökan.

### 3.3.4 Mellanklassprodukter

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

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

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

Drycker med en alkoholhalt om högst 10 volymprocent som är hänförliga till KN-nr 2204, 2205 eller 2206 är alltid skattepliktiga i någon av kategorierna vin eller andra jästa drycker än vin eller öl (jämför avsnitten 3.3.2 och 3.3.3).

### 3.3.5 Etylalkohol

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

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

Med *denaturerad* alkohol avses att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre odrickbar, som exempel

kan nämnas etylacetat, bitrex, isopropanol, butanol, metyletylketon och pepparolja. Med odenaturerad alkohol avses sålunda alkohol fri från sådana tillsatser.

Det skattepliktiga området vad gäller etylalkohol omfattar således inte bara etylalkohol i form av olika slags spritdrycker utan även den etylalkohol som är avsedd att användas tekniskt, vetenskapligt, medicinskt, m.m. (s.k. teknisk sprit). Att alkohol som används för vissa ändamål kan komma att bli skattebefriad framgår av avsnitt 3.10.2.7, avsnitt 3.14.7 och avsnitt 3.15.1. Etylalkoholen är dock att betrakta som en skattepliktig vara tills sådan användning har skett.

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

Att skatt ska betalas för den etylalkohol som ingår i varor hänförliga till annat KN-kapitel innebär att det skattepliktiga området även omfattar etylalkohol som ingår i varor som klassificeras som annat än alkoholvaror. Jämför nästa avsnitt om skatt på matlagingsvin och matlagingskonjak som visar ett exempel på att den alkohol som ingår i varor hänförliga till andra KN-kapitel är skattepliktig som etylalkohol. Av 7 § LAS framgår dock att den alkohol som ingår i vissa uttryckligen angivna varor är undantagen från skatteplikt (jämför avsnitt 3.3.6).

#### **3.3.5.1 Matlagingsvin beskattas som etylalkohol**

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

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

som ”etylalkohol” i den mening som avses i artikel 20 Direktiv 92/83/EEG.

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

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

Den alkohol som ingår i varor hänförliga till annat KN-kapitel kan dock vara undantagen från skatteplikt enligt något av de uttryckliga undantagen från skatteplikt som anges i 7 § LAS. Att så kan vara fallet med den alkohol som ingår i matlagningsvin och matlagningskonjak framgår av nämnda guidelines där det uttalas att den alkohol som ingår i matlagningsvin och matlagningskonjak (som tillhör annat KN-kapitel än 22 och därför är att anse som livsmedel) ska vara undantagen från skatteplikt i de fall där alkoholhalten inte överstiger 5 liter ren alkohol per 100 kilogram, jämför nästa avsnitt punkt 5.

### 3.3.6 Undantag från skatteplikten

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

Av 7 § första stycket LAS följer att skatt inte ska betalas för den alkohol som ingår i de varor som nedan redovisas i 1–6.

#### **Fullständigt denaturerad alkohol**

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



till att undanta alkohol som blandats med speciellt utvalda tillsatser från skatteplikt. Alkoholens egenskaper och användningsområde skiljer sig dock inte nödvändigtvis från alkohol som denaturerats med andra tillsatser.

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

Av 4 § FAS framgår att med fullständigt denaturerad alkohol avses sådan alkohol som per hektoliter ren etylalkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon. Denna bestämmelse anger den denatureringsprocess som Sverige ställt upp som krav, och som har anmälts till kommissionen i vederbörlig ordning och blivit antagen i nämnda EG-förordning. Härutöver är alltså även de denatureringsprocesser som anmälts av andra EG-länder och som blivit antagna i nämnda EG-förordning att anse som fullständigt denaturerad alkohol vid tillämpningen av LAS.

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

**Vinäger**

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

**Läkemedel**

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

Med läkemedel avses enligt 1 § läkemedelslagen (1992:859) varor som är avsedda att tillföras människor eller djur för att förebygga, påvisa, lindra eller bota sjukdom eller symtom eller för att användas i likartat syfte. Även naturläkemedel och homeopatika inryms i definitionen.

**Smakämnen**

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

Observera att undantaget från skatteplikt här är kopplat till en framtida användning av den alkohol som undantas från skatteplikten, dvs. den alkohol som ingår i ett s.k. smakämne är skattebefriad i de fall där detta smakämne är avsett att användas för tillverkning av livsmedel och alkoholfria/alkoholsvaga drycker. Se nedanstående referat från prop. 2000/01:118 där det i avsnittet

om skattefrihet för halvfabrikat som är avsedda för framställning av livsmedel görs jämförelse med denna bestämmelse.

### Livsmedel

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

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

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

**Varor avsedda att  
ej ätas eller  
drickas**

enskilt fall framstå som sannolikt att halvfabrikatet ska användas för framställning av ett skattefritt livsmedel för att skattefrihet ska föreligga.

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

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

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

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

För att alkoholen ska vara undantagen från skatteplikt krävs att ”ingående alkohol är denaturerad i enlighet med någon EG-medlemsstats krav”. Som framgått av avsnitt 3.3.5 ovan avses med *denaturerad* alkohol att någon slags tillsats blandats i för att göra alkoholen mer eller mindre odrickbar. Det är här inte fråga om s.k. fullständigt denaturerad alkohol. Att fullständigt denaturerad alkohol är undantagen från skatteplikt framgår av punkten 1 ovan. Här är istället fråga om att alkoholen ska vara denaturerad enligt de krav som ställs upp i varje enskilt fall då alkohol ska användas för olika ändamål. För Sveriges del är det Läkemedelsverket som är tillsyns- och tillståndsmyndighet och som beslutar om krav på denaturering avseende handel med s.k. teknisk sprit. Läkemedelsverket utfärdar bl.a. särskilda inköpstillstånd till den som avser att använda s.k. teknisk sprit för tekniska, vetenskapliga, medicinska, m.fl. ändamål. Av dessa tillstånd framgår de krav på denaturering som Läkemedelsverket ställer upp i varje enskilt fall. De krav på denatureringsämnen som gäller för olika användningsområden framgår av Läkemedelsverkets verkställighets- och denatureringsföreskrifter (LVFS 1995:2) för teknisk sprit m.m.

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

### 3.3.7 Skattesatser

#### 3.3.7.1 Allmänt

Nedanstående skattesatser är angivna i 2–6 §§ LAS och avser de skattesatser som gäller den 1 januari 2004. Tekniken för att räkna ut skatten skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av skattepliktiga alkoholvaror. En sak som är gemensam är dock att till ledning för att bestämma skatten gäller den exakta alkoholhalten för varje skattepliktig vara, uttryckt i volymprocent.

#### 3.3.7.2 Öl

För öl med en alkoholhalt om högst 2,8 volymprocent är skattesatsen 0 kr. För öl som håller en alkoholhalt över 2,8 volymprocent tas skatt ut per liter med 1,47 kr för varje volymprocent alkohol.

##### *Exempel*

Skatten för 200 liter femprocentigt öl räknas ut på följande sätt:  $200 \text{ liter} \times 5,0 \text{ volymprocent} \times 1,47 = 1\,470 \text{ kr}$ . (Antal liter  $\times$  volymprocent  $\times$  skattesats = skatten).

#### 3.3.7.3 Vin

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

- För vin med en alkoholhalt om högst 2,25 volymprocent är skatten 0 kr.
- För vin med en alkoholhalt över 2,25 men högst 4,5 volymprocent är skatten 7,58 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 4,5 men högst 7 volymprocent är skatten 11,20 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 7 men högst 8,5 volymprocent är skatten 15,41 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 8,5 men högst 15 volymprocent är skatten 22,08 kr per liter.
- För vin med en alkoholhalt över 15 men högst 18 volymprocent är skatten 45,17 kr per liter.
- Drycker med alkoholhalt som överstiger 18 volymprocent beskattas inte som vin.

#### **3.3.7.4 Andra jästa drycker än vin eller öl**

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

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

#### **3.3.7.5 Mellanklassprodukter**

För mellanklassprodukter gäller två olika skattesatser.

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

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

#### **3.3.7.6 Etylalkohol**

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

##### *Exempel*

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

### **3.4 Skattskyldighet m.m.**

#### **3.4.1 Allmänt**

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

- upplagshavare (8 § första stycket 1 LAS), se avsnitt 3.4.2,
- varumottagare (8 § första stycket 2 LAS), se avsnitt 3.4.3,
- skatterepresentant (8 § första stycket 3 LAS), se avsnitt 3.4.4,
- distansförsäljare (8 § första stycket 4 LAS), se avsnitt 3.4.5,
- den som från ett annat EG-land för in eller tar emot skattepliktiga varor (8 § första stycket 5 LAS) såvida inte annat följer av 8 a § LAS, se avsnitt 3.4.6.1,
- den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför

skatteupplag (8 § första stycket 6 LAS), se avsnitt 3.4.6.2,

- den som annars (ej yrkesmässigt) tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol (8 § första stycket 6 LAS), se avsnitt 3.4.6.3,
- den som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (8 § första stycket 7 LAS), såvida inte annat följer av 8 b § LAS, se avsnitt 3.4.6.4,
- den som importerar varor från tredje land (8 c och 18 §§ LAS), se avsnitt 3.4.6.5, och
- den som ställt säkerhet för en transport av obeskattade varor som sänts iväg av en upplagshavare i ett annat EG-land och som inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet (26 § LAS), se avsnitt 3.4.6.6.

### 3.4.2 Upplagshavare

Den som har godkänts som upplagshavare är skattskyldig (8 § första stycket 1 LAS).

En godkänd upplagshavare är en fysisk eller juridisk person som av behörig myndighet i sitt hemland fått tillstånd att som ett led i sin näringsutövning i ett godkänt skatteupplag tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under suspension, dvs. utan att skatten förfaller till betalning (se prop. 1994/95:56 s. 85).

Den som i Sverige godkänts som upplagshavare har således rätt att under suspension av skatten ta emot skattepliktiga varor i ett skatteupplag (se avsnitt 3.4.2.2). Vidare har upplagshavaren rätt att från ett skatteupplag avsända skattepliktiga varor under suspension av skatten till andra skatteupplag 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 3.4.3).

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, s.k. SEED-registret, över personer som har godkänts som upplagshavare eller som är registrerade varumottagare (se avsnitt 3.17). 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 varu-

mottagare ska mottagaren förete dokumentation för upplagshavaren som visar att säkerhet ställts för betalning av skatten i destinationslandet.

### 3.4.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande framgår av 9 § LAS. Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av SKV efter särskild ansökan. Ett godkännande som upplagshavare förutsätter dels att sökanden bedriver eller avser att bedriva verksamhet av viss art, dels 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.

#### Specificerat på varukategorier

Ett godkännande som upplagshavare enligt LAS ska specificeras på så sätt att det av beslutet om godkännande som upplagshavare framgår vilka kategorier av skattepliktiga varor som godkännandet omfattar, se prop. 1998/99:134 s. 176. Godkännandet kan omfatta någon, några eller samtliga av de kategorier av skattepliktiga varor som räknas upp i 2–6 §§ LAS, jämför avsnitt 3.3. Ett godkännande som upplagshavare som omfattar varukategorierna öl, vin och andra jästa drycker än vin eller öl ger alltså inte upplagshavaren rätt att hantera mellanklassprodukter och etylalkohol under suspension av skatten.

#### Verksamhetens art

Som upplagshavare får godkännas den som

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
2. avser att för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige,
3. avser att för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG importera skattepliktiga varor från tredje land,
4. avser att yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor, eller
5. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

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

För godkännande enligt *punkten 2* ska det vara fråga om mottagande av varor för försäljning till näringsidkare. Detaljhandlare m.fl. som säljer direkt till konsument kan således inte bli godkänd som

upplagshavare, såvida inte det rör sig om en detaljhandlare som bedriver lagerhållning i sådan skala att punkten 4 kan bli tillämplig. En detaljhandlare kan däremot ha ställning som oregistrerad eller registrerad varumottagare och ta emot varor under suspension från upplagshavare i andra EG-länder (se avsnitt 3.4.3).

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

För godkännande enligt *punkten 4* ska enligt 2 § FAS kravet på lagerhållning anses uppfyllt om sökanden disponerar över en lagerkapacitet för skattepliktiga varor om minst 5 000 liter.

För godkännande enligt *punkten 5* gäller följande. Med exportbutik förstås sådana butiker som inrättas på flygplatser där flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde har möjlighet att köpa vissa kvantiteter obeskattade varor. Regeringen beviljar flygplatshållare särskilt tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållare som givits sådant tillstånd kan antingen själv bedriva verksamheten i den så kallade exportbutiken eller avtala med någon annan att bedriva verksamheten. Den som avser att bedriva verksamheten kan ansöka om att bli godkänd upplagshavare enligt punkten 5. Utan sådant godkännande får han inte sälja alkoholvaror i exportbutiken. För att få sälja alkoholvaror i exportbutiken krävs det nämligen att den som bedriver verksamheten är godkänd som upplagshavare enligt LAS. Exportbutiken ska i sådant fall vara ett godkänt skatteupplag, se 1 § lagen (1999:445) om exportbutiker.

#### Lämplighet

Sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att hantera skattepliktiga varor under skattesuspension, se prop. 1994/95:56 s. 86. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet kan godkännandet återkallas (se avsnitt 3.4.2.3).

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. En av de refererade domarna avser varumottagare men lämplighetsprövningen är densamma som för upplagshavare.

KR i Sundsvall anförde i dom 2000-09-27, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranleder KR att göra en annan bedömning än länsrätten. Länsrätten uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en



upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. Regeringsrätten beslutade den 8 februari 2001 att inte meddela prövningstillstånd.

I mål nr 51-2000 hade ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. I dom 2001-11-14 fann KR i Sundsvall att 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.

Fråga i målet var prövning av registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget fick avslag på sin ansökan om registrering som varumottagare. Som skäl anfördes att bolaget vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. I dom 2001-12-18 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 3676-1999, samma bedömning som länsrätten som uttalat att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare.

I målet avslog RSV ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. I dom 2001-12-21 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 790-2001, den bedömningen att sökanden inte förmått förebringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

I mål 84-2002 har KR i Sundsvall i dom 2002-11-22 konstaterat 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 målet hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen.

KR i Sundsvall fann i dom 2003-01-03, mål nr 2163-2002, bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse. Regeringsrätten beslutade den 17 september 2002 att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-09-19, mål nr 1766-03, att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med deklARATIONER och med inbetalning av skatten utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Enligt vad som framkommit i målet har bolaget, trots att RSV redan 2001 övervägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått sköta sina åligganden vad gäller 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.

#### **3.4.2.2 Skatteupplag**

Bestämmelser om skatteupplag finns i 9 § andra stycket LAS och föreskrifter om godkännande av dessa finns i RSFS 1996:18. Frågan om godkännande av ett skatteupplag prövas av SKV efter särskild ansökan.

Skatteupplag är en plats där en godkänd upplagshavare har givits rätt att tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under suspension. Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga varor i för honom godkänt skatteupplag, oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad eller anläggning. Godkännande kan även ges för en del av t.ex. en lagerlokal. Varje upplagshavares hantering av varor ska ske i avskilt utrymme. Varor får dock hanteras i samma utrymme utan att vara avskilda, om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare.

Varor som hanteras på skatteupplaget ska skyddas 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.

Om en upplagshavare önskar lagra skattepliktig vara på 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 (prop. 1994/95:56 s. 87).

### **3.4.2.3 Återkallelse av godkännande**

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

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

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

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

### **3.4.3 Varumottagare**

#### **3.4.3.1 Registrerad varumottagare**

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 12 § LAS.

Den som yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EG-land eller som yrkesmässigt importerar skattepliktiga varor från tredje land utan att vara godkänd som upplagshavare, kan ansöka hos SKV om att bli registrerad som varumottagare.

#### **Lämplighet**

Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som registrerad varumottagare, vilket innebär att SKV 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 3.4.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Den som i Sverige är registrerad varumottagare kan ta emot varor under suspension från upplagshavare i ett annat EG-land. Säkerhet ska ställas för betalning av punktskatten (se avsnitt 3.5.2). En registrerad varumottagare kan inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare.

En registrering som varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.3. Ett

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

#### **3.4.3.2 Oregistrerad varumottagare**

Bestämmelser om oregistrerad varumottagare finns i 13 § LAS.

Den som i sin näringsverksamhet undantagsvis tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land behöver inte vara godkänd som upplagshavare eller registrerad varumottagare för att få ta emot dessa varor under suspension. Det finns nämligen möjlighet för den som uppfyller kraven för oregistrerad varumottagare att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land. Statusen som oregistrerad varumottagare uppnås genom att näringsidkaren till SKV anmäler att han avser att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land och ställer säkerhet för betalning av den svenska alkoholskatt som ska betalas för de ifrågavarande varorna. Anmälan ska ske, och säkerhet ska ställas, innan varorna transporteras från det andra EG-landet. Jämför prop. 1994/95:56 s. 88–89.

När anmälan och säkerhet kommit in till SKV utfärdar SKV 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 varorna under transporten till den oregistrerade varumottagaren i Sverige (jämför avsnitt 3.12.2.1).

RSV har fastställt blankett för anmälan om leverans (RSV 5268) och blankett för bevis om ställande av säkerhet (RSV 5269).

#### **3.4.4 Skatterepresentant**

Bestämmelser om skatterepresentant finns i 14 § LAS.

En i ett annat EG-land godkänd upplagshavare som levererar alkoholvaror till registrerade eller oregistrerade varumottagare i Sverige kan utse en s.k. skatterepresentant. Skatterepresentanten ska godkännas av SKV.

Skatterepresentanten blir istället för varumottagaren skattskyldig för leveranser under suspension från upplagshavare. 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 och ställande av säkerhet för varje leverans enligt vad som beskrivits i föregående avsnitt.

Enligt 3 § FAS ska skatterepresentanten föra bok över de varor som denne ansvarar för. Skatterepresentanten ska också föra bok över de adresser som varorna levererats till.

Skatterepresentantens godkännande kan återkallas av SKV på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

### 3.4.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 15 § LAS.

I de fall då varor levereras från ett annat EG-land till annan än upplagshavare eller varumottagare i Sverige och varan transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning är den utländske säljaren skattskyldig. Regeln avser framför allt försäljning till privatpersoner eller till andra som inte är näringsidkare, se prop. 1994/95:56 s. 90. Som exempel kan nämnas postorderförsäljning.

Säljaren ska ställa *säkerhet* för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas (se avsnitt 3.5.3).

Vid distansförsäljning ska säljaren företrädas av en *representant* som är godkänd av SKV. Representanten ska enligt fullmakt från säljaren som ombud för denne svara för redovisning av alkoholskatt. Representanten ska också företräda säljaren i övriga frågor som gäller alkoholskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgänglig hos representanten.

Möjlighet finns för avsändande näringsidkare att erhålla återbetalning av den skatt som erlagts i avsändarlandet.

Representantens godkännande kan återkallas av SKV på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

### 3.4.6 Övriga skattskyldiga

#### 3.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Bestämmelser om den som för in eller tar emot skattepliktiga varor finns i 8 § första stycket 5 och 16 § LAS.

Skyldig att betala skatt är den som i annat fall än som avses i 8 § första stycket 1–4 LAS från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor. Observera att skattskyldighet enligt denna regel förutsätter att varorna lämnat suspensionsordningen innan de förs in i Sverige. Bestämmelsen har sitt ursprung i att varor som lämnat suspensionsordningen i ett EG-land och som därefter flyttas till ett annat EG-land för annat än privat ändamål, ska beskattas på nytt.

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal ärenden avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt motsvarande bestämmelse i LTS. Ett av målen avsåg skattskyldighet för både alkoholskatt och tobaksskatt. Även om domarna avser tobaksskatt har de betydelse för tillämpningen av denna bestämmelse i LAS. Se avsnitt 4.4.6.1 för närmare information om dessa domar.

Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor enligt ovan ska, enligt 16 § LAS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet, *anmäla* varorna till SKV och ställa *säkerhet* för betalning av skatten. Angående säkerhet, se avsnitt 3.5.3.

RSV har fastställt blankett för anmälan om leverans (RSV 5268).

För avsändande näringsidkare finns möjlighet till återbetalning av den skatt som betalats i avsändarlandet. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk alkoholskatt då alkoholvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 3.14.3.

**Undantag från  
skattskyldighet i  
vissa fall**

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som för in eller tar emot varor som lämnat suspensionsordningen gäller inte i alla situationer. Av en kompletterande bestämmelse (8 a § LAS) följer nämligen att skattskyldighet enligt 8 § första stycket 5 LAS inte föreligger för varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5:

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LAS. Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 3.14.8, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 8 i dir. 92/12/EEG.
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat

EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

**Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln**

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

**3.4.6.2 Den som yrkesmässig tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag**

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (8 § första stycket 6 LAS). Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 3.8.7. Här är fråga om så kallad händelseskatteplikt. Skatten ska redovisas för varje händelse, och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Betalning ska ske senast samma dag som deklaration ska vara lämnad.

**3.4.6.3 Den som annars tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol**

Skyldig att betala skatt är den som annars (dvs. inte yrkesmässigt) i Sverige tillverkar mellanklassprodukter eller etylalkohol (8 § första stycket 6 LAS). Bestämmelsen innebär att alkoholskatt alltid ska betalas vid tillverkning av mellanklassprodukter och/eller etylalkohol. Därmed undantas inte tillverkning för privat bruk från skatteplikt, vilket bland annat innebär att så kallad hembränning beskattas enligt denna bestämmelse, se prop. 1994/95:56 s. 117. Bestämmelsen omfattar inte tillverkning av öl, vin och andra jästa drycker, vilket innebär att tillverkning av sådana varor för privat bruk kan ske utan att varorna blir skattepliktiga.

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal domar prövat frågan om skattskyldighet för den som icke yrkesmässigt tillverkar etylalkohol. Bakgrunden till dessa domar är att alkoholskatt påförts med ledning av de uppgifter som framgår av laga kraft-vunna brottmålsdomar avseende olovlig tillverkning av sprit enligt bestämmelserna i AL.

I mål nr 1555-1999 yrkade NN att alkoholskatten skulle undanröjas och anförde som skäl till detta att han inte hade råd att betala det belopp skattemyndigheten krävde av honom och att han upplevde alkoholskatten som en ytterligare straffpåлага. KR avslög överklagandet i dom 1999-10-07 och uttalade bland annat följande.

Eftersom NN tillverkade alkohol utan att han var godkänd upplagshavare inträder skatteplikten omedelbart vid tillverkningen. Det var därför riktigt att påföra honom alkoholskatt.

KR uttalade i dom 2000-06-05, mål nr 2252-1999, att vad som förekommit i målet inte föranleder kammarrätten att göra annan bedömning än länsrätten. Länsrätten konstaterade att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat. Regeringsrätten beslutade den 7 september 2000 att inte meddela prövningstillstånd.

KR uttalade i dom 2000-11-23, mål nr 2393-1999, att vad som förekommit i målet inte föranleder kammarrätten att göra annan bedömning än länsrätten. NN hade i målet i första hand yrkat att skattekravet skulle undanröjas i sin helhet och i andra hand att han inte skulle beskattas för den mängd etylalkohol som beslagtogs och förverkats i brottmålsprocessen. Länsrätten uttalade att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt för den etylalkohol han tillverkat och att det faktum att viss mängd sprit förverkats av tingsrätten inte medför att skattekravet ska undanröjas.

KR anslöt sig i dom 2001-03-02, mål nr 834-1999, till den bedömning länsrätten gjort. NN hade i målet anfört att han inte skulle påföras alkoholskatt eftersom brottslig verksamhet inte konstituerar någon förvärvskälla. Länsrätten uttalade att skattskyldigheten inte förutsätter att den olovliga tillverkningen sker i någon förvärvskälla och att NN genom att olovligen tillverka etylalkohol varit skattskyldig till alkoholskatt. Regeringsrätten beslutade den 16 december 2002 att inte meddela prövningstillstånd.

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

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

Den som använder skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten är skyldig att betala skatt (8 § första stycket 7 LAS). Att varor används för annat än avsett ändamål ska, enligt 8 § andra stycket LAS, likställas med att de går förlorade.

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

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

Enligt 8 b § 1 LAS föreligger inte skattskyldighet för varor som



Enligt 8 b § 1 LAS föreligger inte skattskyldighet för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 h § LAS (se avsnitt 3.15.2) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

Enligt 8 b § 2 LAS föreligger inte skattskyldighet för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § (se avsnitt 3.15.1) eller 32 § första stycket 8 LAS (se avsnitt 3.15.3 och avsnitt 3.15.4) och som förstörts under tillsyn av SKV.

#### **3.4.6.5 Den som importerar varor från tredje land**

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor från tredje land finns i 8 c § och 18 § LAS.

Av 18 § LAS framgår att när varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket, se avsnitt 3.7. Skattskyldigheten för sådan import regleras i 8 c § LAS. Av denna bestämmelse följer att skattskyldig är:

1. om varorna förs in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde, den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om varorna varit tullbelagda,
2. om varorna förs in från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför dess punktskatteområde, den som skulle ha varit skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen om varorna hade varit tullbelagda och förts in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde.

#### **3.4.6.6 Den som ska betala skatt för transportförluster i vissa fall**

Av 26 § LAS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, se avsnitt 3.12.4.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når mottagaren på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i dir. 92/12/EEG, och

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

Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 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 varorna sändes iväg. Av 8 § FAS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

### **3.5 Ställande av säkerhet**

#### **3.5.1 Upplagshavare**

##### **3.5.1.1 Transportsäkerhet**

Av 10 § första och andra stycket LAS följer att upplagshavare i Sverige som sänder varor under suspension, dvs. till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare, registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska ställa säkerhet hos SKV för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan leveransen av de obeskattade skattepliktiga varorna påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg varor under suspension behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1997:5) ska det framgå av säkerheten att den är giltig i samtliga EG-länder.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.4 nedan.

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

Ställd säkerhet får tas i anspråk om påförd skatt inte betalas i rätt tid. Upplagshavare ska således först beredas tillfälle att betala den skatt som påförts honom innan säkerheten får tas i anspråk. För en svensk skattefordran innebär det att en säkerhet får tas i anspråk när skatten i fråga förfallit till betalning eller med andra ord när

betalningstiden enligt SBL gått ut, se prop. 2001/02:127 s. 200.

Säkerheten ska ställas hos SKV, vilket innebär att det är SKV 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 SKV, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. SKV kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där SKV anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som transporteras under suspension har försvunnit under transporten.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påförd skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2000/01:127 s. 200.

### **3.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.**

Av 10 § tredje stycket LAS följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor (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 varor som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.4 nedan.

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

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd, är denne enligt 15 § FAS skyldig att underrätta SKV om detta 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. Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 10 § tredje stycket LAS. Av 11 § LAS framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden

och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktiga varor under suspension i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 s. 201 uttalas att en s.k. lagringssäkerhet endast får tas i anspråk för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 19 § första stycket d LAS. 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 32 § första stycket 2 LAS 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. 201.

### **3.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp**

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

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

Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatteupplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer varor som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet.

### **3.5.2 Registrerad varumottagare och skatterepresentant**

I 12 § andra stycket respektive 14 § andra stycket LAS finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad

varumottagare och skatterepresentant att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de varor som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

Den som ansöker om registrering respektive godkännande kan alltså normalt inte 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 enligt 15 § FAS skyldig att underrätta SKV om detta 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. Registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 12 § andra stycket LAS. Av 12 § tredje stycket LAS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att 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 annat belopp än vad som tidigare var fallet gäller för skatterepresentant enligt 14 § LAS. Skatterepresentanten är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 14 § andra stycket LAS. Av 14 § tredje stycket LAS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 11 § första och tredje stycket LAS 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. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 3.5.4 nedan.

Även det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare respektive skatterepresentant kan jämkas enligt 14 a §

LAS. Beloppen kan jämkas under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagringssäkerhet (se föregående avsnitt).

### **3.5.3 Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor**

Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor ska, enligt 13 §, 15 § första stycket och 16 § LAS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den alkoholskatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

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

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av nästa avsnitt.

### **3.5.4 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 eller
  - 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 SKV:s särskilda konto som säkerhet. Så är fallet med den säkerhet som ska ställas enligt 13 § (oregistrerad varumottagare), 15 § första stycket (distansförsäljning) och 16 § (skattskyldig enligt 8 § första stycket 5) LAS. Detta gäller även i det fall då säkerhet, enligt 14 § tredje stycket LAS, ska ställas av en skatterepresentant i stället för av den oregistrerade varumottagaren.

### **3.6 Registrering**

Godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land samt utländsk säljare vid distansförsäljning ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § SBL.

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

### **3.7 Import från tredje land i vissa fall**

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

### **3.8 Skattskyldighetens inträde**

#### **3.8.1 Allmänt**

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 19 § LAS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i dir. 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 dir. 92/12/EEG 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).

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

#### **3.8.2 Upplagshavare**

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 19 § första stycket 1 och 19 § andra stycket LAS.

##### **3.8.2.1 Huvudregel (med undantag)**

Skattskyldighet inträder för upplagshavare när en vara lämnar skatteupplaget. Alla händelser som innebär att varan förs ut från skatteupplaget medför att varan ska tas upp till beskattning. Från denna huvudregel finns dock två undantag.

Skattskyldigheten inträder inte för varor som tas ut från skatteupplaget, om varorna:

- transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land under förutsättning att varorna når mottagaren, eller
- tas emot av en upplagshavare i Sverige.

Avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig. Så länge varan finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Säljer en upplagshavare en vara ska skatten redovisas först när varan fysiskt lämnar skatteupplaget och då med den skattesats som gäller vid den tidpunkten. Att skattskyldighet inträder för varor som förs ut från skatteupplag innebär också att varor som exporteras (till land utanför EG) ska tas upp till beskattning. För varor som exporteras medges avdrag, se avsnitt 3.10.2.4. Jämför prop. 2000/01:118 sidan 120.

### 3.8.2.2 Kompletterande bestämmelser

Förutom vad som framgår av huvudregeln inträder skattskyldighet för upplagshavare även i följande fall:

- skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,
- skattepliktiga varor importeras (från land utanför EG) utan att föras till ett skatteupplag,
- skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
- godkännandet av skatteupplaget återkallas.

### 3.8.2.3 Kommentar till situationen då en upplagshavare hämtar/tar emot varor från en annan svensk upplagshavare

Som framgått ovan gäller att skattskyldighet inte inträder för den upplagshavare som tar ut varor från sitt skatteupplag om varorna tas emot av en annan svensk upplagshavare.

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

I de fall där en upplagshavare tar emot varor på annan plats än i sitt skatteupplag kan fråga uppkomma hur lång tid han har på sig att föra varorna 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 sidan 120 återfinns dock en vägledande kommentar.



Någon definitiv tidsgräns för när skattskyldigheten skall inträda finns inte utan 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. Skulle skattskyldighet inträda och upplagshavaren därefter för varorna till ett skatteupplag kan han göra avdrag för skatten, se 32 § första stycket 3.

### **3.8.3 Varumottagare**

För den *registrerade varumottagaren* och den *oregistrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 19 § första stycket 2 och 3 LAS.

I och med mottagandet upphör varan att omfattas av suspensionsordningen.

### **3.8.4 Skatterepresentant**

För en godkänd *skatterepresentant* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 19 § första stycket 4 LAS.

Observera att det här är fråga om att skattskyldighet inträder då varorna tas emot av någon annan, nämligen av en registrerad eller oregistrerad varumottagare (se avsnitt 3.4.4).

### **3.8.5 Distansförsäljning**

För en utländsk säljare som säljer varor till Sverige genom *distansförsäljning* inträder skattskyldigheten när leveransen påbörjas i avsändarlandet enligt 19 § första stycket 5 LAS.

Vid distansförsäljning ska skatt redan ha betalats för varorna i säljarens hemland, dvs. varorna får inte levereras under skattesuspension. Den punktskatt som säljaren erlagt i sitt hemland kan han där ansöka om att få återbetald, se prop. 1994/95:56 s. 90.

### **3.8.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor**

För den som är skattskyldig enligt 8 § första stycket 5 LAS inträder skattskyldigheten då varorna förs in till Sverige enligt 19 § första stycket 6 LAS.

### **3.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag**

För den som yrkesmässigt *tillverkar* varor utanför ett skatteupplag inträder skattskyldigheten när varorna tillverkas. Även för den som annars i Sverige *tillverkar* mellanklassprodukter eller etylalkohol (dvs. olovlig tillverkning) inträder skattskyldigheten då varorna tillverkas. Detta följer av 19 § första stycket 7 LAS.

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

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

### 3.8.9 Skatt i samband med import i vissa fall

För den som är skattskyldig i samband med att varor *importeras*, och som ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat. Detta följer av 19 § första stycket 9 LAS.

## 3.9 Undantag från skattskyldighetens inträde

### 3.9.1 För upplagshavaren

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

Av 20 § första stycket 1–4 LAS följer att skattskyldighet inte inträder i följande fall.

**Varor som förstörts till följd av varornas karaktär**

1. Varor som under suspensionsordningen förstörts till följd av varornas karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport.

Med bestämmelsen avses t.ex. varor som torkat, dunstat eller på annat sätt förstörts till följd av varans karaktär inom eller under transport till eller från skatteupplag, se prop. 1994/95:56 s. 95. Bestämmelsen har sitt ursprung i dir. 92/12/EEG artikel 14.1. I denna artikel anges att upplagshavare ska befrias från skatt på förluster som sker under tillverkning, bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet.

**Varor som förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten**

2. Varor som av upplagshavaren förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten.

Upplagshavare som önskar förstöra varor som omfattas av suspensionsordningen, dvs. varor som förvaras på skatteupplag, kan anmäla till beskattningsmyndigheten att varorna ska förstöras. Om upplagshavaren iakttar de formella krav som ställts upp i RSV:s föreskrifter (RSFS 2003:29) anses varorna ha förstörts under tillsyn av beskattningsmyndighet vilket innebär att varorna undantas från beskattning.

Enligt RSFS 2003:29 gäller följande.

Skattepliktiga varor som ska förstöras ska brännas eller på annat lämpligt sätt förstöras så att det säkerställs att varorna inte kan användas (1 § RSFS 2003:29).

Enligt 2 § RSFS 2003:29 ska en upplagshavare skriftligen anmäla till beskattningsmyndigheten när han avser att förstöra skattepliktiga varor. Anmälan ska ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två veckor före den tidpunkt då upplagshavaren avser att förstöra varorna. Anmälan ska innehålla uppgift om

- tid och plats för förstörelsen, och
- varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som avser att förstöras.

Beskattningsmyndigheten ska skyndsamt bekräfta mottagandet av anmälan. Upplagshavaren får förstöra varorna först efter att han mottagit beskattningsmyndighetens bekräftelse.

Varorna ska förstöras i närvaro av en protokollförare (upplagshavaren eller företrädare för honom) och behörig tjänsteman från beskattningsmyndigheten (3 § RSFS 2003:29). Beskattningsmyndigheten får efter anmälan av upplagshavaren skriftligen ge tillstånd till att förstöra varor utan att behörig tjänsteman är närvarande. Ett sådant tillstånd utgör inte hinder mot att behörig tjänsteman ändå närvarar (4 § RSFS 2003:29). Är inte behörig tjänsteman närvarande ska förutom protokollföraren även annan, som enligt fullmakt kan företräda upplagshavaren, närvara.

Vid varje tillfälle som upplagshavaren förstör varor ska protokoll föras av upplagshavaren eller företrädare för honom (5 § RSFS 2003:29). Protokollet ska uppta

1. tid och plats för förstörelsen,
2. varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som förstörs, samt
3. närvarande personer och vem som är protokollförare.

Protokollet ska undertecknas av protokollföraren och, i de fall sådan närvarar, även av behörig tjänsteman vid beskattningsmyndigheten. En kopia av det undertecknade protokollet ska omgående ges in till beskattningsmyndigheten. Upplagshavaren ska förvara protokollet under minst sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

### **Återanvändning**

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

**Provning av varornas kvalitet**

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

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

**3.9.2 För varumottagare och skatterepresentant**

För registrerad och oregistrerad varumottagare samt för skatterepresentant gäller enligt 20 § andra stycket LAS att skattskyldighet inte inträder för varor som till följd av sin karaktär förstörts under transporten fram till varumottagaren eller skatterepresentanten.

**3.10 Avdrag**

**3.10.1 Allmänt**

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

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

**3.10.2 Avdragsrätt för upplagshavare**

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

**3.10.2.1 Återgång av köp**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 1 LAS göras för skatt på varor som har återtagits i samband med återgång av köp. En förutsättning för att avdrag ska medges är att kreditnota till fullt belopp har utfärdats, se prop. 1994/95:56 s. 103. Uttrycket ”varor som har återtagits” innebär att varorna rent fysiskt har tagits tillbaka in i skatteupplaget.

Konsekvensen av detta skatteavdrag är att de återtagna varorna får statusen att återigen bli ”obeskattade”, eller annorlunda uttryckt, att varorna på nytt omfattas av den s.k. suspensionsordningen.

### 3.10.2.2 Oförutsedda händelser eller force majeure

Avdrag får enligt 32 § första stycket 2 LAS göras för skatt på varor som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

Avdraget grundas på artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG, se prop. 1994/95:56 s. 103. Av artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG följer att upplagshavare ska befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsebara händelser eller force majeure. Upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor i de fall där en oförutsedd händelse föranleder att skattskyldighet inträder för varor och denna händelse är av sådant slag att händelsen också ger upplagshavaren rätt att göra avdrag för skatten. Som exempel kan nämnas att brand inträffar i ett skatteupplag. I och med att varorna brinner upp inträder skattskyldighet för dessa varor enligt 19 § första stycket 1 d). Upplagshavaren har i sådant fall rätt att yrka avdrag för skatten för de varor som brunnit upp. Om brand däremot skulle inträffa efter det att varorna tagits ut från skatteupplaget, har upplagshavaren inte rätt att göra avdrag för skatten på de varor som brunnit upp. I det fallet har skattskyldigheten redan inträtt innan varorna brann upp, vilket innebär att det inte är fråga om sådan förlust som uppkommer under punktskatteuppskov som ska befrias från skatt enligt artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG.

Avdraget ska, enligt prop. 1994/95:56 s. 103, kunna styrkas genom intyg eller dylikt från försäkringsbolag, polis etc.

### 3.10.2.3 Skattskyldighet har tidigare inträtt

Avdrag får enligt 32 § första stycket 3 LAS göras för skatt på varor för vilka skattskyldighet enligt LAS tidigare har inträtt. Bestämmelsen innebär att upplagshavare kan yrka avdrag för skatt på varor som förs in på skatteupplag i de fall där varorna tidigare beskattats enligt LAS. Konsekvensen av detta avdrag är att varorna får statusen av ”obeskattade”, eller annorlunda uttryckt, att varorna omfattas av den s.k. suspensionsordningen. Av prop. 1994/95:56 s. 104 framgår att regeln är till för att undvika dubbelbeskattning av t.ex. de varor som en ny upplagshavare kan ha i sitt lager vid en tidpunkt från vilken dennes godkännande gäller. Den som vill yrka avdrag för ingående lager vid tidpunkten för godkännande ska inventera och upprätta förteckning över detta lager.

### 3.10.2.4 Export m.m.

Avdrag får enligt 32 § första stycket 4 LAS göras för skatt på varor som upplagshavaren har exporterat till tredje land eller fört till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där. Det

är i dessa fall fråga om utförsel till länder utanför EG eller att varan står under tullkontroll i frizon eller frilager.

För att avdrag ska medges krävs att upplagshavaren iakttagit reglerna angående upprättande av ledsagardokument (se avsnitt 3.12.2.1). Normalt förutsätts således för avdrag att ett attesterat exemplar av ledsagardokumentet visar exporten (se prop. 1994/95:56 s. 104). Det tullkontor där varorna lämnar EG:s tullområde (utfartstullkontoret) ska, enligt 7 § FAS, attestera exporten på ledsagardokumentet. Tullmyndigheten ska återsända det attesterade returexemplaret av ledsagardokumentet till den avsändande upplagshavaren.

#### **3.10.2.5 Provantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort**

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

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

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

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

#### **3.10.2.6 Provantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land**

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

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

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

### **3.10.2.7 Upplagshavares egen användning av alkohol för vissa ändamål**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 7 LAS göras för skatt på varor som upplagshavare tagit i anspråk för egen användning enligt a–c nedan:

- a) för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS (jämför avsnitt 3.3.6),
- b) i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol, eller
- c) för vetenskapligt ändamål.

Att tekniken för att uppnå skattefrihet regleras genom avdrag då upplagshavare använder alkohol för de ovan nämnda skattebefriade ändamålen innebär följande. Den upplagshavare som t.ex. använder alkohol för att tillverka vinäger i sitt skatteupplag, ska ta upp användningen till beskattning eftersom alkoholen tas i anspråk i skatteupplaget. Skattskyldighet inträder då enligt 19 första stycket 1 d) LAS. Eftersom tillverkning av vinäger omfattas av avdragsbestämmelsen medges avdrag för skatt på den alkohol som använts, se prop. 2000/01:118 s. 129.

### **3.10.2.8 Alkohol som har levererats till universitet/högskola eller sjukhus/apotek**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 8 LAS göras för skatt på varor som har levererats till:

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

### **3.10.2.9 Alkohol levererats till diplomater m.fl. i annat EG-land**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 9 LAS göras för skatt på varor som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från alkoholskatt gäller i det landet.

Av mervärdesskattelagen följer att denna avdragsbestämmelse gäller i de fall varorna levereras till:

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

Varorna ska under transporten åtföljas av ett administrativt ledsagardokument och intyg om skattefrihet (se kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996). Ett sådant intyg upprättas av behörig myndighet i det värdland där nämnda verksamhet är placerad, se prop. 1994/95:213 s. 54–55.

#### **3.10.2.10 Tagits emot av en skattebefriad förbrukare**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 10 LAS göras för skatt på varor som har tagits emot av en skattebefriad förbrukare i enlighet med vad som framgår av dennes godkännande. Rätten till avdrag inträder när den skattebefriade förbrukaren tagit emot varorna. En upplagshavare som vill slippa att få sina avdrag för leveranser till skattebefriade förbrukare ifrågasatta bör genom kvittenser på leveranssedlar eller liknande se till att dokumentera att varorna tagits emot av en skattebefriad förbrukare, se prop. 2000/01:118 s. 129–130.

#### **3.10.2.11 Beskattats i annat EG-land med anledning av transportförlust**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 11 LAS göras för skatt på varor som har beskattats i annat EG-land i sådana fall som avses i 26 § LAS under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, jämför avsnitt 3.12.4.

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

#### **3.10.2.12 Verksamhet i exportbutik**

Upplagshavare som bedriver verksamhet i exportbutik får enligt 32 § andra stycket LAS göra avdrag för skatt på varor som



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

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

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

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” från den 5 februari 2002, med dnr 1375-02/100 redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EG:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade gemenskapsvaror. Resenären måste för att få handla uppvisa färdhandlingar för hela resan, dvs. ett (eller eventuellt flera) boardingkort ska vara löst för hela resan med angivande av ankomstflygplats i tredje land. Om resenären vid resan till tredje land mellanlandar i ett annat EU-land får avsikten med denna mellanlandning endast vara att byta plan. Om resenären planerat ett uppehåll som ger utrymme för mer än detta föreligger inte rätt att handla obeskattade varor. Om resenären på avreseflygplatsen checkat in för hela resan till ett tredje land kan således rätt att köpa obeskattade gemenskapsvaror föreligga trots att resenären mellanlandar i en annan medlemsstat. Enligt verkets uppfattning föreligger på punktskatteområdet avdragsrätt för upplagshavare endast beträffande resenärer som uppvisat färdhandling för hela resan till tredje land, dvs. boardingkort som avser resa med slutdestination i tredje land.

### **3.10.3 Avdragsrätt för varumottagare och skatterepresentant**

Enligt 33 § första stycket LAS kan den registrerade eller oregistrerade varumottagaren samt skatterepresentanten i sin deklaration göra avdrag för skatt på alkoholvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom oförutsedda händelser eller force majeure.

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

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

Bestämmelsen möjliggör för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att göra avdrag för skatt på varor som förvärvats direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till utländsk ort eller säljs ombord på resa till tredje land, se prop. 1998/99:86 s. 97.

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

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

Bestämmelsen möjliggör för den som har godkänts som skattebefriad förbrukare att göra avdrag för skatt på varor som förvärvats direkt från en utländsk upplagshavare, och som använts för skattebefriade ändamål. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för skatten på varorna vartefter de förbrukas för framställning av sådana produkter som anges i 7 § första stycket 2–6 LAS, i en tillverkningsprocess förutsatt att slutprodukten inte innehåller alkohol eller för vetenskapliga ändamål, se prop. 2000/01:118 s. 130.

### **3.11 Förfaranderegler**

#### **3.11.1 Allmänt**

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller enligt 34 § LAS bestämmelserna i SBL. Detta innebär att t.ex. reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga.

#### **3.11.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 26 § LAS**

Av 34 § andra stycket LAS framgår att SKV beslutar om skatt som avses i 26 § LAS och att skatten ska betalas inom den tid som SKV bestämmer. I övrigt hänvisar 34 § andra stycket LAS till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då SKV beslutar

om skatt enligt 26 § LAS. Av 34 § tredje stycket LAS följer att om den som är skattskyldig enligt 26 § LAS har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av SKV eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se avsnitt 3.14.4. Av 34 § fjärde stycket LAS framgår att före sådan utbetalning ska sådan skatt enligt LAS för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av. Nämda bestämmelser har kommenterats i prop. 2001/02:127 s. 202–203 och i prop. 2000/01:118 s. 124–125.

Av 8 § FAS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

### **3.12 Ledsagardokument m.m.**

#### **3.12.1 Allmänt**

Det finns två sorters ledsagardokument dels ett administrativt ledsagardokument (i LAS benämnt ledsagardokument) som upprättas i fyra (i vissa fall fem) exemplar, dels ett förenklat ledsagardokument som upprättas i tre exemplar.

#### **3.12.2 Administrativt ledsagardokument**

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 22 och 22a §§ LAS, 5–7 samt 10 §§ FAS och RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

#### **Obeskattade varor**

Det administrativa ledsagardokumentet används vid transport av obeskattade varor, dvs. varor som transporteras under suspension, och när upplagshavare exporterar varor. 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, om handelsdokumentet innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

RSV har utfärdat blankett för ledsagardokument (RSV 5250).

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.

#### **3.12.2.1 Den svenske avsändarens hantering**

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

Avsändande upplagshavare ska, enligt 22 § första stycket 1–4 LAS, upprätta administrativt ledsagardokument,

**land**

1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land, dvs. vid transport till en upplagshavare eller en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land,
2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,
3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 9 LAS, dvs. vid transport till 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, eller 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, eller
4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Av 5 och 7 §§ FAS följer att det administrativa ledsagardokumentet, om inte annat följer av 10 § FAS (se nedan), ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja varorna under transporten.

Vid transport av varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med en alkoholhalt som överstiger 22 volymprocent ska det administrativa ledsagardokumentet, enligt 10 § FAS, upprättas i fem exemplar. Det femte exemplaret ska omedelbart sändas per telefax till SKV som därefter vidarebefordrar detta till Tullverket och till behörig myndighet inom EG. Avsändaren kan, i stället för att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet, omedelbart sända exemplar 1 av dokumentet per telefax till SKV.

SKV kan i vissa fall, efter ansökan, bevilja befrielse från skyldigheten att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet. Befrielse kan beviljas vid export direkt från Sverige till tredje land samt då obeskattade varor transporteras med luftfartyg.

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

**Intyg**

Vid leverans enligt punkten 1 ska, om leverans sker till en oregistrerad varumottagare, varorna även åtföljas av ett dokument utfärdat av behörig myndighet i mottagarlandet som visar att säkerhet har ställts för skattens betalning (se avsnitt 3.4.3.2). För punkten 3 gäller att varorna även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet (se avsnitt 3.10.2.9).

Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får upplagshavaren enligt 6 § FAS 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. SKV ska omedelbart underrättas om företagna ändringar och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

### **Returexemplaret**

Returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska undertecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis om att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om upplagshavaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han enligt 5 § FAS utan dröjsmål underrätta SKV om detta.

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

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

### **Export**

Vid export av skattepliktiga varor ska avsändande upplagshavare upprätta ett administrativt ledsagardokument i fyra exemplar, i vissa fall fem exemplar (se ovan). Exporten 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. Ledsagardokumentet ska medfölja transporten ända fram till utfartstullkontoret, även om transporten dessförinnan tagits om hand inom tullprocedurens ram (se prop. 1994/95:56 s. 104).

Utfartstullkontoret ska på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet attestera att varorna 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 varor som har exporterats (se avsnitt 3.10.2.4).

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts för export erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han utan dröjsmål underrätta SKV om detta, enligt 22 § första stycket 4 LAS och 7 § FAS.

### 3.12.2.2 Den svenske mottagarens hantering

#### Transport från ett annat EG-land

Upplagshavare eller varumottagare som tar emot varor från ett annat EG-land ska enligt 22 a § LAS senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna tagits emot 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 SKV.

#### Brist i mottagen försändelse

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen försändelse *saknas varor*, ska SKV i vissa fall attestera att förlust har uppstått. Enligt 22 a § andra stycket LAS ska SKV på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera *andra* förluster än sådana som uppstått på grund av att varan förstörts till följd av varans karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport eller genom oförutsedda händelser eller force majeure. Exempel på sådana förluster som ska attesteras är stöld av varor under transport. Som förutsättning gäller att förlusterna har konstaterats i Sverige oavsett var under transporten inom EG som förlusterna faktiskt har uppkommit, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

Då sådana typer av förluster som nämnts ovan uppkommit under en transport som sker under skattesuspension från ett annat EG-land till Sverige, ska SKV, enligt 22 a § tredje stycket LAS, vid de resterande varornas ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade varumängderna samt hur skatten ska beräknas.

Om förlusten har konstaterats i ett annat EG-land än Sverige ska SKV skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det landet.

Beskattning av de förlorade varorna ska ske i enlighet med 26 § LAS, se avsnitt 3.12.4. Skattskyldig är den eller de som ställt säkerhet för transporten, se avsnitt 3.4.6.6.

**Retur av försändelse**

Upplagshavare eller varumottagare som önskar attest av uppkomna förluster bör omgående efter mottagandet av varorna skicka returexemplaret till SKV. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att SKV ska attestera vissa förluster, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

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

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

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

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

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

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

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

### 3.12.3 Förenklat ledsagardokument

#### 3.12.3.1 Allmänt

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 7 och 25 §§ LAS samt i RSFS 1999:13.

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

RSV har utfärdat blankett för det förenklade ledsagardokumentet (RSV 5251).

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

#### 3.12.3.2 Den svenske avsändarens hantering

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

1. till en näringsidkare i ett annat EG-land, eller
2. till en svensk ort via ett annat EG-land.

Ledsagardokumentet ska enligt 9 § första stycket FAS upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja varorna under transporten. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokument i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (3 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en transport som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska enligt 9 § andra stycket FAS också anmäla varorna till SKV innan transporten påbörjas.

Ledsagardokument krävs, enligt 25 § andra stycket LAS, inte vid distansförsäljning.

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

**Transport av fullständigt denaturerad alkohol**

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



alkohol för att erhålla punktskattebefrielse.

Förvaring av exemplar 1 av det förenklade ledsagardokumentet ska ske i enlighet med 3 § RSFS 1999:13.

### 3.12.3.3 Den svenske mottagarens hantering

#### Transport från ett annat EG-land

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

#### Återbetalning

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återvända returexemplet (exemplar 3) till avsändaren. Under vissa förutsättningar kan emellertid punktskatt återbetalas till en näringsidkare som i sin verksamhet till ett annat EG-land försäljer varor för vilka skatten är betald i hans hemland och där varorna inte längre är avsedda för konsumtion i det landet. En sådan återbetalning förutsätter att det förenklade ledsagardokument som ska åtfölja varorna under transport 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.

#### Transport via ett annat EG-land

Den som tar emot varor som transporterats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 9 § tredje stycket FAS, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna till SKV lämna en bekräftelse på detta. Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13.

### 3.12.3.4 Förenklat förfarande istället för förenklat ledsagardokument

RSV har träffat avtal med Danmark (RSFS 2000:11) och med Finland (RSV M 2002:21) om att tillämpa s.k. förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark respektive mellan Sverige och Finland. Med anledning av dessa avtal har RSV meddelat föreskrifter om förenklat förfarande, RSFS 2000:12 och RSFS 2002:20.

Bakgrunden är att möjligheterna till taxfree-försäljning ombord på färjor och flygplan på resor inom EG upphörde den 1 juli 1999. Om försäljning av punktskattepliktiga varor sker ombord på färjor och flygplan på resor inom EG ska detta numera ske med

beskattade varor. I sådana fall ska varorna enligt 25 § LAS åtföljas av förenklat ledsagardokument under transporten.

Ovan nämnda avtal och föreskrifter möjliggör ett förenklat förfarande för den, som på svenskt territorium i samband med passagerartransport som sker mellan Sverige och Danmark, respektive mellan Sverige och Finland, avser att sälja i Sverige beskattade alkohol- och tobaksvaror, ombord på färja eller flygplan. Det förenklade förfarandet innebär att berörda näringsidkare inte behöver upprätta förenklat ledsagardokument avseende varor som flyttas från och till en bestämmelseort i Sverige via Danmark, respektive från och till en bestämmelseort i Sverige via Finland. För att tillämpa det förenklade förfarandet krävs att förhandsanmälan görs till SKV och att näringsidkaren iakttar vissa skyldigheter avseende noteringar om tidpunkter för passage av territorialgränser och bokföring som visar lagerbehållningen vid varje passage av territorialgräns.

#### **3.12.4 Transportförluster då varor transporteras under suspension**

Av 26 § LAS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet. Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet), se avsnitt 3.4.6.6.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når mottagaren på grund av sådana oegentligheter eller överträdelse som avses i artikel 20 i dir. 92/12/EEG, och

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

Bakgrunden till denna bestämmelse återfinns i artikel 20 i dir. 92/12/EEG som reglerar beskattning av förluster av varor som uppkommit i samband med att varor transporteras under suspension. Om en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen har begåtts under suspensionstransport ska skatt betalas för varorna, och skatten ska betalas av den eller de som i avsändarlandet ställt s.k. transportsäkerhet. Den beskattningsordning som följer av artikel 20 i dir. 92/12/EEG innebär således att den som ställt transportsäkerhet i avsändarlandet (i normalfallet avsändande upplagshavare) kan bli skattskyldig i Sverige för varor som

transporteras under suspension till Sverige eller genom Sverige. (Motsvarande bestämmelser i övriga medlemsländers lagstiftningar innebär att den som i Sverige ställt transportsäkerhet, dvs., avsändande upplagshavare, kan bli skattskyldig i andra medlemsländer i samband med transport av varor under suspension till annat medlemsland.)

Av artikel 20 i dir. 92/12/EEG framgår vilket medlemsland som har rätt att ta ut skatt för de varor som försvunnit under transport.

Huvudprincipen är att beskattning ska ske i det land där varorna lämnat suspensionsordningen. Om det går att fastställa var en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen har ägt rum, ska varorna beskattas i det landet (jämför punkten 1 ovan).

Om det istället konstateras att en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med transporten, utan att det går att fastställa var detta skedde, och det endast är en del av varorna som försvunnit ska varorna beskattas i det land där upptäckten gjordes (jämför punkten 2 ovan).

Om det däremot är fråga om att hela varupartiet försvunnit under transporten, dvs. att inga varor når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, och det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts ska varorna beskattas i avsändarmedlemsstaten. Denna situation omfattas därmed inte av 26 § LAS. (Om en sådan situation skulle uppkomma då svensk upplagshavare sänt iväg varor under suspension, ska varorna således beskattas i Sverige, jämför skattskyldighetens inträde för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 a) LAS och 19 § andra stycket LAS, se avsnitt 3.8.2.1.)

Av 8 § FAS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 26 § LAS.

I de fall där beskattning skett enligt 26 § LAS kan den här i landet erlagda skatten, enligt 28 § LAS, återbetalas om den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades visar att varan beskattats i ett annat land (se avsnitt 3.14.4).

### **3.13 Distansförsäljning från Sverige**

Bestämmelser om distansförsäljning från Sverige till ett annat EG-land finns i 27 § LAS.

Med distansförsäljning avses försäljning av skattepliktiga varor till en köpare i ett annat EG-land som inte är godkänd upplagshavare eller varumottagare (registrerad eller oregistrerad) och där säljaren ombesörjer transporten. Det är således fråga om redan beskattade varor, dvs. varor som har lämnat suspensionsordningen, se prop. 1994/95:56 s. 100–101. Köparen är normalt en privatperson eller

annan som inte är näringsidkare, jämför prop. 1994/95:56 s. 90. Något ledsagardokument ska enligt 25 § andra stycket LAS inte upprättas.

Vid distansförsäljning ska punktskatt betalas i mottagarlandet och säljaren är skattskyldig. Angående återbetalning av den svenska punktskatten, se avsnitt 3.14.2.

Av artikel 10 i dir. 92/12/EEG följer att skatten ska påföras säljaren vid leveranstidpunkten. Vidare följer att den medlemsstat där säljaren är etablerad ska se till att säljaren garanterat betalning av punktskatt enligt de villkor som mottagarlandet ställt innan varorna avsänts samt att skatten senare betalas. Avsändaren ska dessutom föra bok över varuleveranserna.

Enligt 27 § LAS ska säljaren, innan leveransen påbörjas, till beskattningsmyndigheten (SKV) ge in bevis om att säkerhet för skattens betalning i mottagarlandet ställts.

### **3.14 Återbetalning av skatt**

#### **3.14.1 Allmänt**

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

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

Alkoholskatten kan också återbetalas för varor som exporterats till tredje land.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig.

#### **3.14.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige**

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

Ansökan ska omfatta alla leveranser som skett under ett kalenderkvartal och ges in till SKV inom ett år efter kvartalets utgång.

För att återbetalning ska medges krävs att ansökan visar följande.

- Skatt ska vara betald i Sverige.

Det är sökanden som ska visa att skatten är betald i Sverige, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Att säljaren eller eventuellt tidigare leverantör redovisat

och inbetalat skatten till SKV får kontrolleras på sedvanligt sätt.

- Skatt ska vara betalad i mottagarlandet.

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

### **3.14.3 Återbetalning vid övriga leveranser**

Vid övriga leveranser, dvs. leveranser till utländska näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m. krävs, enligt 28 § tredje stycket LAS, för att återbetalning av alkoholskatt som erlagts i Sverige ska medges följande:

- Ansökan ska lämnas till SKV innan varorna förs ut ur landet.
- Skatten ska vara betalad i Sverige.

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

- Ett dokument ska ges in som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där.
- Undertecknat returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet ska sändas in till SKV.

För att få tillbaka ett undertecknat exemplar måste markering göras på framsidan av ledsagardokumentet, fält 15.

### **3.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor**

Om varor som sänts från en upplagshavare i ett annat EG-land inte når mottagaren i Sverige ska svensk skatt, enligt 26 § LAS, erläggas under vissa förutsättningar, se avsnitt 3.4.6.6 och avsnitt 3.12.4. Om så skett och den skattskyldige inom tre år från det att leveransen påbörjats kan visa att skatt erlagts i ett annat EG-land ska den skatt som erlagts i Sverige återbetalas enligt 28 § fjärde stycket LAS. Återbetalning ska endast ske om det andra EG-landets skattekrav är befogat.

### **3.14.5 Exporterade varor**

Bestämmelser om återbetalning vid export finns i 29 § första och tredje styckena LAS.

Återbetalning av den svenska skatten är möjlig i de fall varor beskattats här i Sverige och sedan exporterats till tredje land. Angående upplagshavares möjlighet att göra avdrag för skatt på varor som exporterats, se avsnitt 3.10.2.4.

Ansökan ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till SKV inom ett år efter kvartalets utgång. Tillfredsställande bevisning om att varorna lämnat gemenskapen ska bifogas ansökan. Det visas lämpligen genom tulldokumentation, se prop. 1994/95:56 s. 102. Att alkoholskatt betalats i Sverige ska visas på lämpligt sätt, t.ex. med faktura eller kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt.

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

#### **3.14.6 Retur av varor till utländsk upplagshavare**

Bestämmelser om återbetalning vid retur av varor finns i 29 § andra och tredje styckena LAS.

Då en varumottagare (registrerad eller oregistrerad) tar emot varor från ett annat EG-land inträder skattskyldigheten vid mottagandet, se avsnitt 3.8.3. Om varorna returneras till den utländske upplagshavaren kan den svenska skatten återbetalas till varumottagaren respektive skatterepresentanten.

Ansökan om återbetalning ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till SKV inom ett år efter kvartalets utgång. Med ansökan ska underskrivet returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet bifogas för att styrka att varorna nått upplagshavaren i det andra EG-landet, se prop. 1994/95:56 s. 102.

#### **3.14.7 Varor som använts för ändamål som anges 32 § första stycket 7 LAS**

Av 30 § LAS följer att återbetalning kan ske när skattepliktiga varor använts för något av de ändamål som anges i 32 § första stycket 7 LAS av någon som inte är upplagshavare eller skattebefriad förbrukare. De ändamål som avses är:

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

enlighet med någon EG-medlemsstats krav,

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

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

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

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

### **3.14.8 Återbetalning till diplomater m.fl.**

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

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

De som kan ansöka om återbetalning är:

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

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

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

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

### **3.15 Skattefria inköp m.m.**

#### **3.15.1 Skattebefriad förbrukare**

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

Dessa bestämmelser ger möjlighet för den som godkänts som skattebefriad förbrukare att från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt för att användas till ett ändamål som är skattebefriat. Jämför avsnitt 3.10.2.10 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en skattebefriad förbrukare.

#### **Skattebefriade ändamål**

De användningsändamål som är skattebefriade anges i 32 § första stycket 7 LAS, dvs.:

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



### 3.15.1.1 Godkännande av skattebefriad förbrukare

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

#### Lämplighet

Av prop. 2000/01:118 s. 86–87 framgår att kraven på lämplighet för den som ansöker om att bli godkänd som skattebefriad förbrukare bör vara lika stora som de krav som gäller för att bli godkänd upplagshavare, se avsnitt 3.4.2.1.

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

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

### 3.15.1.2 Särskilda bokföringskrav

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

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

### 3.15.1.3 Skattskyldighet vid annan användning

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir den skattebefriade förbrukaren, enligt 8 § första stycket punkten 7 LAS, skyldig att betala skatt på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

### 3.15.1.4 Återkallelse av godkännande

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

Godkännandet får återkallas om:

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

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

### **3.15.2 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering**

Bestämmelser om möjligheten till skattefria inköp av alkoholvaror för den som är tillståndshavare enligt lagen om proviantering finns i 31 h § LAS.

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa alkoholvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort eller för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land. Jämför avsnitt 3.10.2.5 och 3.10.2.6 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

#### **3.15.2.1 Tillstånd meddelas av Tullverket**

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

#### **3.15.2.2 Skattskyldighet vid annan användning**

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir tillståndshavaren, enligt 8 § första stycket 7 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

### **3.15.3 Universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål**

Universitet och högskola har enligt bestämmelserna i LAS givits en generell rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt under förutsättning att alkoholen ska användas för vetenskapligt

ändamål. Detta framgår genom upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som har levererats till universitet eller högskola för vetenskapligt ändamål enligt 32 § första stycket 8 a).

#### **3.15.3.1 Skattskyldighet vid annan användning**

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir universitetet/högskolan, enligt 8 § första stycket punkten 7 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

#### **3.15.4 Sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål**

Sjukhus och apotek har enligt bestämmelserna i LAS givits en generell rätt att från en upplagshavare köpa alkohol utan skatt under förutsättning att alkoholen ska användas för medicinskt ändamål. Detta framgår genom upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som har levererats till sjukhus eller apotek för medicinskt ändamål enligt 32 § första stycket 8 b).

#### **3.15.4.1 Skattskyldighet vid annan användning**

Om alkoholvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir sjukhuset/apoteket, enligt 8 § första stycket punkten 7 LAS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 3.4.6.4.

### **3.16 Överklagande**

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LAS. SKV:s övriga beslut enligt LAS omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 35 § LAS.

Av 35 § LAS framgår att beslut enligt LAS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. Länsrätten i Dalarnas län, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 35 § LAS är

- beslut om godkännande enligt 9, 12, 14, 15 och 31 e §§ LAS,
- beslut om återkallelse enligt 11, 12, 14, 15 och 31 g §§ LAS, och
- beslut om säkerhet enligt LAS.

För dessa beslut gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är enligt 23 § FL tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

För beslut om skatt enligt 26 § LAS gäller dock särskilda förfaranderegler, se avsnitt 3.11.2.

### **3.17 SEED-registret**

Enligt artikel 15 a i 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.

SKV har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. Det s.k. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen 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.

## 4 Tobaksskatt

### 4.1 Författningar m.m.

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

##### Lagändringar

SFS 1995:612	ändr. 9, 11, 21, 23 och 42 §§, nya 23a, 26a och 31a §§; prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29
SFS 1995:916	ändr. 42 §; prop. 1994/95:203, SkU 1994/95:28
SFS 1995:1530	ändr. punkt 4 i överg. best. prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
SFS 1996:836	ändr. 2, 8, 37 och 42 §§; prop. 1995/96:222, FiU 1995/96:15
SFS 1996:1225	ändr. 2, 8 och 37 §§; prop. 1996/97:1, FiU 1996/97:1
SFS 1996:1322	ändr. 31 a §; prop. 1995/96:232, SkU 1996/97:5
SFS 1997:357	ändr. 11, 13, 15, och 35 §§ ny 15 a § och ny rubrik före 15 a § prop. 1996/97:116, SkU 1996/97:19
SFS 1997:443	ändr. 2, 8, 37, och 42 §§ prop. 1996/97:150, FiU 1996/97:20
SFS 1998:512	ändr. 16, 22 §§ prop. 1997/98:100, SkU 1997/98:28
SFS 1998:596	upph. 42 §, rubr. före 42 §; ändr. 2 § prop. 1997/98:150, FiU 1997/98:20

102 *Tobaksskatt, Avsnitt 4*

SFS 1998:1678	31 a § betecknas 31 d §; ändr. 31, 35 §§; nya 31 a, 31 b, 31 c §§ prop. 1998/99:18, SkU 1998/99:6
SFS 1999:428	upph. 24, 25 §§; ändr. 19, 23, 23 a, 26, 41 §§ prop. 1998/99:79, SkU 1998/99:19
SFS 1999:447	ändr. 9, 10, 20, 22, 32, 33, 38, 39, 40 §§; nya 31 e §, rubr. före 31 e § prop. 1998/99:86, 1998/99:79, SkU 1998/99:21
SFS 1999:1004	ändr. 12, 13 §§ prop. 1998/99:134, SoU 1999/2000:4
SFS 1999:1068	ändr. 9 §; ny 9 a § prop. 1998/99:127, SkU 1999/2000:3
SFS 1999:1107	ändr. 31 a § prop. 1998/99:130, LU 1999/2000:2
SFS 1999:1327	upph. 26 a §; ändr. 26 § prop. 1999/2000:9, SkU 1999/2000:8
SFS 2000:480	ändr. 4, 31 c, 35 §§; ny 9 b § prop. 1999/2000:105, SkU 1999/2000:22
SFS 2000:1297	ändr. 19, 41 §§ prop. 1999/2000:126, SkU 2000/01:3
SFS 2000:1424	ändr. 9, 9 b, 20, 22, 38, 39, 40 §§; nya 9 c, 38 a §§ prop. 2000/01:31, SkU 2000/01:11, SkU 2000/01:13
SFS 2001:195	upph. 36 § prop. 2000/01:33, SkU 2000/01:20
SFS 2001:516	ändr. 1, 9, 9 b, 10, 11, 12, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 32, 33, 34, 39 §§; nya 1 a, 1 b, 1 c, 1 d, 1 e, 10 a, §§ prop. 2000/01:118, SkU 2000/01:26
SFS 2001:521	ändr. 15 a § SkU 2000/01:25

- SFS 2001:899      ändr. 34 §  
prop. 2001/02:29, SkU 2001/02:9
- SFS 2002:419      upph. 18, 22, 31, 31 a, 31 b, 31 c §§;  
nuvarande 35, 37, 38, 39, 40, 41 §§ betecknas  
41, 35, 36, 37, 38, 39, 40 §§, rubr. före 37 §  
sätts före 35 §; ändr. 1 b, 11, 13, 14, 15, 16,  
17, 19, 34, nya 36, 38, 39,40, 41 §§; ny rubr.  
före nya 41 §  
prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27
- SFS 2002:888      ändr. 16 § i 2002:419  
prop. 2002/03:10, SkU 2002/03:3
- SFS 2002:1001     ändr. 2 §  
prop. 2002/03:1, FiU 2002/03:1
- SFS 2003:709      ändr. 2 §  
prop. 2002/03:99, SkU 2003/04:2
- SFS 2003:807      ändr. 9 a §  
prop. 2003/04:1, FiU 2003/04:1

**Förordning (1994:1613) om tobaksskatt**

*Författningsändringar*

- SFS 1995:655      ny 9 §
- SFS 1997:589      ändr. 6 §
- SFS 1998:521      ny 10 §
- SFS 1999:109      ny 11 §
- SFS 1999:461      nuvarande 9, 10 11 §§ betecknas 10, 17  
18 §§; ändr. 6 §, de nya 10, 17 §§; nya 9, 11,  
12, 13, 14, 15, 16 §§
- SFS 1999:1219     ny 19 §
- SFS 1999:1333     ändr. 13 §; ny 13 a §
- SFS 2000:1274     ändr. 7 §
- SFS 2001:584      upph. 1, 2, 3, 4, 5 §§; nuvarande 6, 7, 8, 9, 10,  
11, 12, 13, 13 a, 14, 15, 16, 17, 18, 19 §§  
betecknas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12,  
13, 14, 15 §§; ändr. nya 1, 4, 5, 7, 11, 12 §§;  
nya 16, 17 §§
- SFS 2001:730      upph. 13 §; ändr. 1, 5, 10, 11, 15 §§

SFS 2002:828	ändr. 4, 5, 6, 7, 8, 15, 16 §§
SFS 2002:882	ändr. 2 §
SFS 2003:973	ändr. 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 16, 17 §§

*Skatteverkets författningssamling*

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:10) om märkning av cigarettförpackningar enligt 4 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi. Ändrad och omtryckt genom Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:11) om information om avtal den 22 mars 2000 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2000:12) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2001:7) om den som bedriver verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:20) om förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Finland.

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:21) om avtal den 30 april 2001 om användande av förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar mellan Sverige och Finland.



Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:27) om uppgiftslämnande avseende försäljning av cigaretter.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:29) om beskattningsmyndighetens tillsyn över universitets, högskolors, sjukhus, apoteks och skattebefriade förbrukares förstöring av skattepliktiga alkoholvaror och upplagshavares förstöring av skattepliktiga tobaks- och alkoholvaror.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt och lagen (1994:1776) om skatt på energi.

#### *EG-direktiv*

Rådets direktiv 92/79/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av cigarettskatt (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 8).

Rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra former av bearbetad tobak än cigaretter (ur EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 10).

Rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (ur EGT nr L 291, 6.12.1995, s. 40).

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

## **4.2 Allmänt**

Enligt 1 § LTS ska skatt betalas för tobaksvaror som tillverkas här i landet, som förs in eller tas emot från ett annat EG-land eller som importeras från tredje land.

Tobaksskatt ska betalas för cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak. Dessa tobaksvaror är så kallade harmoniserade tobaksvaror, vilket innebär att samtliga EG-länder följer samma förfarandebestämmelser vid beskattningen.

Tobaksskatt ska även betalas för snus och tuggtobak. Snus och tuggtobak omfattas inte av EG-direktiven om tobaksbeskattning utan skatt tas ut enligt nationella regler. Om skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.

Skatteverket är beskattningsmyndighet. När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare (harmoniserade tobaksvaror) respektive någon som inte är godkänd lagerhållare (snus och tuggtobak) ska skatten betalas till Tullverket.

### 4.3 Skattepliktiga varor

#### 4.3.1 Allmänt

De varor som är skattepliktiga enligt LTS delas in i olika kategorier av skattepliktiga produkter

- cigaretter,
- cigarrer/cigariller,
- röktobak,
- snus, och
- tuggtobak.

Beskattningen av cigaretter, cigarrer, cigariller och röktobak omfattas av EG:s harmoniserade regler om punktskatt på tobaksvaror. De olika kategorierna definieras i 1 a–1 e §§ LTS.

LTS innehåller också ett avsnitt (35–40 §§ LTS) om beskattning av snus och tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403 enligt den Kombinerade nomenklaturen enligt rådets förordning (EEG) 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om gemensamma tulltaxan. Denna beskattning är en nationell svensk angelägenhet då snus och tuggtobak inte omfattas av EG-direktiven om tobaksbeskattning.

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

#### 4.3.2 Cigaretter

Vad som avses med begreppet cigaretter definieras i 1 a och 1 e §§ LTS.

Enligt 1 a § LTS avses med cigaretter

1. tobaksrullar som går att röka som de är och som inte är cigarrer eller cigariller enligt definitionen i 1 b § LTS,
2. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan införas i cigarettpappersrör, eller
3. tobaksrullar som genom enkel, icke-industriell hantering kan rullas in i cigarettpapper.

Av 1 e § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 a § LTS ska behandlas som cigaretter.

Skatten för cigaretter tas som huvudregel ut i två delar dels en styckeskatt, dels en värderelaterad skatt, se avsnitt 4.3.7.2.

### 4.3.3 Cigarrer och cigariller

Cigarrer och cigariller definieras med ledning av bl.a. tobakspartiklarnas storlek samt det material med och det sätt på vilket tobaken rullas. Vad som avses med begreppen cigarrer och cigariller definieras i 1 b och 1 d §§ LTS.

Av 1 b § LTS följer att med cigarrer och cigariller avses, om de kan rökas som de är

1. tobaksrullar gjorda enbart av naturtobak,
2. tobaksrullar med yttre täckblad av naturtobak,
3. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med både ett yttre täckblad och ett omblad av homogeniserad tobak, om
  - a) det yttre täckbladet har cigarrers normala färg och täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, ifråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket,
  - b) styckevikten utan filter eller munstycke är minst 1,2 gram, och
  - c) täckbladet är anbringat i spiralform med en spetsig vinkel på minst 30 grader mot cigarrens längdaxel,
4. tobaksrullar fyllda med en riven blandning och med ett yttre täckblad som har cigarrers normala färg, gjort av homogeniserad tobak, om
  - a) det yttre täckbladet täcker produkten helt och i förekommande fall inkluderar filtret men, i fråga om cigarrer med munstycke, inte munstycket,
  - b) styckevikten utan filter eller munstycke är minst 2,3 gram, och
  - c) omkretsen är minst 34 millimeter på minst en tredjedel av längden.

Av 1 d § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 b § LTS behandlas som cigarrer och cigariller, förutsatt att de har

1. täckblad av naturtobak,
2. täckblad och omblad av tobak, som båda är gjorda av homogeniserad tobak, eller
3. täckblad av homogeniserad tobak.

Skatten på cigarrer och cigariller tas ut som en styckeskatt (se avsnitt 4.3.7.3).

#### **4.3.4 Röktobak**

Vad som avses med begreppet röktobak definieras i 1 c och 1 e §§ LTS.

Av 1 c § LTS följer att med röktobak avses

1. tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor som går att röka utan ytterligare industriell beredning,
2. tobaksavfall som bjuds ut till detaljhandelsförsäljning, som inte omfattas av 1 a eller 1 b §§ LTS och som går att röka.

Av 1 e § LTS följer att produkter som helt eller delvis består av andra ämnen än tobak men som i övrigt uppfyller kriterierna i 1 c § LTS behandlas som röktobak.

RR har i RÅ 1996 not 297 bedömt två tobaksprodukter vara skattepliktig röktobak. I målet var fråga om två tobaksprodukter som utgjordes av inplastade kakor av sammanpressad, sönderdelad tobak. Tobakskakorna tillhandahölls i två olika sorters satser. Den ena satsen innehöll en 200 grams tobakskaka tillsammans med i huvudsak en cirka 20 x 10 cm stor skärapparat och en flaska flavourextrakt och den andra satsen innehöll tre tobakskakor om vardera 600 gram och flavourextrakt. Tobaken bereddades genom att tobakskakan tillsattes utspätt flavourextrakt och fick torka cirka 20 timmar. Tobakskakan snittades därefter i skärapparaten. Sedan tobaken eftertorkats i cirka fem timmar var den färdig att rökas.

RR uttalar i målet att tolkning av vad som ska avses med skattepliktig röktobak ska ske i enlighet med bestämmelsen i 3 § FTS (denna bestämmelse återfinns numera i 1 c § LTS). RR gör sedan följande bedömning där man kommer fram till att de båda produkterna är skattepliktiga som röktobak:

Av utredningen i målet framgår att de ifrågavarande produkterna är avsedda för köparens personliga konsumtion. Den behandling som produkterna skall genomgå för att kunna rökas är av enkel beskaffenhet och kan inte hänföras till industriell beredning, varmed måste avses en beredning i industriell produktion. Den får i stället anses som konsumentens tillredning för eget privat bruk. Någon ytterligare industriell beredning utöver den sammanpressning, inplastning m.m. som redan skett är det därför inte fråga om. Mot bakgrund härav och övriga förhållanden i målet får aktuella tobaksprodukter anses vara skattepliktig röktobak.

RR har i RÅ 1999 not 36 bedömt att en tobaksprodukt inte var skattepliktig som röktobak och inte heller i övrigt en tobaksvara för vilken skatt är föreskriven enligt LTS. I målet var fråga om en

tobaksprodukt, i form av torkade tobaksblad, i huvudsak mer eller mindre sönderbrutna, sammanpressade för att säkerställa hållbarheten och såsade med en vätska för att förhindra mögelsbildning och torkning. RR fastställde i domen Skatterättsnämndens förhandsbesked i ärendet. Skatterättsnämnden gjorde bland annat följande uttalande i sitt förhandsbesked:

Den aktuella tobaksprodukten är inte skuren, strimlad eller tvinnad. Den är inte heller sammanpressad till kakor utan emballerad i plast och faller isär när emballaget öppnas. Produkten har således inte beretts på ett sådant sätt som avses i första ledet i bestämmelsen.

Skatt på röktnobak tas ut i förhållande till tobakens vikt (se avsnitt 4.3.7.3)

#### **4.3.5 Snus**

Skatt ska betalas för snus som hänförs till KN-nr 2403. Skatten tas ut i förhållande till vikten på snuset (se avsnitt 4.3.7.4).

#### **4.3.6 Tuggtobak**

Skatt ska betalas för tuggtobak som hänförs till KN-nr 2403. Skatten tas ut i förhållande till vikten på tuggtobaken (se avsnitt 4.3.7.4).

#### **4.3.7 Skattesatser**

##### **4.3.7.1 Allmänt**

Nedanstående skattesatser är angivna i 2, 8 och 35 §§ LTS och avser de skattesatser som gäller den 1 januari 2004.

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

Skattesatserna för tobaksvaror bestäms självständigt av varje EG-land, dock ställer EG-reglerna, vad avser cigaretter, cigarrer, cigariller och röktnobak, krav på minimiskattesatser och dessutom krav på att det inom respektive kategori tillämpas samma skattesats för alla produkter, se dir. 92/79/EEG och dir. 92/80/EEG.

För cigaretter ställer EG-reglerna även krav på att skatten ska bestå av två delar, en styckeskatt och en värderelaterad skatt. Den totala punktskatten på cigaretter ska uppgå till viss nivå av maximalt detaljhandelspris (se prop. 1994/95:56 s. 78–79). EG-reglerna ger också möjlighet för medlemsländerna att ta ut en minimiskattesats på cigaretter som säljs till ett lägre pris än detaljhandelspriset på cigaretter i den mest efterfrågade priskategorin. Sverige har utnyttjat denna möjlighet och infört en minimiskattesats för cigaretter.

#### 4.3.7.2 Cigaretter

##### Huvudregel

Som huvudregel gäller enligt 2 § LTS att skatt på cigaretter tas ut med 20 öre per styck och 39,2 procent av detaljhandelspriset.

Med *detaljhandelspris* avses, enligt 3 § LTS, varje cigarettprodukts högsta tillåtna detaljhandelspris, inklusive tobaksskatt och annan statlig skatt eller avgift. Detaljhandelspriset fastställs av tillverkaren eller hans representant eller i fråga om cigaretter som importeras från tredje land av importören.

##### Kompletterande bestämmelse

Som komplement till huvudregeln gäller enligt 2 § LTS att skatt på cigaretter lägst ska tas ut med ett visst fastställt belopp per cigarett, vilket i praktiken innebär en minimiskattesats för cigaretter.

Senast den 30 november varje år fastställer regeringen vilket belopp som ska gälla som minimiskattesats för det nästkommande året.

För år 2004 är detta belopp fastställt till 86 öre per cigarett, vilket meddelats i förordningen (2003:816) om fastställande av minimipunktskatt på cigaretter för år 2004.

##### Gemensamma bestämmelser

Enligt 2 § andra stycket LTS ska cigaretter med en längd som överstiger 9 cm men inte 18 cm anses som två cigaretter. Överstiger längden 18 cm men inte 27 cm anses den som tre cigaretter osv. Om längden är t.ex. 17 cm ska således dubbel styckeskatt tas ut, värdeskattedelens procentsats ska däremot inte fördubblas.

Cigaretter får inte säljas till högre pris än detaljhandelspriset. Cigaretter får inte heller tillhandahållas för försäljning annat än i originalförpackning försedd med särskild märkning med uppgift om detaljhandelspriset (4 § LTS). Enligt 2 § RSFS 1996:10 ska priset tryckas direkt på förpackningen eller anges med prisetikett på förpackningen innanför det genomskinliga omslaget, så att det är väl synligt för konsumenten före köp. Priset ska vidare anges klart och tydligt med lätt läsbara siffror.

#### 4.3.7.3 Cigarrer, cigariller och rökto bak

Skatt på cigarrer och cigariller tas, enligt 8 § LTS, ut med 56 öre per styck och för rökto bak med 630 kr per kg.

#### 4.3.7.4 Snus och tuggto bak

Skatt på snus tas, enligt 35 § LTS, ut med 123 kr per kg och på tuggto bak med 201 kr per kg.

## 4.4 Skattskyldighet m.m.

### 4.4.1 Allmänt

Följande personer är skattskyldiga för tobaksskatt för de harmoniserade punktskattepliktiga varorna, vilket framgår av 9, 9 c och 27 §§ LTS:

- upplagshavare (9 § första stycket 1 LTS), se avsnitt 4.4.2,
- varumottagare (9 § första stycket 2 LTS), se avsnitt 4.4.3,
- skatterepresentant (9 § första stycket 3 LTS), se avsnitt 4.4.4,
- distansförsäljare (9 § första stycket 4 LTS), se avsnitt 4.4.5,
- den som från ett annat EG-land för in eller tar emot skattepliktiga varor (9 § första stycket 5 LTS), se avsnitt 4.4.6.1,
- den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 6 LTS), se avsnitt 4.4.6.2,
- den som använder varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten (8 § första stycket 7 LTS), såvida inte annat följer av 9 b § LTS, se avsnitt 4.4.6.3,
- den som importerar varor från tredje land (9 c och 19 §§ LTS), se avsnitt 4.4.6.4, och
- den som ställt säkerhet för en transport av obeskattade varor som sänts iväg av en upplagshavare i ett annat EG-land och som inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet (27 § LTS), se avsnitt 4.4.6.5.

Observera att särskilda bestämmelser gäller avseende skattskyldighet m.m. för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.

### 4.4.2 Upplagshavare

Den som har godkänts som upplagshavare är skattskyldig (9 § första stycket 1 LTS).

En godkänd upplagshavare är en fysisk eller juridisk person som av behörig myndighet i sitt hemland fått tillstånd att som ett led i sin näringsutövning i ett godkänt skatteupplag tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under suspension, dvs. utan att skatten förfaller till betalning (se prop. 1994/95:56 s. 85).

Den som i Sverige godkänts som upplagshavare har således rätt att under suspension av skatten ta emot skattepliktiga varor i ett skatteupplag (se avsnitt 4.4.2.2). Vidare har upplagshavaren rätt att

från ett skatteupplag avsända skattepliktiga varor under suspension av skatten till andra skatteupplag 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 4.4.3).

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 4.17). 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.

#### **4.4.2.1 Förutsättningar för godkännande**

Förutsättningarna för godkännande framgår av 10 § LTS. Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av SKV efter särskild ansökan. Ett godkännande som upplagshavare förutsätter dels att sökanden bedriver eller avser att bedriva verksamhet av viss art, dels 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

1. i Sverige avser att yrkesmässigt tillverka eller bearbeta skattepliktiga varor,
2. avser att för yrkesmässig försäljning till näringsidkare ta emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land eller från en annan upplagshavare i Sverige,
3. avser att för yrkesmässig försäljning till näringsidkare inom EG importera skattepliktiga varor från tredje land,
4. avser att yrkesmässigt i större omfattning lagra skattepliktiga varor, eller
5. avser att bedriva verksamhet i exportbutik enligt lagen (1999:445) om exportbutiker.



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

För godkännande enligt *punkten 2* ska det vara fråga om mottagande av varor för försäljning till näringsidkare. Detaljhandlare m.fl. som säljer direkt till konsument kan således inte bli godkänd som upplagshavare, såvida inte det rör sig om en detaljhandlare som bedriver lagerhållning i sådan skala att *punkten 4* kan bli tillämplig. En detaljhandlare kan däremot ha ställning som registrerad eller registrerad varumottagare och ta emot varor under suspension från upplagshavare i andra EG-länder (se avsnitt 4.4.3).

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

För godkännande enligt *punkten 5* gäller följande. Med exportbutik förstås sådana butiker som inrättas på flygplatser där flygpassagerare som reser till en plats utanför EG:s skatteområde har möjlighet att köpa vissa kvantiteter obeskattade varor. Regeringen beviljar flygplatshållare särskilt tillstånd att inrätta exportbutik på flygplats. Flygplatshållare som givits sådant tillstånd kan antingen själv bedriva verksamheten i den så kallade exportbutiken eller avtala med någon annan att bedriva verksamheten. Den som avser att bedriva verksamheten kan ansöka om att bli godkänd upplagshavare enligt *punkten 5*. Utan sådant godkännande får han inte sälja tobaksvaror i exportbutiken. För att få sälja tobaksvaror i exportbutiken krävs det nämligen att den som bedriver verksamheten är godkänd som upplagshavare enligt LTS. Exportbutiken ska i sådant fall vara ett godkänt skatteupplag, se 1 § lagen (1999:445) om exportbutiker.

#### Lämplighet

Sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt ska vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att hantera skattepliktiga varor under skattesuspension, se prop. 1994/95:56 s. 86. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven på lämplighet ska godkännandet återkallas (se avsnitt 4.4.2.3).

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal avgöranden prövat frågan om upplagshavares lämplighet. Avgörandena avser både återkallelse av godkännande som upplagshavare samt ansökan om godkännande som upplagshavare. Domarna avser lämplighetsprövning enligt LAS men har betydelse även för tillämpningen av LTS. En av de refererade domarna avser varumottagare men

lämplighetsprövningen är densamma som för upplagshavare.

KR i Sundsvall anförde i dom 2000-09-27, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranleder KR att göra en annan bedömning än länsrätten. Länsrätten uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann LR att de ekonomiska förhållandena inte är tillräckligt goda för att bolaget skulle kunna godkännas som upplagshavare. Regeringsrätten beslutade den 8 februari 2001 att inte meddela prövningstillstånd.

I mål nr 51-2000 hade ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. I dom 2001-11-14 fann KR i Sundsvall att 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.

Fråga i målet var prövning av registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget fick avslag på sin ansökan om registrering som varumottagare. Som skäl anfördes att bolaget vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. I dom 2001-12-18 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 3676-1999, samma bedömning som länsrätten som uttalat att bolaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registreras som varumottagare.

I målet avslog RSV ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. I dom 2001-12-21 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 790-2001, den bedömningen att sökanden inte förmått förebringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

I mål 84-2002 har KR i Sundsvall i dom 2002-11-22 konstaterat 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 målet hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR i Sundsvall fann i dom 2003-01-03, mål nr 2163-2002, bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerera alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse. Regeringsrätten beslutade den 17 september 2002 att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-09-19, mål nr 1766-03, att det ligger i sakens natur att misskötsamhet med deklARATIONER och med inbetalning av skatten utgör ett mycket starkt skäl för återkallelse såvida det inte är fråga om en enstaka förseelse. Enligt vad som framkommit i målet har bolaget, trots att RSV redan 2001 övervägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått sköta sina åligganden vad gäller 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.

#### 4.4.2.2 Skatteupplag

Bestämmelser om skatteupplag finns i 10 § andra stycket LTS och föreskrifter om godkännande av dessa finns i RSFS 1996:18. Frågan om godkännande av skatteupplag prövas av SKV efter särskild ansökan.

Skatteupplag är en plats där en godkänd upplagshavare har givits rätt att tillverka, bearbeta, lagra, ta emot och avsända skattepliktiga varor under suspension. Upplagshavaren bär skatteansvaret för samtliga varor i för honom godkänt skatteupplag, oavsett om han har äganderätt till dem eller inte, se prop. 2000/01:118 s. 65 ff.

Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:18) får godkännande av skatteupplag meddelas för visst utrymme, t.ex. tillverkningslokal, lagerlokal, byggnad eller anläggning. Godkännande kan även ges för en del av t.ex. en lagerlokal. Varje upplagshavares hantering av varor ska ske i avskilt utrymme. Varor får dock hanteras i samma utrymme utan att vara avskilda, om det vid varje tidpunkt kan kontrolleras vilka varor som tillhör respektive upplagshavare.

Varor som hanteras på skatteupplaget ska skyddas mot tillgrepp. I princip krävs godkänt lås och inbrottslarm, eller att upplags-

havaren 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.

Om en upplagshavare önskar lagra skattepliktig vara på 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 (prop. 1994/95:56 s. 87).

#### **4.4.2.3 Återkallelse av godkännande**

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 12 § LTS återkallas av SKV, om

- förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
- ställd säkerhet inte längre är godtagbar (se avsnitt 4.5.1), eller
- upplagshavaren begär det.

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

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

#### **4.4.3 Varumottagare**

##### **4.4.3.1 Registrerad varumottagare**

Bestämmelser om registrerad varumottagare finns i 13 § LTS.

Den som yrkesmässigt tar emot skattepliktiga varor från en godkänd upplagshavare i ett annat EG-land eller som yrkesmässigt importerar skattepliktiga varor från tredje land utan att vara godkänd som upplagshavare, kan ansöka hos SKV om att bli registrerad som varumottagare.

#### **Lämplighet**

Registrering får meddelas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som registrerad varumottagare, vilket innebär att SKV 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 4.4.2.1 angående lämplighetsprövning vid godkännande av upplagshavare.

Den som i Sverige är registrerad varumottagare kan ta emot varor under suspension från upplagshavare i ett annat EG-land. Säkerhet

ska ställas för betalning av punktskatten (se avsnitt 4.5.2). En registrerad varumottagare kan inte skattefritt lagra varor eller sända dem vidare.

En registrering som varumottagare kan återkallas under samma förutsättningar som för en upplagshavare, se avsnitt 4.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### **4.4.3.2 Oregistrerad varumottagare**

Bestämmelser om oregistrerad varumottagare finns i 14 § LTS.

Den som i sin näringsverksamhet undantagsvis tar emot skattepliktiga varor från ett annat EG-land behöver inte vara godkänd som upplagshavare eller registrerad varumottagare för att få ta emot dessa varor under suspension. Det finns nämligen möjlighet för den som uppfyller kraven för oregistrerad varumottagare att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land. Statusen som oregistrerad varumottagare uppnås genom att näringsidkaren till SKV anmäler att han avser att ta emot en leverans av varor under suspension från upplagshavare i annat EG-land och ställer säkerhet för betalning av den svenska tobaksskatt som ska betalas för de ifrågavarande varorna. Anmälan ska ske, och säkerhet ska ställas, innan varorna transporterats från det andra EG-landet. Jämför prop. 1994/95:56 s. 88–89.

När anmälan och säkerhet kommit in till SKV utfärdar SKV 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 ledsagar-dokumentet följa med varorna under transporten till den oregistrerade varumottagaren i Sverige (jämför avsnitt 4.12.2.1).

RSV har fastställt blankett för anmälan om leverans (RSV 5268) och blankett för bevis om ställande av säkerhet (RSV 5269).

#### **4.4.4 Skatterepresentant**

Bestämmelser om skatterepresentant finns i 15 § LTS.

En i ett annat EG-land godkänd upplagshavare som levererar alkoholvaror till registrerade eller oregistrerade varumottagare i Sverige kan utse en s.k. skatterepresentant. Skatterepresentanten ska godkännas av SKV.

Skatterepresentanten blir istället för varumottagaren skattskyldig för leveranser under suspension från upplagshavare. 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 och ställande av säkerhet för varje leverans enligt vad som beskrivits i föregående avsnitt.

Enligt 3 § FTS ska skatterepresentanten föra bok över de varor som denne ansvarar för. Skatterepresentanten ska också föra bok över de adresser som varorna levererats till.

Skatterepresentantens godkännande kan återkallas av SKV på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 4.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 4.4.5 Distansförsäljning till Sverige

Bestämmelser om distansförsäljning till Sverige finns i 16 § LTS.

I de fall då varor levereras från ett annat EG-land till annan än upplagshavare eller varumottagare i Sverige och varan transporteras av säljaren eller av annan för säljarens räkning är den utländske säljaren skattskyldig. Regeln avser framför allt försäljning till privatpersoner eller till andra som inte är näringsidkare, se prop. 1994/95:56 s. 90. Som exempel kan nämnas postorderförsäljning.

Säljaren ska ställa *säkerhet* för betalning av skatten innan transport från det andra EG-landet påbörjas (se avsnitt 4.5.3).

Vid distansförsäljning ska säljaren företrädas av en *representant* som är godkänd av SKV. Representanten ska enligt fullmakt från säljaren som ombud för denne svara för redovisning av tobaksskatt. Representanten ska också företräda säljaren i övriga frågor som gäller tobaksskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgänglig hos representanten.

Möjlighet finns för avsändande näringsidkare att erhålla återbetalning av den skatt som erlagts i avsändarlandet.

Representantens godkännande kan återkallas av SKV på samma sätt som för en upplagshavare, se avsnitt 4.4.2.3. Ett sådant beslut om återkallelse gäller omedelbart, om inte något annat anges i beslutet.

#### 4.4.6 Övriga skattskyldiga

##### 4.4.6.1 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

Bestämmelser om den som för in eller tar emot skattepliktiga varor finns i 9 § första stycket 5 och 17 § LTS.

Skyldig att betala skatt är den som i annat fall än som avses i 9 § första stycket 1–4 LAS från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor. Observera att skattskyldighet enligt denna regel förutsätter att varorna lämnat suspensions-

ordningen innan de förs in i Sverige. Bestämmelsen har sitt ursprung i att varor som lämnat suspensionsordningen i ett EG-land och som därefter flyttas till ett annat EG-land för annat än privat ändamål, ska beskattas på nytt.

Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor enligt ovan ska, enligt 17 § LTS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet, *anmäla* varorna till SKV och ställa *säkerhet* för betalning av skatten. Angående säkerhet, se avsnitt 4.5.3.

RSV har fastställt blankett för anmälan om leverans (RSV 5268).

För avsändande näringsidkare finns möjlighet till återbetalning av den skatt som betalats i avsändarlandet. Jämför vad som gäller för återbetalning av svensk tobaksskatt då tobaksvaror som beskattats i Sverige transporteras till annat EG-land, se avsnitt 4.14.3.

Kammarrätten i Sundsvall har i ett antal ärenden avseende tobaksskatt prövat frågan om skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5 i LTS.

I mål nr 1067-2000 var förutsättningarna att NN vid två tillfällen låtit föra in 20 000 cigaretter respektive 27 400 cigaretter från Spanien, för vidarebefordran till olika privatpersoner i Sverige. Flera olika transportföretag hade varit inblandade vid införseln av de ifrågavarande cigaretterna, däribland AB X. Vid utredning hade framkommit att NN hade tagit initiativ till AB X:s hantering av tobaksvaror och att vissa försändelser av cigaretter skett för NN:s räkning. AB X hade ombesörjt att cigaretterna transporterades från Spanien till Sverige. AB X hade i sin tur anlitat AB Y som i sin tur anlitate Z (ett spanskt transportföretag). Utredningen visade också att AB X/NN haft korrespondens med AB Y/Z om transporten. AB X skulle fakturera NN för dessa transporter. NN hade själv tagit emot cigaretterna på Arlanda.

I dom 2000-11-03 instämde KR i Sundsvall i länsrättens bedömning och fastställde länsrättens dom. LR gjorde följande bedömning. Eftersom NN inte själv transporterat tobaksvarorna över gränsen från Spanien till Sverige kan införseln, skatterättsligt, inte betraktas som privatinförsel. LR konstaterade att införseln därför är skattepliktig enligt 9 § 5 LTS. När det gäller frågan om det var NN som skulle påföras skatten för införseln gjorde LR mot bakgrund av de omständigheter som redovisats ovan den bedömningen att cigaretterna hade transporterats till Sverige för NN:s räkning. LR uttalade att utredningen i målet visar att NN måste ses som ansvarig för att cigaretterna fördes in i landet och att beslutet om att påföra NN tobaksskatt för aktuella partier cigaretter därför var riktigt.

I mål nr 2573-2000 var förutsättningarna att NN drev en jourbutik där han sålde cigaretter och röktaobak som köpts in från en finsk grossist och en finsk livsmedelsbutik, vilka inte var godkända som upplagshavare i Finland. NN var varken godkänd upplagshavare eller registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare. Tobaksvarorna som NN köpt i Finland hade han med hjälp av en finsk transportör fört in till Sverige för försäljning i sin jourbutik i Sverige. NN yrkade att han inte skulle bli påförd ytterligare tobaksskatt utöver den han erlagt i Finland eftersom den finska tobaksskatten inte kommer att återbetalas, och med tanke på att svensk tobaksskatt inte lagts på priset (vid försäljningen till kunder i hans jourbutik). NN anförde att han hela tiden gått på grossistens uppgifter om hur handeln skulle ske. Om riktiga uppgifter erhållits från början, att svensk tobaksskatt skulle erläggas, hade ingen handel blivit av.

KR i Sundsvall anförde i dom 2002-09-16 att vad som förekommit i målet inte föranleder till annan bedömning än vad länsrätten har gjort. LR gjorde följande bedömning.

Såväl EU-reglerna som svensk och finsk lagstiftning innebär i förevarande fall, att varor som är beskattade i Finland och som levererats till Sverige skall beskattas i Sverige. För att dubbelbeskattning inte skall ske, skall skatten återbetalas i Finland till den finske säljaren om han kan visa att skatten är betald både i Finland och i Sverige. Vidare krävs att övriga krav enligt Finlands och Sveriges lagar och regler har iaktagits såsom att anmälan i förväg görs till svensk beskattningsmyndighet, att ställande av säkerhet sker för skatten, att varorna åtföljs av förenklat ledsagardokument, att införseln deklarerar och att betalning av skatten sker inom fem dagar.

NN är varken registrerad upplagshavare eller registrerad varumottagare eller oregistrerad varumottagare för tobaksskatt. De tobaksvaror NN köpt i Finland, och med hjälp av en finsk transportör fört in till Sverige för yrkesmässig försäljning, medför att NN är skattskyldig i enlighet med 9 § 5 LTS.

I mål nr 2951-2000 var förutsättningarna att NN tagit emot beställningar på cigaretter från privatpersoner i Sverige. På sitt postgirokonto hade han även tagit emot pengar från beställarna. Pengarna hade sedan förts över till NN i Spanien, där han lämnat pengar och beställningar till en tobakshandlare, som via post skickat cigaretter till beställarna i Sverige. För varje limpa cigaretter som inköpts på detta sätt hade NN erhållit ett visst belopp i provision. NN hade marknadsfört sin verksamhet både på Internet och via annonser och reklamblad.



NN hade i målet i första hand anfört att det var privatpersonerna själva som köpt cigaretterna i Spanien och ombesörjt transporten av dem till Sverige. KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-03-18 att det i ett fall som det förevarande aldrig kan bli fråga om privatinförsel, då detta förutsätter att privatpersonerna själva transporterat cigaretterna över gränsen till Sverige. KR konstaterade att det i målet således var fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. KR ansåg att NN genom det ovan beskrivna förfarandet fört in skattepliktiga tobaksvaror från Spanien till Sverige och att han var skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS.

NN hade i målet i andra hand anfört att han skulle deklarerat för den aktuella verksamheten i Spanien, eftersom han vistats i Spanien under den tid som verksamheten bedrevs. KR uttalade att tobaksskatt, vid annat än privatinförsel understigande vissa kvantiteter, skall betalas i det land där tobaksvarorna förs in. Var NN haft sin hemvist saknar således betydelse för hans skyldighet att betala tobaksskatt i Sverige med anledning av den i målet aktuella införseln.

I mål nr 2997-2000, 2998-2000 var förutsättningarna att NN tagit emot beställningar på cigaretter från privatpersoner i Sverige. På sitt postgirokonto hade han även tagit emot pengar från beställarna. Pengarna hade sedan förts över till en annan person i Spanien, där denne lämnat pengar och beställningar till en tobakshandlare, som via post skickat cigaretter till beställarna i Sverige. För varje limpa cigaretter som inköpts på detta sätt hade NN erhållit ett visst belopp i provision. NN hade marknadsfört sin verksamhet både på Internet och via annonser och reklamblad.

NN hade i målet anfört att det var privatpersonerna själva som köpt cigaretterna i Spanien och ombesörjt transporten av dem till Sverige. KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-03-18 att det i ett fall som det förevarande aldrig kan bli fråga om privatinförsel, då detta förutsätter att privatpersonerna själva transporterat cigaretterna över gränsen till Sverige. KR konstaterade att det i målet således var fråga om sådan kommersiell införsel som regleras i LTS. KR ansåg att NN genom det ovan beskrivna förfarandet fört in skattepliktiga tobaksvaror från Spanien till Sverige och att han är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS.

**Undantag från  
skattskyldighet i  
vissa fall**

Bestämmelsen om skattskyldighet för den som för in eller tar emot varor som lämnat suspensionsordningen gäller inte i alla situationer. Av en kompletterande bestämmelse (9 a § LTS) följer nämligen att skattskyldighet enligt 9 § första stycket 5 LTS inte föreligger för varor som förs in till Sverige i följande fall, numrerade 1–5:

1. Varor som förs in till Sverige under sådana omständigheter att förutsättningar skulle finnas att medge återbetalning av skatten enligt 31 d § LTS. Här avses det fallet att diplomater m.fl. med placering i Sverige, jämför avsnitt 4.14.7, förvärvat varor från leverantör i annat EG-land.
2. Varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Att sådan införsel ska vara skattebefriad framgår uttryckligen av artikel 8 i dir. 92/12/EEG.
3. Varor som förs in till Sverige som flyttgods av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som flyttar till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
4. Varor som förs in till Sverige av en enskild person eller i yrkesmässig befordran för en enskild person som har förvärvat varorna genom arv eller testamente, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.
5. Varor som förs in till Sverige som enstaka gåvoförsändelse under yrkesmässig befordran från en enskild person i ett annat EG-land till en enskild person i Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk.

**Kommersiell användning av varor som inte beskattats vid införseln**

Notera att de undantag från skattskyldighet som följer av 9 a § LTS förutsätter att varorna kommer till viss användning. Detta innebär att varorna ska beskattas enligt 9 § första stycket 5 LTS i de fall där varorna sedermera blir föremål för försäljning eller på annat sätt används för kommersiellt bruk i Sverige (se prop. 1994/95:56 s. 85).

**4.4.6.2 Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag**

Skyldig att betala skatt är den som i Sverige yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga varor utanför ett skatteupplag (9 § första stycket 6 LTS). Om sådan tillverkning sker inträder skattskyldighet genast vid tillverkningstillfället, se avsnitt 4.8.7. Här är fråga om så kallad händelseskattskyldighet. Skatten ska redovisas för varje händelse, och deklaration ska lämnas in senast fem dagar efter den skattepliktiga händelsen. Betalning ska ske senast samma dag som deklaration ska vara lämnad.

#### **4.4.6.3 Den som använder varor som köpts in skattefritt för annat än avsett ändamål**

LTS innehåller bestämmelser om skattefria inköp av tobaksvaror att använda för vissa angivna skattebefriade ändamål, se avsnitt 4.15. Den som använder skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten är skyldig att betala skatt (9 § första stycket 7 LTS). Att varor används för annat än avsett ändamål ska, enligt 9 § andra stycket LTS, likställas med att de går förlorade.

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

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

Enligt 9 b § LTS föreligger inte skattskyldighet för varor som förvärvats skattefritt enligt 31 e § LTS (se avsnitt 4.15.1) och som förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

#### **4.4.6.4 Den som importerar varor från tredje land**

Bestämmelser om skattskyldighet vid import av varor från tredje land finns i 9 c § och 19 § LTS.

Av 19 § LTS framgår att när varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket, se avsnitt 4.7. Skattskyldigheten för sådan import regleras i 9 c § LTS. Av denna bestämmelse följer att skattskyldig är:

1. om varorna förs in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde, den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om varorna varit tullbelagda,
2. om varorna förs in från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför dess punktskatteområde, den som skulle ha varit skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen om varorna hade varit tullbelagda och förts in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde.

#### **4.4.6.5 Den som ska betala skatt för transportförluster i vissa fall**

Av 27 § LTS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, se avsnitt 4.12.4.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når mottagaren på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i

artikel 20 i dir. 92/12/EEG, och

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

Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 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 varorna sändes iväg. Av 7 § FTS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

## **4.5 Ställande av säkerhet**

### **4.5.1 Upplagshavare**

#### **4.5.1.1 Transportsäkerhet**

Av 11 § första och andra stycket LTS följer att upplagshavare i Sverige som sänder varor under suspension, dvs. till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare, registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land, ska ställa säkerhet hos SKV för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land (s.k. transportsäkerhet). Säkerhet ska vara ställd innan leveransen av de obeskattade skattepliktiga varorna påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade varor som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattade varor sker.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg varor under suspension behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i annat EG-land. Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1997:5) ska det framgå av säkerheten att den är giltig i samtliga EG-länder.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.4 nedan.

Den transportsäkerhet som upplagshavaren ska ställa vid transport av varor under suspension är avsedd att täcka de risker som är förknippade med förflyttning av varor under suspension och kan endast tas i anspråk för skattskyldighet som uppkommit på grund

av att en transport av skattepliktiga varor under suspension inte kommit fram till mottagaren.

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

Säkerheten ska ställas hos SKV, vilket innebär att det är SKV 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 SKV, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. SKV kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där SKV anser att det andra EG-landets skattefordran inte är befogad, exempelvis kan det vara fråga om oenighet avseende i vilket land beskattning ska ske när varor som transporteras under suspension har försvunnit under transporten.

När det gäller annat EG-lands skattefordran ska frågan om huruvida påford skatt har betalats i rätt tid avgöras enligt det andra EG-landets regler om betalningstider, se prop. 2000/01:127 s. 200.

#### **4.5.1.2 Säkerhet vid lagring m.m.**

Av 11 § tredje stycket LTS följer en generell skyldighet för upplagshavare att ställa säkerhet för betalning av skatten i samband med tillverkning, bearbetning eller lagring av skattepliktiga varor (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 varor som upplagshavaren i medeltal förvarar på skatteupplaget under ett år.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.4 nedan.

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

Om förhållandena som legat till grund för beräkningen av beloppet för säkerheten ändras efter det att upplagshavaren blivit godkänd,

är denne enligt 15 § FTS skyldig att underrätta SKV om detta 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. Upplagshavaren är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 11 § tredje stycket LTS. Av 12 § LTS framgår att ett godkännande som upplagshavare får återkallas om ställd säkerhet inte längre är godtagbar. Om upplagshavaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att godkännandet som upplagshavare återkallas.

Lagringssäkerhet ska ställas för att täcka de risker som är förknippade med att en upplagshavare hanterar skattepliktiga varor under suspension i skatteupplag. I prop. 2001/02:127 s. 201 uttalas att en s.k. lagringssäkerhet endast får tas i anspråk för betalning av skatt för sådana lagerbrister som avses i 20 § första stycket d LTS. Med lagerbrister förstås svinn, stöld m.m. Vidare uttalas i nämnda prop. att för lagerbrister som uppkommit till följd av oföretsedda händelser eller force majeure medges avdrag enligt 32 § första stycket 2 LTS 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. 201.

#### **4.5.1.3 Jämkning av säkerhetsbelopp**

Av 15 a § LTS följer att SKV får medge att säkerhet inte behöver ställas alls eller att säkerheten får uppgå till lägre belopp än vad som anges i 11 § tredje stycket LTS om det finns skäl till detta med hänsyn till den skattskyldiges ekonomiska förhållanden eller andra särskilda omständigheter. Jämkning kan alltså endast ske av den säkerhet som upplagshavaren ska ställa i samband med lagring m.m. och inte av den säkerhet som upplagshavare ska ställa i samband med transporter.

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

Med andra särskilda omständigheter förstås, enligt prop. 1996/97:116 s. 72, bl.a. förhållandena vid upplagshavarens skatte-

upplag. Jämkning kan ske om risken för stöld eller svinn bedöms som liten. Även det förhållandet att upplagshavaren nästan enbart säljer varor som ska användas för skattefria ändamål kan utgöra skäl för att jämka säkerhetsbeloppet.

#### 4.5.2 Registrerad varumottagare och skatterepresentant

I 13 § andra stycket respektive 15 § andra stycket LTS finns bestämmelser som innebär en generell skyldighet för registrerad varumottagare och skatterepresentant att ställa säkerhet för betalning av den svenska skatten på de varor som tas emot. Säkerheten ska uppgå till ett belopp som motsvarar tio procent av den beräknade årliga skatten på varorna.

Den som ansöker om registrering respektive godkännande kan alltså normalt inte 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 enligt 15 § FTS skyldig att underrätta SKV om detta 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. Registrerad varumottagare är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 13 § andra stycket LTS. Av 13 § tredje stycket LTS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS tillämpas även på registrerad varumottagare. Om den registrerade varumottagaren inte anmäler ändrade förhållanden och inkommer med ny säkerhet när förhållandena ändrats riskerar han således att 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 annat belopp än vad som tidigare var fallet gäller för skatterepresentant enligt 15 § FTS. Skatterepresentanten är skyldig att se till att han vid varje tillfälle har ställt säkerhet med det belopp som föreskrivs i 15 § andra stycket LTS. Av 15 § tredje stycket LTS framgår att bestämmelserna om återkallelse i 12 § första och tredje stycket LTS 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 för tas i anspråk om skatten inte betalas i rätt tid

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. 201.

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 4.5.4 nedan.

Även det säkerhetsbelopp som ska ställas av registrerad varumottagare respektive skatterepresentant kan jämkas enligt 15 a § LAS. Beloppen kan jämkas under samma förutsättningar som gäller för jämkning av upplagshavares lagringssäkerhet (se föregående avsnitt).

#### **4.5.3 Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor**

Oregistrerad varumottagare, distansförsäljare och den som för in eller tar emot skattepliktiga varor ska, enligt 14 §, 16 § första stycket och 17 § LTS, innan varorna transporteras från det andra EG-landet ställa säkerhet för betalning av den tobaksskatt som ska betalas i Sverige för de ifrågavarande varorna. Säkerheten ska i dessa fall motsvara den skatt som belöper på de varor som transporten avser.

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

I vilken form säkerhet kan ställas framgår av nästa avsnitt.

#### **4.5.4 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 eller
  - 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 SKV:s särskilda konto som säkerhet. Så är fallet med den säkerhet som ska ställas enligt 14 § (oregistrerad varumottagare), 16 § första stycket (distansförsäljning) och 17 § (skattskyldig enligt 9 § första stycket 5) LTS. Detta gäller även i det fall då säkerhet, enligt 15 § tredje stycket LTS, ska ställas av en skatterepresentant i stället för av den oregistrerade varumottagaren.

## **4.6 Registrering**

Godkänd upplagshavare, registrerad varumottagare, skatterepresentant för en upplagshavare i ett annat EG-land samt utländsk säljare vid distansförsäljning ska vara registrerade enligt bestämmelserna i 3 kap. 1 § SBL.

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

## **4.7 Import från tredje land i vissa fall**

När skattepliktiga varor importeras från tredje land av någon som inte är upplagshavare eller registrerad varumottagare ska skatten betalas till Tullverket. (19 § LTS). Vem som i sådant fall är skattskyldig har beskrivits i avsnitt 4.4.6.4.

## **4.8 Skattskyldighetens inträde**

### **4.8.1 Allmänt**

Bestämmelser om skattskyldighetens inträde finns i 20 § LTS. Bestämmelserna har i huvudsak sitt ursprung i dir. 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 dir. 92/12/EEG 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).

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

### **4.8.2 Upplagshavare**

Skattskyldighetens inträde för upplagshavare regleras i 20 § första stycket 1 och 20 § andra stycket LTS.

#### **4.8.2.1 Huvudregel (med undantag)**

Skattskyldighet inträder för upplagshavare när en vara lämnar skatteupplaget. Alla händelser som innebär att varan förs ut från skatteupplaget medför att varan ska tas upp till beskattning. Från denna huvudregel finns dock två undantag.

Skattskyldigheten inträder inte för varor som tas ut från skatteupplaget, om varorna:

- transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land under förutsättning att varorna når mottagaren, eller
- tas emot av en upplagshavare i Sverige.

Avgörande för skattskyldighetens inträde är var varan fysiskt befinner sig. Så länge varan finns kvar på skatteupplaget har skattskyldighet inte inträtt. Säljer en upplagshavare en vara ska skatten redovisas först när varan fysiskt lämnar skatteupplaget och då med den skattesats som gäller vid den tidpunkten. Att skattskyldighet inträder för varor som förs ut från skatteupplag innebär också att varor som exporteras (till land utanför EG) ska tas upp till beskattning. För varor som exporteras medges avdrag, se avsnitt 4.10.2.4. Jämför prop. 2000/01:118 sidan 120.

#### **4.8.2.2 Kompletterande bestämmelser**

Förutom vad som framgår av huvudregeln inträder skattskyldighet för upplagshavare även i följande fall:

- skattepliktiga varor tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag,
- skattepliktiga varor importeras (från land utanför EG) utan att föras till ett skatteupplag,
- skattepliktiga varor tas i anspråk i skatteupplaget eller lagerbrister uppkommer, eller
- godkännandet av skatteupplaget återkallas.

#### **4.8.2.3 Kommentar till situationen då en upplagshavare hämtar/tar emot varor från en annan svensk upplagshavare**

Som framgått ovan gäller att skattskyldighet inte inträder för den upplagshavare som tar ut varor från sitt skatteupplag om varorna tas emot av en annan svensk upplagshavare

Om varorna tagits emot av en svensk upplagshavare övergår ansvaret för beskattningen på denne. Om han tar emot varorna på sitt skatteupplag eller för varorna till ett skatteupplag inträder inte

skattskyldighet. Om han däremot för varorna till en plats som inte är ett godkänt skatteupplag inträder skattskyldighet för varorna.

I de fall där en upplagshavare tar emot varor på annan plats än i sitt skatteupplag kan fråga uppkomma hur lång tid han har på sig att föra varorna 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 sidan 120 återfinns dock en vägledande kommentar.

Någon definitiv tidsgräns för när skattskyldigheten skall inträda finns inte utan 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. Skulle skattskyldighet inträda och upplagshavaren därefter för varorna till ett skatteupplag kan han göra avdrag för skatten, se 32 § första stycket 3.

#### 4.8.3 Varumottagare

För den *registrerade varumottagaren* och den *oregistrerade varumottagaren* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 20 § första stycket 2 och 3 LTS.

I och med mottagandet upphör varan att omfattas av suspensionsordningen.

#### 4.8.4 Skatterepresentant

För en godkänd *skatterepresentant* inträder skattskyldigheten vid mottagandet av de skattepliktiga varorna enligt 20 § första stycket 4 LTS.

Observera att det här är fråga om att skattskyldighet inträder då varorna tas emot av någon annan, nämligen av en registrerad eller oregistrerad varumottagare (se avsnitt 4.4.4).

#### 4.8.5 Distansförsäljning

För en utländsk säljare som säljer varor till Sverige genom *distansförsäljning* inträder skattskyldigheten när leveransen påbörjas i avsändarlandet enligt 20 § första stycket 5 LTS.

Vid distansförsäljning ska skatt redan ha betalats för varorna i säljarens hemland, dvs. varorna får inte levereras under skattesuspension. Den punktskatt som säljaren erlagt i sitt hemland kan han där ansöka om att få återbetald, se prop. 1994/95:56 s. 90.

#### 4.8.6 Den som för in eller tar emot skattepliktiga varor

För den som är skattskyldig enligt 9 § första stycket 5 LTS inträder skattskyldigheten då varorna förs in till Sverige enligt 20 § första stycket 6 LTS.

#### 4.8.7 Tillverkning utanför skatteupplag

För den som yrkesmässigt *tillverkar* varor utanför ett skatteupplag inträder skattskyldigheten när varorna tillverkas enligt 20 § första stycket 7 LTS.

#### 4.8.8 Varor som köpts in skattefritt används för annat än avsett ändamål

För den som *använder* skattepliktiga varor som förvärvats skattefritt för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldigheten då varorna används för annat än avsett ändamål enligt 20 § första stycket 8 LTS. Jämför avsnitt 4.4.6.3 och avsnitt 4.15.

#### 4.8.9 Skatt i samband med import i vissa fall

För den som är skattskyldig i samband med att varor *importeras*, och som ska betala skatten till Tullverket, inträder skattskyldigheten vid den tidpunkt då skyldighet att betala tull enligt tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelagat. Detta följer av 20 § första stycket 9 LTS.

### 4.9 Undantag från skattskyldighetens inträde

#### 4.9.1 För upplagshavaren

Av 21 § första stycket 1–4 LTS följer att skattskyldighet inte inträder i vissa fall. Detta innebär att vissa varor undantas från beskattning trots att skattskyldighet i princip skulle ha inträtt för varorna enligt huvudregeln i 20 § första stycket 1 LTS.

Av 21 § första stycket 1–4 LTS följer att skattskyldighet inte inträder i följande fall.

1. Varor som under suspensionsordningen förstörts till följd av varornas karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport.

Med bestämmelsen avses t.ex. varor som torkat, dunstat eller på annat sätt förstörts till följd av varans karaktär inom eller under transport till eller från skatteupplag, se prop. 1994/95:56 s. 95. Bestämmelsen har sitt ursprung i dir. 92/12/EEG artikel 14.1. I denna artikel anges att upplagshavare ska befrias från skatt på för-

**Varor som förstörts till följd av varornas karaktär**

**Varor som förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten**

luster som sker under tillverkning, bearbetning, lagring och transport och är ofrånkomliga med hänsyn till varornas beskaffenhet.

2. Varor som av upplagshavaren förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten.

Upplagshavare som önskar förstöra varor som omfattas av suspensionsordningen, dvs. varor som förvaras på skatteupplag, kan anmäla till beskattningsmyndigheten att varorna ska förstöras. Om upplagshavaren iakttar de formella krav som ställts upp i RSV:s föreskrifter (RSFS 2003:29) anses varorna ha förstörts under tillsyn av beskattningsmyndigheten vilket innebär att varorna undantas från beskattning.

Enligt RSFS 2003:29 gäller följande.

Skattepliktiga varor som ska förstöras ska brännas eller på annat lämpligt sätt förstöras så att det säkerställs att varorna inte kan användas (1 § RSFS 2003:29).

Enligt 2 § RSFS 2003:29 ska en upplagshavare skriftligen anmäla till beskattningsmyndigheten när han avser att förstöra skattepliktiga varor. Anmälan ska ha kommit in till beskattningsmyndigheten senast två veckor före den tidpunkt då upplagshavaren avser att förstöra varorna. Anmälan ska innehålla uppgift om

- tid och plats för förstörelsen, och
- varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som avser att förstöras.

Beskattningsmyndigheten ska skyndsamt bekräfta mottagandet av anmälan. Upplagshavaren får förstöra varorna först efter att han mottagit beskattningsmyndighetens bekräftelse.

Varorna ska förstöras i närvaro av en protokollförare (upplagshavaren eller företrädare för honom) och behörig tjänsteman från beskattningsmyndigheten (3 § RSFS 2003:29). Beskattningsmyndigheten får efter anmälan av upplagshavaren skriftligen ge tillstånd till att förstöra varor utan att behörig tjänsteman är närvarande. Ett sådant tillstånd utgör inte hinder mot att behörig tjänsteman ändå närvarar (4 § RSFS 2003:29). Är inte behörig tjänsteman närvarande ska förutom protokollföraren även annan, som enligt fullmakt kan företräda upplagshavaren, närvara.

Vid varje tillfälle som upplagshavaren förstör varor ska protokoll föras av upplagshavaren eller företrädare för honom (5 § RSFS 2003:29). Protokollet ska uppta

1. tid och plats för förstörelsen,
2. varuslag med angivande av artikelnummer och kvantitet som

förstörs, samt

3. närvarande personer och vem som är protokollförare.

Protokollet ska undertecknas av protokollföraren och, i de fall sådan närvarar, även av behörig tjänsteman vid beskattningsmyndigheten. En kopia av det undertecknade protokollet ska omgående ges in till beskattningsmyndigheten. Upplagshavaren ska förvara protokollet under minst sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

#### **Återanvändning**

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

#### **Provning av varornas kvalitet**

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

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

#### **4.9.2 För varumottagare och skatterepresentant**

För registrerad och oregistrerad varumottagare samt för skatterepresentant gäller enligt 21 § andra stycket LTS att skattskyldighet inte inträder för varor som till följd av sin karaktär förstörts under transporten fram till varumottagaren eller skatterepresentanten.

### **4.10 Avdrag**

#### **4.10.1 Allmänt**

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

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

#### **4.10.2 Avdragsrätt för upplagshavare**

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

#### 4.10.2.1 Återgång av köp

Avdrag får enligt 32 § första stycket 1 LTS göras för skatt på varor som har återtagits i samband med återgång av köp. En förutsättning för att avdrag ska medges är att kreditnota till fullt belopp har utfärdats, se prop. 1994/95:56 s. 103. Uttrycket ”varor som har återtagits” innebär att varorna rent fysiskt har tagits tillbaka in i skatteupplaget.

Konsekvensen av detta skatteavdrag är att de återtagna varorna får statusen att återigen bli ”obeskattade”, eller, annorlunda uttryckt, att varorna på nytt omfattas av den s.k. suspensionsordningen.

#### 4.10.2.2 Oförutsedda händelser eller force majeure

Avdrag får enligt 32 § första stycket 2 LTS göras för skatt på varor som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure.

Avdraget grundas på artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG, se prop. 1994/95:56 s. 103. Av artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG följer att upplagshavare ska befrias från skatt som avser förluster som uppkommer under punktskatteuppskov och är hänförliga till oförutsedda händelser eller force majeure. Upplagshavare får göra avdrag för skatt på varor i de fall där en oförutsedd händelse föranleder att skattskyldighet inträder för varor och denna händelse är av sådant slag att händelsen också ger upplagshavaren rätt att göra avdrag för skatten. Som exempel kan nämnas att brand inträffar i ett skatteupplag. I och med att varorna brinner upp inträder skattskyldighet för dessa varor enligt 20 § första stycket 1 d). Upplagshavaren har i sådant fall rätt att yrka avdrag för skatten för de varor som brunnit upp. Om brand däremot skulle inträffa efter det att varorna tagits ut från skatteupplaget, har upplagshavaren inte rätt att göra avdrag för skatten på de varor som brunnit upp. I det fallet har skattskyldigheten redan inträtt innan varorna brann upp, vilket innebär att det inte är fråga om sådan förlust som uppkommer under punktskatteuppskov som ska befrias från skatt enligt artikel 14.1 i dir. 92/12/EEG.

Avdraget ska, enligt prop. 1994/95:56 s. 103, kunna styrkas genom intyg eller dylikt från försäkringsbolag, polis etc.

#### 4.10.2.3 Skattskyldighet har tidigare inträtt

Avdrag får enligt 32 § första stycket 3 LTS göras för skatt på varor för vilka skattskyldighet enligt LTS tidigare har inträtt. Bestämmelsen innebär att upplagshavare kan yrka avdrag för skatt på varor som förs in på skatteupplag i de fall där varorna tidigare beskattats enligt LTS. Konsekvensen av detta avdrag är att varorna får statusen av ”obeskattade”, eller annorlunda uttryckt, att varorna

omfattas av den s.k. suspensionsordningen. Av prop. 1994/95:56 s. 104 framgår att regeln är till för att undvika dubbelbeskattning av t.ex. de varor som en ny upplagshavare kan ha i sitt lager vid en tidpunkt från vilken dennes godkännande gäller. Den som vill yrka avdrag för ingående lager vid tidpunkten för godkännande ska inventera och upprätta förteckning över detta lager.

#### **4.10.2.4 Export m.m.**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 4 LTS göras för skatt på varor som upplagshavaren har exporterat till tredje land eller fört till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där. Det är i dessa fall fråga om utförsel till länder utanför EG eller att varan står under tullkontroll i frizon eller frilager.

För att avdrag ska medges krävs att upplagshavaren iakttagit reglerna angående upprättande av ledsagardokument (se avsnitt 4.12.2.1). Normalt förutsätts således för avdrag att ett attesterat exemplar av ledsagardokumentet visar exporten (se prop. 1994/95:56 s. 104). Det tullkontor där varorna lämnar EG:s tullområde (utfartstullkontoret) ska, enligt 6 § FTS, attestera exporten på ledsagardokumentet. Tullmyndigheten ska återsända det attesterade returexemplaret av ledsagardokumentet till den avsändande upplagshavaren.

#### **4.10.2.5 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för förbrukning ombord på resa till utländsk ort**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 5 LTS göras för skatt på varor som har tagits emot för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg.

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

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

För att rätt till avdrag ska föreligga krävs att tillståndshavaren tagit emot varorna. Rätten till avdrag inträder i samma stund som tillståndshavaren tar varorna i sin besittning. Avdrag kan alltså inte



medges om varorna av någon anledning försvinner under transporten till tillståndshavaren, se prop. 1998/99:86 s. 97.

#### **4.10.2.6 Proviantering av fartyg eller luftfartyg för försäljning ombord på resa till tredje land**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 6 LTS göras för skatt på varor som har tagits emot för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land av någon som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg eller luftfartyg.

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

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

#### **4.10.2.7 Tobaksvaror som har levererats till diplomater m.fl. i annat EG-land**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 7 LTS göras för skatt på varor som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det landet.

Av mervärdesskattelagen följer att denna avdragsbestämmelse gäller i de fall varorna levereras till:

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

Varorna ska under transporten åtföljas av ett administrativt ledsagardokument och intyg om skattefrihet (se kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996). Ett sådant intyg upprättas av behörig myndighet i det värdland där nämnda verksamhet är placerad, se prop. 1994/95:213 s. 54–55.

#### **4.10.2.8 Beskattats i annat EG-land med anledning av transportförlust**

Avdrag får enligt 32 § första stycket 8 LTS göras för skatt på varor som har beskattats i annat EG-land i sådana fall som avses i 27 §

LTS under förutsättning att det andra EG-landets skatteanspråk är befogat, jämför avsnitt 4.12.4.

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

#### **4.10.2.9 Verksamhet i exportbutik**

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

Vad som avses med verksamhet i exportbutik framgår av avsnitt 4.4.2.1 ovan.

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

I RSV:s skrivelse ”Exportbutikers försäljning” från den 5 februari 2002, med dnr 1375-02/100 redovisas verkets uppfattning beträffande vilka passagerare en exportbutik får sälja till. Av skrivelsen framgår att resenärens slutdestination ska vara ett land utanför EG:s skatteområde, s.k. tredje land, för att resenären ska ha rätt att handla obeskattade gemenskapsvaror. Resenären måste för att få handla uppvisa färdhandlingar för hela resan, dvs. ett (eller eventuellt flera) boardingkort ska vara löst för hela resan med angivande av ankomstflygplats i tredje land. Om resenären vid resan till tredje land mellanlandar i ett annat EU-land får avsikten med denna mellanlandning endast vara att byta plan. Om resenären planerat ett uppehåll som ger utrymme för mer än detta föreligger inte rätt att handla obeskattade varor. Om resenären på avreseflygplatsen checkat in för hela resan till ett tredje land kan således rätt att köpa obeskattade gemenskapsvaror föreligga trots att resenären mellanlandar i en annan medlemsstat. Enligt verkets uppfattning föreligger på punktskatteområdet avdragsrätt för upplagshavare endast beträffande resenärer som uppvisat färd-

handling för hela resan till tredje land, dvs. boardingkort som avser resa med slutdestination i tredje land.

#### **4.10.3 Avdragsrätt för varumottagare och skatterepresentant**

Enligt 33 § första stycket LTS kan den registrerade eller oregistrerade varumottagaren samt skatterepresentanten i sin deklaration göra avdrag för skatt på tobaksvaror som förstörts under transporten till varumottagaren genom oförsedda händelser eller force majeure.

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

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

Bestämmelsen möjliggör för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att göra avdrag för skatt på varor som förvärvats direkt från en utländsk upplagshavare. Skattskyldigheten för en registrerad varumottagare inträder när varorna tas emot. Med stöd av denna avdragsbestämmelse kan avdrag göras för dessa varor vartefter de förbrukas ombord på resa till utländsk ort eller säljs ombord på resa till tredje land, se prop. 1998/99:86 s. 97.

### **4.11 Förfaranderegler**

#### **4.11.1 Allmänt**

I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller enligt 34 § LTS bestämmelserna i SBL. Detta innebär att t.ex. reglerna i SBL om skattekontroll, beskattningsbeslut, redovisning och betalning av skatt, överklagande m.m. är tillämpliga.

#### **4.11.2 Särskilt om förfarandet vid beskattning av utländsk skattskyldig enligt 27 § LTS**

Av 34 § andra stycket LTS framgår att SKV beslutar om skatt som avses i 27 § LTS och att skatten ska betalas inom den tid som SKV bestämmer. I övrigt hänvisar 34 § andra stycket LTS till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då SKV beslutar om skatt enligt 27 § LTS. Av 34 § tredje stycket LTS följer att om den som är skattskyldig enligt 27 § LTS har betalat in skatt och den inbetalda skatten överstiger vad som enligt beslut av SKV eller domstol ska betalas, ska det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige, se avsnitt 4.14.4. Av 34 § fjärde stycket LTS framgår att före sådan utbetalning ska sådan skatt

enligt LTS för vilken den skattskyldige står i skuld räknas av. Skattebelopp som den skattskyldige fått anstånd med att betala ska dock inte räknas av. Nämda bestämmelser har kommenterats i prop. 2001/02:127 s. 202–203 och i prop. 2000/01:118 s. 124–125.

Av 7 § FTS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

## **4.12 Ledsagardokument m.m.**

### **4.12.1 Allmänt**

Det finns två sorters ledsagardokument dels ett administrativt ledsagardokument (i LTS benämnt ledsagardokument) som upprättas i fyra (i vissa fall fem) exemplar, dels ett förenklat ledsagardokument som upprättas i tre exemplar.

### **4.12.2 Administrativt ledsagardokument**

Bestämmelser om det administrativa ledsagardokumentet finns i 23 och 23a §§ LTS, 4–6 samt 10 §§ FTS och RSV:s föreskrifter (RSFS 1999:13).

#### **Obeskattade varor**

Det administrativa ledsagardokumentet används vid transport av obeskattade varor, dvs. varor som transporteras under suspension, och när upplagshavare exporterar varor. 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, om handelsdokumentet innehåller samma uppgifter som det administrativa ledsagardokumentet.

RSV har utfärdat blankett för ledsagardokument (RSV 5250).

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.

#### **4.12.2.1 Den svenske avsändarens hantering**

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

Avsändande upplagshavare ska, enligt 23 § första stycket 1–4, upprätta administrativt ledsagardokument,

1. vid transport av obeskattade varor mellan Sverige och ett annat EG-land, dvs. vid transport till en upplagshavare eller en registrerad eller oregistrerad varumottagare i ett annat EG-land,
2. vid transport av obeskattade varor till en upplagshavare i Sverige om transporten sker via ett annat EG-land,

3. vid transport av obeskattade varor till mottagare i ett annat EG-land enligt 32 § första stycket 7 LTS, dvs. vid transport till 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, eller 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, eller
4. vid export till tredje land av obeskattade varor.

Av 4 och 6 §§ FTS följer att det administrativa ledsagardokumentet, om inte annat följer av 10 § FTS (se nedan), ska upprättas i fyra exemplar och att tre exemplar ska åtfölja varorna under transporten.

Vid transport av cigaretter ska det administrativa ledsagardokumentet upprättas i fem exemplar. Det femte exemplaret ska omedelbart sändas per telefax till SKV som därefter vidarebefordrar detta till Tullverket och till behörig myndighet inom EG. Avsändaren kan, i stället för att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet, omedelbart sända exemplar 1 av dokumentet per telefax till SKV.

SKV kan i vissa fall, efter ansökan, bevilja befrielse från skyldigheten att upprätta exemplar 5 av ledsagardokumentet. Befrielse kan beviljas vid export direkt från Sverige till tredje land samt då obeskattade varor transporteras med luftfartyg.

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

## Intyg

Vid leverans enligt punkten 1 ska, om leverans sker till en oregistrerad varumottagare, varorna även åtföljas av ett dokument utfärdat av utländsk behörig myndighet som visar att säkerhet har ställts för skattens betalning (se avsnitt 4.4.3.2). För punkten 3 gäller att varorna även ska åtföljas av ett intyg om att skattefrihet gäller för varorna i det andra EG-landet (se avsnitt 4.10.2.7).

Efter det att ledsagardokumentet har upprättats får upplagshavaren enligt 5 § FTS 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. SKV ska omedelbart underrättas om företagna ändringar och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

### **Returexemplaret**

Returexemplaret (exemplar 3) av ledsagardokumentet ska under-tecknas av mottagaren och återsändas till avsändaren senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna har mottagits. Att returexemplaret verkligen undertecknas och skickas tillbaka av mottagaren är av stor betydelse, eftersom det utgör ett bevis om att mottagaren övertagit betalningsansvaret för skatten, se prop. 1994/95:56 s. 98. Om upplagshavaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han enligt 4 § FTS utan dröjsmål underrätta SKV om detta.

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

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

### **Export**

Vid export av skattepliktiga varor ska avsändande upplagshavare upprätta ett administrativt ledsagardokument i fyra exemplar, i vissa fall fem exemplar (se ovan). Exporten 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. Ledsagardokumentet ska medfölja transporten ända fram till utfartstullkontoret, även om transporten dessförinnan tagits om hand inom tullprocedurens ram (se prop. 1994/95:56 s. 104).

Utfartstullkontoret ska på returexemplaret (exemplar 3) av ledsagar-dokumentet attestera att varorna lämnat EG:s tullområde och till avsändaren skicka tillbaka det attesterade exemplaret av ledsagar-dokumentet inom 15 dagar. Det av utfartstullkontoret attesterade returexemplaret styrker avsändande upplagshavares avdragsrätt för skatt på varor som har exporterats (se avsnitt 4.10.2.4).

Om avsändaren inte inom två månader efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna avsänts för export erhållit ett undertecknat returexemplar, ska han utan dröjsmål underrätta SKV om detta, enligt 23 § första stycket 4 LTS och 6 § FTS.

#### 4.12.2.2 Den svenske mottagarens hantering

##### Transport från ett annat EG-land

Upplagshavare eller varumottagare som tar emot varor från ett annat EG-land ska enligt 23 a § LTS senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken varorna tagits emot 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 SKV.

##### Brist i mottagen försändelse

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen försändelse *saknas varor*, ska SKV i vissa fall fastställa att förlust har uppstått. Enligt 23 a § andra stycket LTS ska SKV på returexemplaret av ledsagardokumentet attestera *andra* förluster än sådana som uppstått på grund av att varan förstörts till följd av varans karaktär under framställning, bearbetning, lagring eller transport eller genom oförutsedda händelser eller force majeure. Exempel på sådana förluster som ska attesteras är stöld av varor under transport. Som förutsättning gäller att förlusterna har konstaterats i Sverige oavsett var under transporten inom EG som förlusterna faktiskt har uppkommit, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

Då sådana typer av förluster som nämnts ovan uppkommit under en transport som sker under skattesuspension från ett annat EG-land till Sverige, ska SKV, enligt 23 a § tredje stycket LTS, vid de resterande varornas ankomst till Sverige ange i vilken omfattning beskattning ska ske av de förlorade varumängderna samt hur skatten ska beräknas.

Om förlusten konstaterats i ett annat EG-land än Sverige ska SKV skicka en kopia av returexemplaret till behörig myndighet i det landet.

Beskattning av de förlorade varorna ska ske i enlighet med 27 § LTS, se avsnitt 4.12.4. Skattskyldig är den som ställt säkerhet för transporten, se avsnitt 4.4.6.5.

Upplagshavare eller varumottagare som önskar attest av uppkomna förluster bör omgående efter mottagandet av varorna skicka returexemplaret till SKV. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att SKV ska attestera vissa förluster, se prop. 1994/95:213 s. 58–60.

**Retur av försändelse**

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

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

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

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

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

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

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

### **4.12.3 Förenklat ledsagardokument**

#### **4.12.3.1 Allmänt**

Bestämmelser om det förenklade ledsagardokumentet finns i 26 § LTS samt i RSFS 1999:13.

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.

RSV har utfärdat blankett för det förenklade ledsagardokumentet (RSV 5251).

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

#### 4.12.3.2 Den svenske avsändarens hantering

##### Transport till eller via ett annat EG-land

Den som ansvarar för transporten, dvs. avsändaren, ska enligt 26 § FTS, upprätta ett förenklat ledsagardokument när beskattade varor transporteras

1. till en näringsidkare i ett annat EG-land, eller
2. till en svensk ort via ett annat EG-land.

Ledsagardokument ska enligt 8 § första stycket FTS upprättas i tre exemplar. Avsändaren ska behålla exemplar 1 av ledsagardokumentet. Exemplar 2 och 3 av dokumentet ska åtfölja varorna under transporten. Avsändaren ska, där han har sin bokföring, förvara exemplar 1 av ledsagardokument i kronologisk ordning och förse exemplaren med löpande nummer (3 § RSFS 1999:13).

Den som ansvarar för en transport som sker mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska enligt 8 § andra stycket FTS också anmäla varorna till SKV innan transporten påbörjas.

Ledsagardokument krävs, enligt 26 § andra stycket LTS, inte vid distansförsäljning.

#### 4.12.3.3 Den svenske mottagarens hantering

##### Transport från ett annat EG-land

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

##### Återbetalning

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända retorexemplaret (exemplar 3) till avsändaren. Under vissa förutsättningar kan emellertid punktskatt återbetalas till en näringsidkare som i sin verksamhet till ett annat EG-land försäljer varor för vilka skatten är betald i hans hemland och där varorna inte längre är avsedda för konsumtion i det landet. En sådan återbetalning förutsätter att det förenklade ledsagardokument som ska åtfölja varorna under transport undertecknas av mottagaren

### **Transport via ett annat EG-land**

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 varor som transporterats mellan två svenska orter via ett annat EG-land ska, enligt 8 § tredje stycket FTS, senast 15 dagar efter utgången av den kalendermånad under vilken han tagit emot varorna till SKV lämna en bekräftelse på detta. Mottagaren ska behålla exemplar 2 av det förenklade ledsagardokumentet och i övrigt förvara det på samma sätt som angetts i 4 § RSFS 1999:13.

#### **4.12.3.4 Förenklat förfarande istället för förenklat ledsagardokument**

RSV har träffat avtal med Danmark (RSFS 2000:11) och med Finland (RSV M 2002:21) om att tillämpa s.k. förenklat förfarande för vissa ofta och regelbundet förekommande förflyttningar av punktskattepliktiga alkohol- och tobaksvaror mellan Sverige och Danmark respektive mellan Sverige och Finland. Med anledning av dessa avtal har RSV meddelat föreskrifter om förenklat förfarande, RSFS 2000:12 och RSFS 2002:20.

Bakgrunden är att möjligheterna till taxfree-försäljning ombord på färjor och flygplan på resor inom EG upphörde den 1 juli 1999. Om försäljning av punktskattepliktiga varor sker ombord på färjor och flygplan på resor inom EG ska detta numera ske med beskattade varor. I sådana fall ska varorna enligt 26 § LTS åtföljas av förenklat ledsagardokument under transporten.

Ovan nämnda avtal och föreskrifter möjliggör ett förenklat förfarande för den, som på svenskt territorium i samband med passagerartransport som sker mellan Sverige och Danmark, respektive mellan Sverige och Finland, avser att sälja i Sverige beskattade alkohol- och tobaksvaror, ombord på färja eller flygplan. Det förenklade förfarandet innebär att berörda näringsidkare inte behöver upprätta förenklat ledsagardokument avseende varor som flyttas från och till en bestämmelseort i Sverige via Danmark, respektive från och till en bestämmelseort i Sverige via Finland. För att tillämpa det förenklade förfarandet krävs att förhandsanmälan görs till SKV och att näringsidkaren iakttar vissa skyldigheter avseende noteringar om tidpunkter för passage av territorialgränser och bokföring som visar lagerbehållningen vid varje passage av territorialgräns.

#### **4.12.4 Transportförluster då varor transporteras under suspension**

Av 27 § LTS följer att skatt ska betalas i Sverige i vissa fall för varor som sänts iväg under suspension av en upplagshavare i annat

EG-land och varorna inte når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet. Skattskyldig är den eller de som i avsändarlandet ställt sådan säkerhet som avses i artikel 15.3. i dir. 92/12/EEG (s.k. transportsäkerhet), se avsnitt 4.4.6.5.

Varorna ska beskattas i Sverige om varorna inte når mottagaren på grund av sådana oegentligheter eller överträdelser som avses i artikel 20 i dir. 92/12/EEG, och

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

Bakgrunden till denna bestämmelse återfinns i artikel 20 i dir. 92/12/EEG som reglerar beskattning av förluster av varor som uppkommit i samband med att varor transporteras under suspension. Om en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen har begåtts under suspensionstransport ska skatt betalas för varorna, och skatten ska betalas av den eller de som i avsändarlandet ställt s.k. transportsäkerhet. Den beskattningsordning som följer av artikel 20 i dir. 92/12/EEG innebär således att den som ställt transportsäkerhet i avsändarlandet (i normalfallet avsändande upplagshavare) kan bli skattskyldig i Sverige för varor som transporteras under suspension till Sverige eller genom Sverige. (Motsvarande bestämmelser i övriga medlemsländers lagstiftningar innebär att den som i Sverige ställt transportsäkerhet, dvs., avsändande upplagshavare, kan bli skattskyldig i andra medlemsländer i samband med transport av varor under suspension till annat medlemsland.)

Av artikel 20 i dir. 92/12/EEG framgår vilket medlemsland som har rätt att ta ut skatt för de varor som försvunnit under transport, enligt följande:

Huvudprincipen är att beskattning ska ske i det land där varorna lämnat suspensionsordningen. Om det går att fastställa var en oegentlighet eller överträdelse av suspensionsordningen har ägt rum, ska varorna beskattas i det landet (jämför punkten 1 ovan).

Om det istället konstateras att en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med transporten, utan att det går att fastställa var detta skedde, och det endast är en del av varorna som försvunnit ska varorna beskattas i det land där upptäckten gjordes (jämför punkten 2 ovan).

Om det däremot är fråga om att hela varupartiet försvunnit under transporten, dvs. att inga varor når den mottagare som angetts i ledsagardokumentet, och det inte går att fastställa var oegentligheten eller överträdelsen har begåtts ska varorna beskattas i avsändarmedlemsstaten. Denna situation omfattas därmed inte av 27 § LTS. (Om en sådan situation skulle uppkomma då svensk upplagshavare sänt iväg varor under suspension, ska varorna således beskattas i Sverige, jämför skattskyldighetens inträde för upplagshavare enligt 20 § första stycket 1 a) LTS och 20 § andra stycket LTS, se avsnitt 4.8.2.1.)

Av 7 § FTS följer att SKV ska underrätta den behöriga myndigheten i avsändarlandet då skatt påförts enligt 27 § LTS.

I de fall där beskattning skett enligt 27 § LTS kan den här i landet erlagda skatten, enligt 29 § LTS, återbetalas om den skattskyldige inom tre år efter det att transporten påbörjades visar att varan beskattats i ett annat land (se avsnitt 4.14.4).

### **4.13 Distansförsäljning från Sverige**

Bestämmelser om distansförsäljning från Sverige till ett annat EG-land finns i 28 § LTS.

Med distansförsäljning avses försäljning av skattepliktiga varor till en köpare i ett annat EG-land som inte är godkänd upplagshavare eller varumottagare (registrerad eller oregistrerad) och där säljaren ombesörjer transporten. Det är således fråga om redan beskattade varor, dvs. varor som har lämnat suspensionsordningen, se prop. 1994/95:56 s. 100–101. Köparen är normalt en privatperson eller annan som inte är näringsidkare, jämför prop. 1994/95:56 s. 90. Något ledsagardokument ska enligt 26 § andra stycket LTS inte upprättas.

Vid distansförsäljning ska punktskatt betalas i mottagarlandet och säljaren är skattskyldig. Angående återbetalning av den svenska punktskatten, se avsnitt 4.14.2.

Av artikel 10 i dir. 92/12/EEG följer att skatten ska påföras säljaren vid leveranstidpunkten. Vidare följer att den medlemsstat där säljaren är etablerad ska se till att säljaren garanterat betalning av punktskatt enligt de villkor som mottagarlandet ställt innan varorna avsänts samt att skatten senare betalas. Avsändaren ska dessutom föra bok över varuleveranserna.

Enligt 28 § LTS ska säljaren, innan leveransen påbörjas, till beskattningsmyndigheten (SKV) ge in bevis om att säkerhet för skattens betalning i mottagarlandet ställts.

## **4.14 Återbetalning av skatt**

### **4.14.1 Allmänt**

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

Huvudprincipen inom EG är att varor endast ska beskattas i det land där de konsumeras. Som en följd av detta finns möjlighet för en näringsidkare att få tillbaka den svenska tobaksskatten om beskattade varor levereras till ett annat EG-land och beskattas där.

Tobaksskatten kan också återbetalas för varor som exporterats till tredje land.

Ansökan om återbetalning ska vara skriftlig.

Vad gäller återbetalning av tobaksskatt för snus och tuggtobak, se avsnitt 4.18.7.

### **4.14.2 Återbetalning vid distansförsäljning från Sverige**

Bestämmelser om återbetalning av tobaksskatt vid distansförsäljning från Sverige finns i 29 § andra stycket LTS.

Ansökan ska omfatta alla leveranser som skett under ett kalenderkvartal och ges in till SKV inom ett år efter kvartalets utgång.

För att återbetalning ska medges krävs att ansökan visar följande.

- Skatt ska vara betalad i Sverige.

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

- Skatt ska vara betalad i mottagarlandet.

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

### **4.14.3 Återbetalning vid övriga leveranser**

Vid övriga leveranser, dvs. leveranser till utländska näringsidkare, myndigheter, organisationer m.m., krävs, enligt 29 § tredje stycket LTS, för att återbetalning av tobaksskatt som erlagts i Sverige ska medges följande:

- Ansökan ska lämnas till SKV innan varorna förs ut ur landet.
- Skatten ska vara betalad i Sverige.

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

- Ett dokument ska ges in som visar antingen att skatten betalats i mottagarlandet eller att säkerhet ställts för skattens betalning där.
- Undertecknat returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet ska sändas in till SKV.

För att få tillbaka ett undertecknat exemplar måste markering göras på framsidan av ledsagardokumentet, fält 15.

#### **4.14.4 Återbetalning för vissa beskattade varor**

Om varor som sänts från en upplagshavare i ett annat EG-land inte når mottagaren i Sverige ska svensk skatt, enligt 27 § LTS, erläggas under vissa förutsättningar, se avsnitt 4.4.6.5 och avsnitt 4.12.4. Om så skett och den skattskyldige inom tre år från det att leveransen påbörjats kan visa att skatt erlagts i ett annat EG-land ska den skatt som erlagts i Sverige återbetalas enligt 29 § fjärde stycket LTS. Återbetalning ska endast ske om det andra EG-landets skattekrav är befogat.

#### **4.14.5 Exporterade varor**

Bestämmelser om återbetalning vid export finns i 30 § första och tredje styckena LTS.

Återbetalning av den svenska skatten är möjlig i de fall varor beskattats här i Sverige och sedan exporterats till tredje land. Angående upplagshavares möjlighet att göra avdrag för skatt på varor som exporterats, se avsnitt 4.10.2.4.

Ansökan ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till SKV inom ett år efter kvartalets utgång. Tillfredsställande bevisning om att varorna lämnat gemenskapen ska fogas till ansökan. Det visas lämpligen genom tulldokumentation, se prop. 1994/95:56 s. 102. Att tobaksskatt betalats i Sverige ska visas på lämpligt sätt, t.ex. med en faktura eller ett kvitto där det framgår att priset är inklusive skatt. Återbetalning medges inte för belopp som understiger 1.500 kr för ett kalenderkvartal.

#### **4.14.6 Retur av varor till utländsk upplagshavare**

Bestämmelser om återbetalning vid retur av varor finns i 30 § andra och tredje styckena LTS.

Då en varumottagare (registrerad eller oregistrerad) tar emot varor från ett annat EG-land inträder skattskyldigheten vid mottagandet,

se avsnitt 4.8.3. Om varorna returneras till den utländske upplagshavaren kan den svenska skatten återbetalas till varumottagaren respektive skatterepresentanten.

Ansökan om återbetalning ska omfatta ett kalenderkvartal och lämnas skriftligen till SKV inom ett år efter kvartalets utgång. Med ansökan ska underskrivet returexemplar av det förenklade ledsagardokumentet bifogas för att styrka att varorna nått upplagshavaren i det andra EG-landet, se prop. 1994/95:56 s. 102.

#### **4.14.7 Återbetalning till diplomater m.fl.**

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

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

De som kan ansöka om återbetalning är:

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

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

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

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

## **4.15 Skattefria inköp**

### **4.15.1 Tillståndshavare enligt lagen om proviantering**

Bestämmelser om möjligheten till skattefria inköp av tobaksvaror för den som är tillståndshavare enligt lagen om proviantering finns i 31 e § LTS.

Den som har tillstånd enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg får, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en upplagshavare köpa tobaksvaror utan skatt för förbrukning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till utländsk ort eller för försäljning ombord på fartyg eller luftfartyg på resa till tredje land. Jämför avsnitt 4.10.2.5 och 4.10.2.6 om upplagshavares rätt att göra avdrag för skatt på varor som tagits emot av en tillståndshavare enligt lagen om proviantering.

#### **4.15.1.1 Tillstånd meddelas av Tullverket**

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

#### **4.15.1.2 Skattskyldighet vid annan användning**

Om tobaksvaror som förvärvats skattefritt används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten blir tillståndshavaren, enligt 9 § första stycket 7 LTS, skattskyldig för skatten på dessa varor, se avsnitt 4.4.6.3.

## **4.16 Överklagande**

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LTS. SKV:s övriga beslut enligt LTS omfattas inte av SBL:s bestämmelser, men dessa beslut kan överklagas med stöd av 41 § LTS.

Av 41 § LTS framgår att beslut enligt LTS får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, dvs. Länsrätten i Dalarnas län, av den skattskyldige och sökanden.

De beslut som får överklagas med stöd av 41 § LTS är

- beslut om godkännande enligt 10, 13, 15 och 16 §§ LTS,
- beslut om återkallelse enligt 12, 13, 15 och 16 §§ LTS, och



- beslut om säkerhet enligt LTS.

För dessa beslut gäller de allmänna bestämmelserna om överklagande enligt FL. Tiden för överklagande är enligt 23 § FL tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

För beslut om skatt enligt 27 § LTS gäller dock särskilda förfaranderegler, se avsnitt 4.11.2.

#### **4.17 SEED-registret**

Enligt artikel 15 a i 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.

SKV har genom bestämmelserna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabaslagen) givits de formella förutsättningarna att föra en s.k. beskattningsdatabas, innehållande en samling uppgifter som används i verksamheten. Det s.k. SEED-registret är en del av denna beskattningsdatabas. I förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i skatteförvaltningens beskattningsverksamhet (skattedatabasförordningen) har meddelats kompletterande bestämmelser till skattedatabaslagens bestämmelser. I 3 § skattedatabasförordningen 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.

## 4.18 Snus och tuggtobak

LTS innehåller ett särskilt avsnitt (35–40 §§ LTS) om beskattning av snus och tuggtobak. De bestämmelser som redovisats ovan avseende de harmoniserade punktskattepliktiga varorna är inte tillämpliga för snus och tuggtobak, då snus och tuggtobak inte omfattas av EG-direktiven om tobaksbeskattning. Bestämmelserna om beskattning av snus och tuggtobak är i stället utformade enligt nationell svensk modell.

### 4.18.1 Skattskyldig för snus och tuggtobak

Skattskyldig för tobaksskatt på snus och tuggtobak är enligt 36 § LTS den som

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

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

### 4.18.2 Godkänd lagerhållare

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

#### 4.18.2.1 Förutsättningar för godkännande

Förutsättningarna för godkännande som lagerhållare framgår av 38 § första stycket LTS. Frågan om godkännande som lagerhållare prövas av SKV efter särskild ansökan. Ett godkännande som lagerhållare förutsätter dels att sökanden bedriver, eller avser att bedriva, verksamhet av viss art, dels att sökanden är lämplig som lagerhållare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

#### Verksamhetens art

Som lagerhållare får godkännas den som avser att

1. yrkesmässigt tillverka snus eller tuggtobak,
2. från ett annat EG-land yrkesmässigt föra in eller ta emot snus

eller tuggtobak,

3. importera snus eller tuggtobak från tredje land, eller
4. sälja snus eller tuggtobak i exportbutik

### Lämplighet

Förutom att sökanden ska bedriva verksamhet av viss art ska han också vara lämplig att anförtros ställning som godkänd lagerhållare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Motsvarande lämplighetsprövning som gäller vid godkännande av upplagshavare (se avsnitt 4.4.2.1) ska gälla också vid prövning av den som ansöker om att bli godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak, se prop. 2001/02:127 s. 205.

#### 4.18.2.2 Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder för den som är godkänd lagerhållare enligt 39 § 1 LTS vid leverans av snus/tuggtobak till en köpare som inte är godkänd lagerhållare och då lagerhållaren tar snus/tuggtobak i anspråk för annat ändamål än försäljning. Skattskyldigheten inträder även då godkännandet återkallas och omfattar då allt snus/tuggtobak som finns i lager.

#### 4.18.2.3 Avdrag

Enligt 40 § LTS ska 32 § LTS (avdrag för upplagshavare) tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare. Detta innebär att den som är godkänd lagerhållare har rätt att, i förekommande fall, göra motsvarande avdrag i deklarationen som gäller för godkänd upplagshavare. Närmare redogörelse för dessa avdrag har lämnats i avsnitt 4.10.2 ovan.

#### 4.18.2.4 Återkallelse av godkännande som lagerhållare

Ett godkännande som lagerhållare ska enligt 38 § andra stycket LTS återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns eller om lagerhållaren begär det. Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart om inte något annat anges i beslutet.

#### 4.18.3 Yrkesmässig tillverkning av den som inte är godkänd lagerhållare

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

#### **4.18.4 Annan än godkänd lagerhållare för in eller tar emot från annat EG-land**

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

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

Enligt 40 § LTS ska 31 e och 32 §§ LTS tillämpas även för godkänd lagerhållare för snus och tuggtobak. Vad som gäller om upplagshavare ska i stället gälla den som är godkänd lagerhållare. Detta innebär att den som har tillstånd enligt lagen om proviantering av fartyg eller luftfartyg, i enlighet med vad som anges i tillståndet, från en godkänd lagerhållare får köpa snus eller tuggtobak utan skatt för förbrukning ombord på resa till utländsk ort och för försäljning ombord på resa till tredje land.

Om snus eller tuggtobak används för annat ändamål än det som var förutsättningen för skattefriheten inträder skattskyldighet för den som använt varorna för annat ändamål (tillståndshavaren) enligt 36 § 4 LTS.

Enligt 39 § 4 LTS inträder skattskyldigheten när snus eller tuggtobak används för annat än avsett ändamål.

#### **4.18.6 Den som importerar**

Av 37 § LTS följer att skattskyldig för import av snus eller tuggtobak från tredje land är

1. om varorna förs in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde, den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om varorna hade varit tullbelagda,
2. om varorna förs in från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför dess punktskatteområde, den som skulle ha varit skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen om varorna hade varit tullbelagda och förts in från ett område som ligger utanför EG:s tullområde.

Av 40 § första stycket LTS följer att om snus eller tuggtobak importeras från tredje land av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten betalas till Tullverket.

Enligt 39 § 5 LTS inträder skattskyldigheten för den som är skattskyldig enligt 37 § LTS, och som enligt 40 § LTS ska betala skatten till Tullverket, när skyldighet att betala tull enligt

tullagstiftningen inträder eller skulle ha inträtt om skyldighet att betala tull förelegat.

#### **4.18.7 Övrigt**

Enligt 40 § andra stycket LTS ska förutom bestämmelserna i 35–40 §§ LTS även vissa andra bestämmelser i LTS tillämpas avseende snus och tuggtobak. De bestämmelser som anges är 30–32 och 34 §§. Vid denna tillämpning ska vad som i dessa bestämmelser gäller om upplagshavare i stället gälla den som är godkänd lagerhållare.

30 § LTS avser återbetalning av skatt för varor som exporterats (jämför avsnitt 4.14.5), 31 d § avser återbetalning av skatt för varor som förvärvats av diplomater m.fl. (jämför avsnitt 4.14.7), 31 e § avser möjligheten för den som har tillstånd enligt lagen om proviantering att köpa in varor skattefritt (jämför avsnitt 4.15.1 och avsnitt 4.18.5), 32 § avser godkänd lagerhållares rätt att göra avdrag (jämför avsnitt 4.10.2 och avsnitt 4.18.2.3) och 34 § avser hänvisningen till förfarandebestämmelserna i SBL (se avsnitt 4.11.1).



## 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 över-

- gångsbest.  
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 övergångs-  
best. 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. när-  
mast 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

162 Skatt på energi, *Avsnitt 5*

- 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

### **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 §§

*RSV:s allmänna råd*

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:18) om beskattning av bränslen enligt LSE.

*RSV:s meddelanden*

Riksskatteverkets rekommendationer m.m. (RSV Sp 1999:1) om energiskatt på elektrisk kraft

Riksskatteverkets information (RSV M 2002:10) om beskattning av bränslen enligt LSE.

*RSV:s föreskrifter*

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:8) om märkning av vissa oljeprodukter enligt LSE.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt LTS, LAS och LSE.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:14) om inbetalning av särskild avgift enligt 10 kap. 5 § LSE.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1996:18) om godkännande av skatteupplag enligt LTS, LAS och LSE.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1997:5) om säkerhet enligt LTS, LAS och LSE.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:13) om ändring i RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:13) om hantering av ledsagardokument enligt LTS, LAS och LSE

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:29) om ändring i RSV:s föreskrifter (RSFS 1996:8) om märkning av vissa oljeprodukter enligt LSE.

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2003:45) om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering enligt lagen om LTS, LAS och LSE.

*EG-direktiv*

Rådets direktiv 03/96/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 (*EGT L 291 06.12.1995 s. 46*)

Rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (*EGT L 316 31.10.1992 s. 19*)

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (*EGT L 316 31.10.1992 s. 12*)

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

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 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 (EGT L 161 01.07.2000 s. 82)*

*Ändr. gm (EGT L 193 29.07.2000 s. 73)*

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

*Ändr. gm (EGT L 365 31.12.1994 s. 46)*

*Ändr. gm (EGT L 008 11.01.1997 s. 12)*

*Ändr. gm (EGT L 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. bensin, 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 bensin, 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 bl.a. angående Regeringsrättens 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 återbetalning.

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 79 % av koldioxidskatten och inte med 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 % 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.

#### Mineralolja- produkter

I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition om vad som avses med mineralolja produkter. Dessa är produkter som hänförs till vissa nummer i den Kombinerade nomenklaturen, se avsnitt 5.3.2.

#### Yrkesmässig verksamhet

Enligt 1 kap. 4 § LSE är en verksamhet yrkesmässig om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr.

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

#### Fordonsbegrepp

I 1 kap. 5 § LSE föreskrivs att fordonsbegreppen i LSE ska ha samma betydelse som i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner.

#### Skepp och båtar

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

#### Införsel, import och export

I 1 kap. 7 § LSE finns angivet vad som i lagen avses med införsel, export och import. Med införsel förstås att en produkt förs in till Sverige eller tas emot här i landet från ett annat EG-land, se prop. 1994/95:54 s. 82. Med import avses transport 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.



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.

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 råttolja 2 kap.1 a §. Direkt skatteplikt innebär att ett bränsle alltid är skattepliktigt oavsett användningsområde. Skattefrihet kan erhållas genom avdrag i 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. 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 direkta skattepliktiga området för EU-harmoniserade bränslen till att omfatta endast mineraloljeprodukter som typiskt sett används som motorbränslen eller uppvärmning. Det gäller bl.a. bensin, dieselolja, 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 reglererna för de produkter för vilka miniskattesatser faststälts, 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 förfarandereglerna ska tillämpas på en rad uppräknade mineraloljor. Sverige har därför numera valt att fullt ut knyta den direkta skatteplikten till förfarandereglerna, 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 mineraloljeprodukter 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

I fråga om skatteplikten på olika bränslen när det gäller energiskatt och koldioxidskatt är LSE inte helt lättöverskådlig. Skatteplikten 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 ”mineraloljeprodukter”. Definitionen består helt enkelt av en uppräkningslista av olika KN-nr, och mineraloljeprodukter är de produkter som omfattas av dessa KN-nr. I 1 kap. 3 a § LSE, som rör skatteförfarandet, anges vissa mineraloljeprodukter genom en uppräkningslista av KN-nr. Skatteplikten för en mängd mineraloljeprodukter 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 mineraloljeprodukter 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 % 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 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 råttallolja (KN-nr 3803 00 10).

Anledningen till att råttallolja endast omfattas av energiskatt är att råttallolja är ett biobränsle.

Då förbränning av råttallolja inte ger upphov till nettoemission av koldioxid tas inte koldioxidskatt ut.

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

Energiskatt på råttallolja infördes den 1 januari 1999. Av prop. 1998/99:29 och skatteutskottets betänkande 1998/1999:SkU7 framgår att syftet med bestämmelsen är att motverka användningen av råttallolja som bränsle. Råttallolja är en biprodukt vid framställningen av pappersmassa. Råttallolja 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 § LSE.

1 kap. 3 a § första stycket 1 LSE: KN-nr 2707 10 (bensen), 2707 20 ((toluen [toluol]), 2707 30 (xylen [xylo]) och 2707 50 (andra blandningar, bl.a. solventnafta, av aromatiska kolväten som ger minst 65 volymprocent destillat, [inklusive förluster] vid 250°C vid bestämning med metoden enligt ASTM D 86)).

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: 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 rostskyddsoljor), 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 mineraloljeprodukter.

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, mineraltjärna 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 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 träbränslen (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 råttolja 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 % 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 huvudbeståndsdelan 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 råttalolja.

#### 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 motor-drivna 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.

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

### Småförpackningar

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.

Tidigare fanns det även ett undantag för visst bränsle som levererades till diplomater m.fl. i andra EU-länder men fr.o.m. den 1 oktober 2001 ersattes undantaget med en rätt till avdrag för skatt på sådant bränsle.

### 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 råtalolja 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 koldioxidskatterna, 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 1–5 LSE (blyad och blyfri bensin, dieselolja/ lätt eldningsolja, tjock eldningsolja, fotogen, gasol och metan). 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 miniminivåer. 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. Den skattefrihet som före 1995 gällt i Sverige för bl.a. vegetabiliska oljor, t.ex. rapsolja, kunde därför inte behållas. 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 2005 och efterföljande kalenderår ska, enligt 2 kap. 1 § tredje stycket LSE, de i första stycket angivna skattebeloppen räknas om enligt 2 kap. 10 §. 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 2004 har 2 kap. 1 § första stycket LSE följande lydelse (SFS 2003:810):

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

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 27100026, 27100027, 27100029 eller 2710 0032	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1	2 kr 68 öre per liter	2 kr 11 öre per liter	4 kr 79 öre per liter
	alkylatbensin	1 kr 12 öre per liter	2 kr 11 öre per liter	3 kr 23 öre per liter
	b) miljöklass 2	2 kr 71 öre per liter	2 kr 11 öre per liter	4 kr 82 öre per liter
2. 27100026, 27100034 eller 27100036	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 38 öre per liter	2 kr 11 öre per liter	5 kr 49 öre per liter
3. 27100051, 27100055, 27100069 eller 27100074- 27100078	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märkämnor eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350° C,	732 kr per m <sup>3</sup>	2 598 kr per m <sup>3</sup>	3 330 kr per m <sup>3</sup>
	b) inte har försetts med märkämnor och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350° C, tillhörig			
	miljöklass 1	733 kr per m <sup>3</sup>	2 598 kr per m <sup>3</sup>	3 331 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 2	975 kr per m <sup>3</sup>	2 598 kr per m <sup>3</sup>	3 573 kr per m <sup>3</sup>

## 180 Skatt på energi, Avsnitt 5

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp			
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt	
4. ur 27111211- 27111900	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	1 294 kr per m <sup>3</sup>	2 598 kr per m <sup>3</sup>	3 892 kr per m <sup>3</sup>	
	Gasol som används för				
	a) drift av motordrivnet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1000 kg	1 344 per 1000 kg	1 344 per 1000 kg	
	b) annat ändamål än som avses under a)	143 kr per 1 000 kg	2 732 kr per 1 000 kg	2 875 kr per 1 000 kg	
5. ur 27112900	Metan som används för				
	a) drift av motor- drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 105 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 105 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	
	b) annat ändamål än som avses under a)	237 per 1 000 m <sup>3</sup>	1 946 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 183 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	
	6. 27111100, 27112100	Naturgas som används för			
7. 2701, 2702 eller 2704	a) drift av motor- drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 105 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 105 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	
	b) annat ändamål än som avses under a)	237 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 946 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 183 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	
	7. 2701, 2702 eller 2704	Kolbränslen	312 kr per 1 000 kg	2 260 kr per 1 000 kg	2 572 kr per 1 000 kg
	8. 27131100- 27131200	Petroleumkoks	312 kr per 1 000 kg	2 260 kr per 1 000 kg	2 572 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 märkämnerna 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 råttololja (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.

**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 SKV 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, och som inte uppfyller kraven för miljöklass 1 eller 2, hänförs till miljöklass 3.

## **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.

## **Bränsleblandningar**

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 övertillräckliga volym 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.

#### **Vattenföreningar**

Vid beräkning av skatten på flytande bränslen får enligt RSV:s allmänna råd, RSV 2002:18, hänsyn tas till vattenföreningar som avsevärt överstiger det normala. Av RSV:s meddelanden RSV M 2002:10 framgår att till grund för detta råd ligger dom 1986-11-20 från KR i Stockholm, mål nr 402-1984 och 2799-1984, i vilken rätten ansåg att vatten- och sedimenthalter är att betrakta som onormala om de överstiger 1 %. Kammarrätten delade därvid den uppfattning som Statens energiverk gett uttryck för i målen. Om vattenhalten är t.ex. 5 % får det vatteninnehåll som överstiger 1 %, dvs. 4 %, räknas bort.

#### **Naturgas och metan**

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.

#### **Gasblandningar**

Om gas som levereras genom rörledning består av en blandning av komponenter som beskattas på olika sätt, bör skatten beräknas särskilt för var och en av de ingående skattepliktiga komponenterna. Den levererade gasvolymen bör delas upp med utgångspunkt i andelarna av de till denna gasvolym tillförda komponenterna under redovisningsperioden, se RSV:s allmänna råd 2002:18.

#### **Fasta bränslen**

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 2 § andra stycket 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.

#### Vattenföreningar

Även i fråga om svavelskatten har RSV i allmänna råd (RSV 2002:18) anfört att hänsyn får tas till vattenföreningar som avsevärt överstiger det normala vid beräkningen av skatten på flytande bränsle. Enligt den i föregående avsnitt nämnda domen 1986-11-20 från KR i Stockholm (mål nr 402-1984 och 2799-1984) har, för tjock eldningsolja, vatten- och sedimenthalter överstigande 1 % ansetts vara onormala.

#### 5.4.6 Märkämnerna

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

Tillsättning av märkämnerna 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 på koldioxid-skatt.

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

1. vid import av den som är skattskyldig enligt 4 kap. 1 b § LSE (dvs. den som importerar EG-harmoniserade bränslen från tredje land) eller 4 kap. 12 a § LSE (dvs. den som importerar råttolja samt icke EG-harmoniserad mineralolja, eller annan produkt som enligt 2 kap. 3 § eller 4 § pga. sin användning ska beskattas som bränsle som anges i 2 kap. 1 § p. 3 senast när produkten anmälts till förtullning, 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 SKV i fall som avses i 2.

En upplagshavare får således ansöka hos SKV 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 märkämnen.

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

1. N-etyl-N-[2-(1-isobutoxietoxi)etyl]-4-(fenylazo) anilin en mängd av minst 6 mg per liter olja, och
2. ett stabilt blått färgämne som är ett derivat av 1,4- diaminoantra-kinon 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 märkämnen (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 märkämnen (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 märkämnen 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 märkämnerna gäller även oljeprodukt från vilken märkämnerna 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 märkämnerna 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, medan skattefrihet ska gälla för bränslen som används för yrkesmässig verksamhet. 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 SKV att medge dispens för vissa båtar från förbudet mot användning av oljeprodukter försedda med märkämnerna.

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.

### **Finsk ”rödmärkt” dieselbrännolja**

Lågbeskattad dieselbrännolja som inköpts i Finland används i stor omfattning i bilar och lastbilar i nordligaste delen av Sverige. Även denna finska lågbeskattade dieselbrännolja är försedd med märkämmen och kallas i vardagligt tal för ”röd finsk diesel”. Förbudet i 2 kap. 9 § LSE omfattade inte de oljeprodukter som försetts med märkämmen i Finland i enlighet med finska regler. För att dessa produkter inte skulle kunna användas i fordon i Sverige infördes den 1 januari 1996 en ny 9 a § i 2 kap. LSE. I denna stadgas att regeringen kan föreskriva att förbudet i 2 kap. 9 § första och andra styckena, såvitt avser bränsletank som förser motor på motordrivet fordon med bränsle, ska gälla oljeprodukter med andra märkämmen än de som avses i 2 kap. 8 § första stycket. Samtidigt föreskrev regeringen i en ny 4 a § i FSE att bestämmelserna i 2 kap. 9 a § LSE ska gälla oljeprodukt som försetts med de märkämmen som gäller i Finland (t.ex. märkämmet furfural m.fl.).

Den 1 januari 1996 blev det således förbjudet att i motordrivet fordon som används i Sverige använda lågbeskattade oljeprodukter som försetts med märkämmen i Finland. Den 1 juli 1997 ändrades bestämmelsen på så sätt att det då blev tillåtet att, när det gäller bränsletanken på andra motordrivna fordon än lastbilar och bussar,

1. föra in bränsle för privat ändamål till Sverige i fordonets tank eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter, eller
2. föra in bränsle till Sverige i en normal bränsletank på fordonet eller till fordonet kopplad släpvagn som används yrkesmässigt.

I fråga om tolkningen av uttrycket ”normal bränsletank på fordonet eller till fordonet kopplad bränsletank” hänvisas till det citerade uttalandet från prop. 1994/95:213 s. 55 i avsnitt 5.5.7.

Bestämmelserna gällde retroaktivt från och med den 1 januari 1996. Detta innebar bl.a. att de fordonsägare som haft märkt finsk dieselbrännolja i bränsletanken på sina personbilar eller traktorer under perioden den 1 januari 1996 – den 30 juni 1997 inte påfördes särskild avgift under förutsättning att oljan fyllts på utanför Sveriges gräns (jfr avsnitt 5.16.3).

Den 1 juli 1998 slopades förbudet mot införsel och användning i bränsletank av finsk röd dieselolja i lastbilar och bussar. Lagändringen trädde i kraft den 1 juli 1998 men tillämpades retroaktivt fr.o.m. den 1 januari 1996. Fr.o.m. den 1 juli 1998 får man således ha röd diesel i tanken på motordrivna fordon såsom traktor, motorredskap, personbil, lastbil och buss. Detta avser endast olja som förts in till Sverige i normal bränsletank på aktuella fordonen eller i reservdunk som rymmer högst 10 liter.

Det kan påpekas att det fortfarande, i fråga om samtliga motordrivna fordon, är otillåtet att i bränsletanken ha märkt finsk dieselbrännolja som tankats i Sverige. Det är således inte tillåtet att ha sådan olja t.ex. i en s.k. farmartank i Sverige och från farmartanken fylla bränsletanken på en personbil, traktor eller annat motordrivna fordon.

#### **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.

Det är meningen att bestämmelsen ska tillämpas så att någon faktisk förändring av beskattningen av motoralkoholer och vegetabiliska oljor inte sker i jämförelse med vad som gällde före LSE:s införande. 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 i sitt hemland 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 andra 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 punktskatte-nummer 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 SKV 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. inkomstskattelagen 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, dvs. 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 skattesusension även tillverka och bearbeta bränslen.

### Lämplighet

Sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt bör vara sådana att sökanden kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att hantera skattepliktiga bränslen under skattesusension. 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. En av de refererade domarna avser varumottagare men lämplighetsprövningen är densamma som för upplagshavare. Domarna avser lämplighetsprövning enligt LAS men har betydelse även för tillämpningen av LSE.

KR i Sundsvall anförde i dom 2000-09-27, mål nr 3511-1999, att vad som förekommit i målet inte föranleder KR att göra en annan bedömning än länsrätten. Länsrätten uttalade att en förutsättning för godkännande som upplagshavare får anses vara att en upplagshavare har en ekonomisk reserv. Av handlingarna i målet framgår att de ekonomiska reserver som krävs saknas. Med hänsyn härtill fann 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 mål nr 51-2000 hade ett bolag under en längre tidsperiod underlåtit att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framförallt avseende inbetalning av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. I dom 2001-11-14 fann KR i Sundsvall att 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.

Fråga i målet var prövning av registrering som varumottagare enligt LAS. Bolaget fick avslag på sin ansökan om registrering som varumottagare. Som skäl anfördes att bolaget vid tre tillfällen fört in öl utan att rätt redovisa och betala den skatt som belöper på leveranserna. I dom 2001-12-18 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 3676-1999, samma bedömning som länsrätten som uttalat att bolaget med hänsyn till sina

ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt inte var lämpligt att registrera som varumottagare.

I målet avslog RSV ett bolags ansökan om godkännande som upplagshavare enligt LAS. I dom 2001-12-21 gjorde KR i Sundsvall, mål nr 790-2001, den bedömningen att sökanden inte förmått förebbringa en sådan utredning, i form av t.ex. budgetfinansiering – och andra ekonomiska kalkyler rörande sin verksamhet, som i tillräcklig grad ansågs visa att förutsättningar fanns för att sökanden kunde anförtros uppgiften att hantera skattepliktiga alkoholvaror under suspension.

I mål nr 84-2002 har KR i Sundsvall i dom 2002-11-22 konstaterat 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 målet hade ett bolag under redovisningsperioderna januari 2000–januari 2002 betalat alkoholskatten för sent vid 23 av 25 tillfällen. KR i Sundsvall fann i dom 2003-01-03, mål nr 2163-2002, bolagets regelmässiga betalningsförsummelser och brister i att deklarerat alkoholskatten i rätt tid så allvarliga att de utgjorde grund för återkallelse. RR beslutade den 17 september 2002 att inte meddela prövningstillstånd.

KR i Sundsvall uttalade i dom 2003-09-19, 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. Enligt vad som framkommit i målet har bolaget, trots att RSV redan 2001 övervägde att återkalla godkännandet, vid upprepade tillfällen därefter inte förmått sköta sina åligganden vad gäller 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.

#### **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 SKV 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. 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.

SKV ska lämnas tillträde till utrymmet för att pröva eller kontrollera om förutsättningarna för godkännande är uppfyllda.

Om särskilda skäl föreligger kan SKV 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.

### **5.5.2.3 Återkallelse av godkännande**

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får enligt 4 kap. 5 § LSE återkallas av SKV, 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 SKV 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 SKV 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 SKV anmäla att man avser att ta emot en leverans av bränsle från en upplagshavare i ett annat EG-land samt till SKV 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 SKV utfärdar SKV 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.

SKV har fastställt blankett för anmälan om leverans (SKV 5268) och blankett för bevis om ställande av säkerhet (SKV 5269).

### **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 SKV.

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 SKV om leveransorter i Sverige.

SKV:s 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 SKV 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 SKV 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.

SKV:s 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 SKV samt hos SKV 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**

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 varvid tullagen (1994:1550) tillämpas.

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.



**Skatt på  
transportförluster**

Av 4 kap. 2 § första stycket LSE framgår att om obeskattat 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 punkt-skattepliktiga 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.

**Den som avlägsnat  
märkämnerna**

Skattskyldighet föreligger även, jämlikt 10 kap. 4 § LSE, för den som ansvarat för att märkämnerna, 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 anføres 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, syrsättningsystem, 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 råttalolja 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 §§ som inte avses i 1 kap. 3 a § samt vad gäller svavelskatt även bränslen som avses i 3 kap. 1 § 1 (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, råttalolja 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 råttalolja,
2. för energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt för import av bränslen som avses i 2 kap. 1 § första stycket 6–8 (naturgas, kolbränslen och petroleumkoks) samt av bränslen enligt 2 kap. 3 och 4 §§ som inte avses i 1 kap. 3 a §, och
3. för svavelskatt för import av bränslen som avses i 3 kap. 1 punkt 1 § (torvbränsle) är,
  - a) om bränslet förs in från ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens tullområde, den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för bränslet enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om bränslet varit tullbelagt,
  - b) om bränsle förs in från ett område som ligger inom Europeiska gemenskapens tullområde men utanför dess punktskatteområde, den som skulle ha varit skyldig att betala tull för bränslet enligt tullagstiftningen om bränslet hade varit tullbelagt och förts in från ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens tullområde.

**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 SKV, 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, råttallolja eller torvbränsle 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, råttallolja och torvbränsle.

**Import**

Vid import av icke EG-harmoniserade bränslen från ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens tullområde blir den skattskyldig som med anledning av importen är skyldig att betala tull för bränslet. Om bränslet inte är tullbelagt blir den skattskyldig som skulle ha varit skyldig att betala tull för bränslet om detta hade varit tullbelagt. Import av sådana bränslen från ett område som ligger inom EG:s tullområde men utanför dess punktskatteområde jämställs, i detta avseende, med import av bränsle från ett område som ligger utanför EG:s tullområde.

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

## **Ändrad användning**

LSE betalas till Tullverket.

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**

Av 4 kap. 4 § första och andra stycket LSE följer att upplagshavare i Sverige som sänder bränsle under suspension, dvs. till annan svensk upplagshavare eller till upplagshavare eller varumottagare (registrerad eller oregistrerad) i ett annat EG-land, ska ställa säkerhet hos SKV för betalning av den skatt som kan påföras honom i Sverige eller annat EG-land (s.k. transportsäkerhet). Säkerheten ska ställas innan transporten av det obeskattade skattepliktiga bränslet påbörjas, och uppgå till ett belopp som motsvarar den skatt som i medeltal belöper på de obeskattade bränslen som upplagshavaren transporterar under ett dygn. Vid beräkningen ska hänsyn endast tas till de dygn under ett år då transport av obeskattat bränsle sker.

En upplagshavare som aldrig sänder iväg bränsle under suspension behöver således inte ställa någon transportsäkerhet.

Transportsäkerheten ska omfatta dels betalning av skatt i Sverige, dels betalning av skatt i ett annat EG-land. Enligt RSV:s föreskrifter (RSFS 1997:5) ska det framgå av säkerheten att den är giltig i samtliga EG-länder. I vilken form säkerhet kan ställas framgår av avsnitt 5.7.4.

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 påfordrad 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 SKV, vilket innebär att det är SKV 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 SKV, som avgör om säkerheten får tas i anspråk, se prop. 2001/02:127 s. 200. SKV kan i sådant fall vägra att säkerheten får tas i anspråk i de fall där SKV 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 påfordrad 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 SKV 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 uttryckligen 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 SKV 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 SKV medge att säkerheten vid tillverkning, lagring och bearbetning av bränsle, inte behöver ställas alls 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.

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.

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.

### 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 SKV 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



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 lagringssäkerhet, 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 SKV:s 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 varumottagare) 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 registrerade varumottagaren.

### 5.8 Registrering

Av 3 kap. 1 § 7 h SBL framgår att SKV 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 importe-

ras 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 kvitenser 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 skatt 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. 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 konkurrensnedvridning. 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, råttallolja 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. 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 SKV beslutar om skatt som avses i 4 kap. 2 § LSE och att skatten ska betalas inom den tid som SKV bestämmer. I övrigt hänvisar 6 kap. 1 § andra stycket LSE till de bestämmelser i SBL som är tillämpliga i det fall då SKV 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 SKV 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 SKV 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 ledsagardokumenterna gäller endast för EG-harmoniserade bränslen, som avses i 1 kap. 3 a § LSE.

SKV 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.

**Oregistrerad  
varumottagare**

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.

**Intyg om  
skattefrihet**

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.

**Ändrad mottagare**

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. SKV ska omedelbart underrättas om företagna ändringar och den nya mottagaren eller leveransplatsen ska omedelbart anges på baksidan av ledsagardokumentet.

**Okänd mottagare**

Enligt 12 § FSE får SKV 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. SKV ska senast när bränslet når sin slutdestination underrättas om mottagarens namn, adress och punktskatte-nummer samt om destinationsland.

**Returexemplaret**

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 returexemplar, ska han utan dröjsmål underrätta SKV om detta. SKV får då med hjälp av behöriga myndigheter i andra EG-länder, försöka efterforska dokumentet.

Enligt 3 § RSFS 1999:13 ska returexemplaret efter att det återkommit till avsändaren förse med samma löpande nummer som exemplar 1 och förvaras tillsammans med den av upplagshavaren upprättade

fakturakopian. Om elektronisk faktura har upprättats ska retur-exemplaret förvaras på sådant 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 retur-exemplar, ska han utan dröjsmål underrätta SKV 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 SKV.

**Brist i leverans**

Om mottagande upplagshavare eller varumottagare upptäcker att det i en mottagen leverans saknas bränsle, ska SKV i vissa fall attestera förlusten. Enligt 6 kap. 4 § andra stycket LSE ska SKV 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 SKV, uppkommit under en transport som sker under skatt suspension från ett annat EG-land till Sverige, ska SKV, 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 SKV 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 SKV. Den tidsfrist inom vilken returexemplaret ska skickas tillbaka till avsändaren påverkas inte av att SKV ska attestera vissa förluster. SKV:s 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 returexemplaret (exemplar 3). På originalet av returexemplaret ska SKV 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 SKV:s 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.

#### **5.11.3.2 Den svenske avsändarens hantering**

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

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 SKV.

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).

### **Distansförsäljning**

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

**Transport från annat EG-land****5.11.3.3 Den svenske mottagarens hantering**

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

Det finns inget krav på att mottagaren ska underteckna och återsända returexemplet (exemplar 3) till avsändaren. 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 SKV efter ansökan återbetalning av skatten. En sådan återbetalning förutsätter att det förenklade ledsagardokument 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.

**Transport via annat EG-land**

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 SKV 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. i LSE. I detta kapitel har i stort sett alla förbrukningsändamål som kan medföra skattebefrielse samlats. Skattebefrielse för bränsle som förvärvats av diplomater, för bensin 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 SKV 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 energiintensiv verksamhet enligt den så kallade 0,8-procentsregeln bygger på beslut av SKV i varje enskilt fall och passar inte in i systematiken. Dessa regler återfinns i stället 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,
- skattebefrielsens storlek
- vilka skatteslag skattebefrielsen gäller.

#### **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 energi- alstring. I prop. 1994/95:54 s. 65 anför följande:

--- Självva begreppet ”energi alstring” bör emellertid bytas mot det mera klargörande ”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 bränslevoly-men 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. 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 en dom, RÅ 1960:1951, funnit att mudderverk inte är att betrakta som sådana skepp för vilka reglerna om skattebefrielse för

bränsle är tillämpliga. SKV 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. SKV 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. igenkänningssignal). 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 § 5b 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 mineraloljepro- dukter, 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

- mineraloljeproducter,

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

Skattebefrielsen avser tillverkningen av samtliga mineraloljeprodukter, oavsett om dessa är skattepliktiga eller ej. I 1 kap. 3 § LSE finns en legaldefinition om vad som avses med mineraloljeprodukter, jämför avsnitt 5.3.2. För tillverkningen av de mineraloljeprodukter 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 elproduktion helt skattebefriade vad gäller energiskatt och koldioxidskatt med de begränsningar som gäller för kraftvärmebaserad elproduktion, enligt 6 a kap. 3 § LSE, se avsnitt 5.12.15.

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 mottryckstekniken, se avsnitt 5.12.15, som används vid kraftvärmeproduktion, 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 % av bruttoelproduktionen enligt RSV:s allmänna råd om beskattning av bränslen, RSV 2002:18.

#### **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.

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

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 skrotstälverk. 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 motor-drivna 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, råttololja 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 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, 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 websida [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 jämförliga 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 utsädehantering**

Ett avsteg från SNI beskrivs i ett publicerat förhandsbesked. Beskedet gällde en spannmåls- och utsädehantering som bedrevs av en lantmannaförening och som bl.a. bestod av torkning, rensning och

sortering. Verksamheten bedrevs i en stor anläggning med avancerad teknik. Enligt förhandsbeskedet skulle denna verksamhet anses som industriell. I ett annat förhandsbesked var det fråga om en stor silo- och torkanläggning som var belägen på ett fideikommiss egen mark. Verksamheten i denna anläggning ansågs inte som industriell. Motiveringen var bl.a. att varken den omständigheten att spannmål mottas från andra jordbruk eller att den mängd spannmål som hanteras i anläggningen är betydande kan medföra att hanteringen förlorar sin jordbrukskaraktär. Förhandsbeskedet överklagades till RR, RÅ 1989 not 412, som inte ändrade beskedet.

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

Enligt 6 a kap. 1 § 10 LSE är alla bränslen utom bensin, råttallolja och högbeskattad olja som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet 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.

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

Skattebefrielsen enligt 6 a kap. 1 § 10 LSE gäller inte förbrukning av bränsle för uppvärmning av t.ex. försäljningslokal, kontorslokal eller andra utrymmen i anslutning till växthuset. Se även avsnitt 5.12.11 angående jordbruksverksamhet. Av detta avsnitt framgår att andra delar av växthusverksamheten än växthusuppvärmningen kan vara skattebefriade med stöd av 6 a kap. 1 § 11 LSE.

#### **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, råttallolja 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 drift av stationär motor. Den avser endast bränsle som förbrukats för eget behov.

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

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 kyllagrar, sorterar, packar och säljer frukt och grönt.

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



#### **5.12.12 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 svavel-skatt. 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 värme-produktion som sker till följd av metallurgiska processer. Masugns-gaser och liknande restgaser är inte kolväten, varför restgaserna inte heller beskattas vid eventuell fortsatt förbrukning utanför processen.

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 sulfatmassaproduktionen förbränns för kemikalieåtervinning och energiändamål. Motsvarande typ av pannor finns inom sulfitmassaindustrin och brukar benämnas lutpannor. Inom skogsindustrin förekommer det en process som kallas mesa-ombränning. SKV betraktar den processen som jämförbar med kalkbränning vilket medför att skattebefrielse gäller.

#### **5.12.13 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 % av koldioxid-skatten. 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 skatte-befrielse. Såsom bestämmelsen har utformats medges skattebefrielse

även för andra fordon än sådana som är specialbyggda för ändamålet, under förutsättning att fordonet inte är att anse som personbil, lastbil eller buss.

#### **5.12.14 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 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.

#### **5.12.15 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 dieselekraftvärmeteknik. 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.

### 5.12.15.1 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 råttalolja 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 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  $a$ -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 mottryckskraft anges följande i RSV 2002:18.

Vid produktion av mottryckskraft 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.

#### **5.12.15.2 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 råttololja 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 hetvattensystemet 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 mål nr 927--931-01, dom 2003-12-11, 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.

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

Skattebefrielsen på bränslen som förbrukats för värmeproduktion i en kraftvärmeanläggning medges med hela energiskatten och 79 procent av koldioxidskatten. För råttololja 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.

**Avdrag för energiskatt på elektrisk kraft för värme- försörjning m.m. Bränsleskatte- avdrag för värme- produktion**

### **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 kondenskraftteknik i sammankopplade system. Om flera bränslen används ska proportioneringen avse varje bränsle för sig.

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

Av 6 a kap. 4 § LSE framgår att skattebefrielse medges på bränsle 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 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 olja infördes 1996 för att underlätta för sådan kraftproduktion.

#### **5.12.17 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 §§, (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 deklarationskyldiga 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 SKV 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 (dom 1984-03-05, mål nr 6717-1981 och 430-1982). RR vägrade prövningstillstånd. Målen rörde avdrag enligt dåvarande lagen (1957:262) om allmän energiskatt (EL), men principerna för avdrag är desamma enligt LSE.

I det första målet var omständigheterna följande: Ett bolag köpte in en viss kvantitet olja från en registrerad säljare. Bolaget var vid denna tidpunkt inte registrerat hos RSV (som då var beskattningsmyndighet) som återförsäljare av bränsle och hade således vid tiden för registreringen ett beskattat ingående lager som skulle användas för återförsäljning. När delar av detta lager såldes ville bolaget göra avdrag för den beskattade oljan i takt med försäljningen och beräkna skatten efter den skattesats som gällde vid tiden för denna försäljning. RSV ansåg i sitt beslut att det inte kunde vara lagstiftarens mening att skattens bruttobelopp ska redovisas under en period som den skattskyldige själv bestämmer. En sådan resultatreglering är inte godtagen i övrig

skattelagstiftning utan särskilda bestämmelser härom. RSV ansåg att avdrag skulle göras under den period då avdragsrätten uppkommer och inte förskjutas till en annan period. 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 besvären 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 en dom 1989-10-17 av KR i Stockholm, mål nr 2248-1989, har KR funnit att avdrag för skatten 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 1989-04-10, mål nr 500-1987, ansett att vid raffinering av spillolja härrör 25 % av den återvunna oljan från tidigare beskattad olja, om inte annat kan styrkas genom utredning. Detta schablonavdrag grundar sig på vissa uppgifter som har framkommit vid en undersökning som gjorts av Naturvårdsverket. Undersökningen omfattade 20 000 företag och avsåg oljehaltigt miljöfarligt avfall.

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

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



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

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 bensen 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 dom 1986-06-16, mål nr 5135-1985, 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 2002:18 ges följande allmänna råd:

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 vid växthusuppvärmning 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.

### **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 SKV 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 SKV 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 SKV om leveranser till skattebefriade förbrukare. RSV har i skrivelse, ”Riksskatteverkets inställning i vissa frågor rörande hantering av bränsle för skattebefriat ändamål”, dnr 10882-01/100, samt ”Riksskatteverkets inställning rörande återförsäljning av bränsle”, dnr. 8102/02-110 klargjort bl.a. upplagshavarens ansvar för att leverans sker till en skattebefriad förbrukare. I annat fall kan SKV 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 SKV 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 SKV 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 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 kronor 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 cellulosaindustrin, kalkbränning inom cement- och kalkindustrin och järntillverkning i masugnar.

Det ankommer på den skattskyldige att visa att han har rätt till avdrag. Detta sker genom dokumentation av svavelhalter och förbrukning av såväl svavelbeskattade som icke svavelbeskattade bränslen. Vidare måste det kunna visas genom kontinuerliga mätningar av svavelutsläppen eller provtagning och mätning av det svavel som binds i produkter, restprodukter eller i aska. Om ingen analys sker av svavelmängden i kolaska och torvaska antas svavelbindningen uppgå till 2 %. Kan högre svavelbindning visas genom provtagning och analys medges avdrag härför. Om beskattade och obeskattade bränslen som innehåller svavel används samtidigt kommer det bundna svavlet delvis att vara obeskattat. I sådant fall får det svavel som berättigar till 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 %, 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:  $5\,000\,000 \times 0,54 \times 0,0042 = 11\,340$  kg

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

Summa 11 640 kg

Andel svavel från den skattepliktiga torven

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

Kontinuerlig mätning visar att svavelutsläppet är 6 984 ton.

Totalt bundet svavel

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

därufrån skattepliktig torv

$4\,656 \times 0,9742 = 4\,536$  kg

därufrån icke skattepliktig flis

$4\,656 \times 0,0258 = 120$  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 Utförelse 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 uppräkningsen 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 § 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 (se 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 SKV 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 punkt-skatt 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. Försäkrans-



systemet 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 SKV:s godkännande av skattebefriade förbrukare är att SKV 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 SKV 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 växthus-uppvärmning 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 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.

SKV 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 råttalolja, energiskattesats som följer av beslutet.

Bestämmelsen syftar till den ytterligare nedsättning av skatt som vissa energiintensiva industrier och växthusodlare omfattas av. I de fall SKV 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. följande: 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.

SKV har utfärdat föreskrifter om upplagshavares lagerbokföring och lagerinventering, RSFS 2003:45. De gäller i tillämpliga delar även för skattebefriade förbrukare.

### 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 SKV vid kontroll finner att den som godkänts som skattebefriad förbrukare inte uppfyller kraven på hur bokföringen ska vara utformad eller inte medverkar vid SKV:s kontroll av verksamheten.

## 5.15 Återbetalning av skatt

### 5.15.1 Allmänt

Den som inte är godkänd som skattebefriad förbrukare 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.

SKV medger efter ansökan återbetalning av energiskatt och koldioxidskatt på bränsle som förvärvats 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 FN-organet UNHCR.

Regler om förfarandet vid återbetalning av skatt i dessa fall finns i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. I 2 § förordningen finns bestämmelser om ansökan om återbetalning. Den ska göras av chefen för beskickningen eller konsulatet eller av den

som i Sverige får företräda den internationella organisationen.

En särskild ansökan ska ges in för varje person som är berättigad till återbetalning. Ansökan ska omfatta inköpen under ett kalenderkvartal och ges in till UD, som överlämnar den till SKV 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 SKV 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 SKV 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.
- 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 energiskattedeklarationen 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 SKV 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 utan att minska koldioxidutsläppen.

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 dock i dom 1998-05-15, mål nr 2774-1996, 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.

En handfull växthusföretag utnyttjar för närvarande denna möjlighet till återbetalning.

#### **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 medger SKV 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, råttallolja 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 råttallolja, dock att återbetalning medges till ett belopp som motsvarar den energiskatt och 79 procent av den koldioxidskatt som tas ut på lågbeskattat olja.

Av tredje och fjärde stycket i 5 § följer att om SKV har meddelat beslut om preliminär skattesats (enligt 0,8-procentsregeln) medges återbetalning enligt den lägre koldioxidskatt eller, beträffande råttallolja, 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 värmelieferantörer 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 biobränslen 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 värmelieferanser fick hänsyn tas till de förluster som uppstod i värmenätet etc.

En nyhet fr.o.m. 1 januari 2004 är 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 för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling 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 5.12.15, 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 79 procent av koldioxidskatten på skattepliktigt bränsle som förbrukats för värmeproduktionen.

I fråga om vad som avses med tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och jordbruks-, skogsbruks- eller vattenbruksverksamhet, se avsnitt 5.12.9 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 SKV efter ansökan kompensation för den svavelskatt som belastat bränslet med 30 kronor 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 SKV inom ett år efter kvartalets utgång.

Avvägande för rätten till återbetalning eller kompensation är ett



Avgörande för rätten till återbetalning eller kompensation är att ansökan kommer in till SKV senast ett år efter utgången av det kalenderkvartal 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 SKV för sent, även om ansökan postats flera veckor före fristens utgång.

Enligt 9 kap. 8 § LSE föreligger rätt till återbetalning eller kompensation enligt 2–6 §§ endast när ersättningen för ett kalenderkvartal uppgår till

- a) minst 1 000 kr i fall som avses i 2, 4, 5 eller 6 §, och
- b) minst 500 kr i fall som avses i 3 § (fartygsbränsle).

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 paragrafer i 9 kap. LSE, i syfte att komma upp till beloppsgränsen.

#### **5.15.9 Införsel av olja som inte märkts enligt svenska bestämmelser**

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 märkämnena än de som anges i 2 kap. 8 § första stycket LSE, för uppvärmning eller drift av stationära motorer, medger SKV 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. Gemenskapsrätten 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. 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 miljöklass 3-olja.

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 ansökningar om återbetalning har handlagts av SKV, 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) 160 kronor per kubikmeter dieselbrännolja (KN-nr 2710 00 69) eller fotogen (KN-nr 2710 00 51 eller 2710 00 55),

b) 125 kronor per kubikmeter eldningsolja (KN-nr 2710 00 74 - 2710 00 78), och

c) 320 kronor per 1 000 kilogram gasol som förbrukats för drift av stationära motorer.

Vad som i tredje stycket föreskrivs om dieselbrännolja, fotogen, eldningsolja och gasol 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 §, 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 § får beskattningsmyndigheten efter ansökan bestämma en preliminär koldioxidskattesats eller, beträffande råttalolja, en preliminär energiskattesats enligt vilken skatt skall tas ut under ett kalenderår.

Har beslut om preliminär skattesats meddelats skall 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.

**Övergångsbestämmelser till**

För tid fram till den 1 januari 2005 medger beskattningsmyndigheten efter ansökan, utöver vad som framgår av den nya

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

lydelsen av 9 kap. 9 §, 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 kronor per 1 000 kubikmeter naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00) och

- 40 kronor 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 §§ tillämpas även på sådan nedsättning som avses i första stycket.

Syftet med möjligheten till skattenedsättning är att energiintensiv verksamhet i Sverige ska kunna hävda sig i internationell konkurrens. Drygt 40-talet 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 25 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 begränsas möjligheterna till nedsättning. Därför får koldioxidskatten på följande bränslen inte sättas ned mer än att den motsvarar minst

- 160 kr per m<sup>3</sup> dieselbrännolja, (KN-nr 2710 00 69) och fotogen (KN-nr 2710 00 51 eller 2710 0055),
- 125 kr per m<sup>3</sup> eldningsolja (KN-nr 2710 00 74–2710 00 78),
- 320 kr per ton gasol som förbrukas för drift av stationära motorer
- 50 kr per 1 000 m<sup>3</sup> naturgas (KN-nr 2711 11 00 eller 2711 21 00) och

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

För naturgas, kolbränslen samt petroleumkoks tillämpas minimiskattesatserna först fr.o.m. 2004.

### **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 SKV senast inom ett år efter kalenderårets utgång. Observera att detta gäller endast i de fall som SKV 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 SKV och få ett beslut att en preliminär koldioxidskattesats 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 SKV över utfallet, dvs. om de framställda produkternas faktiska försäljningsvärde och förbrukning av bränslen. SKV gör då en avstämning mot de preliminärt lämnade uppgifterna.

### **Fjärrvärme**

Nedsättningsreglerna gäller även för den som förbrukar fjärrvärme. Det är fjärrvärmemottagaren som har att ansöka om nedsättning. Fjärrvärmeleverantören måste i dessa fall lämna uppgift till fjärrvärmemottagaren 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

## Övergångs- bestämmelser

skattesatsen i sina värmeansökningar under året. Avstämningen efter årets slut görs dock av fjärrvärmemottagaren efter inhämtande av uppgift över det faktiska utfallet från värmeleverantören.

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 mineraloljeproduct främst kolbränslen men även naturgas, petroleumkoks m.m. omfattas av bestämmelsen.

### 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 SKV efter ansökan återbetalning av skatten, om skatt har betalats i Sverige (för bränslen som avses i 1 kap. 3 a §) 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. SKV 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 SKV 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 SKV innan leveransen av bränslet påbörjas. Sökanden ska då visa att den skatt som ansökan avser är betalad. SKV återbetalar skattebeloppet sedan godkänt returexemplar av ledsagardokumentet lämnats in till SKV 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 returexemplar 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 (enligt SFS 2002:422) 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 SKV 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 SKV i vissa fall den som avlägsnat märkämnerna skatt som skulle ha tagits ut. 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 påfordrad sanktionsavgift. Regler om tillsyn och kontroll finns i 10 kap. 9–10 §§ LSE. Särskilda bestämmelser om förfarandet finns i 10 kap. 11 och 13 §§ LSE.

### 5.16.2 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 tillförseln 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 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 §) 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 rättegångsbalken.

Enligt 10 kap. 4 § LSE påför SKV den som ansvarat för att märkämmen avlägsnats skatt med belopp som motsvarar den skatt som skulle ha tagits ut för högbeskattad olja om oljeprodukter där märkämmen avlägsnats, och för vilka den högre skatten inte betalats, anträffas i annat utrymme än bränsletank som förser motor på motordrivet fordon eller båt med bränsle och det är uppenbart att oljeprodukterna avsetts för tillförsel till sådan bränsletank i strid mot 2 kap. 9 § LSE.

Det bör i de flesta fall röra sig om skillnaden i energiskatt mellan de belopp som anges i 2 kap. 1 § första stycket 3 b (högbeskattad olja) och 3 a 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 brukaren avgiften istället för ägaren.

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 märkämmen som därigenom 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 märkämmena bestämmas.

Det aktuella märkämmet 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 har ändrats den 1 januari 2004 varvid avgifterna har sänkts betydligt. Sänkningen görs enligt budgetpropositionen, 2003/04:1 s. 213, med hänsyn till de nya

punktskattenivåer som gäller fr.o.m. den 1 januari 2004.

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 1000 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	1000
3 501–10 000	2000
10 001–15 000	3000
15 001–20 000	4000
20 001–	5000

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 1000 kr. För t.ex. lastbilar, bussar, traktorer och tunga terrängvagnar som är registrerade i utlandet påförs således särskild avgift med 1000 kr oavsett skattevikt.

Avgiften tas ut för varje tillfälle som bränsletank påträffas med lågbeskattad märkt olja i strid mot användningsförbudet.

#### **Upprepade förseelser**

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.

#### **Kreditköp, nyttjanderätt**

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 SKV. 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.

SKV har intagit en restriktiv hållning. Enligt SKV:s bedömning räcker det inte med att ägaren eller den som lovligen brukar fordonet eller båten på grund av slarv, förväxling av bränsle vid tankning eller okunskap om lagreglerna inte kände till att bränsletanken innehöll otillåtet bränsle. Kammarrätten har i ett antal avgörande prövat frågan om nedsättning eller befrielse av särskild avgift och i stort dömt i enlighet med SKV:s 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 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 en dom (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 SKV) 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 5.17.5.7.

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.

SKV 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 kraft-

station är skattepliktig ända tills dess elproduktionen har startat enligt en dom 1990-04-26 från KR i Stockholm, mål nr. 8009-1988. Enligt en annan dom 1989-01-13 från KR i Stockholm, mål nr. 7126-1987, är även elförbrukning för fiskodling hos en producent 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 %. Förluster vid transformering i ett steg, beräknade på uppmätt nettoenergiförbrukning: 1,0 %.

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.

#### 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 2004 enligt SFS 2003:810. För kalenderåret 2005 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 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling. Användningen av elektrisk kraft för sådana ändamål har varit fri från energiskatt sedan den 1 januari 1993, men beläggs åter med skatt fr.o.m. den 1 juli 2004. Skatten blir då 0,5 öre per kilowattimme.

Enligt 11 kap. 3 § första stycket 2 LSE är energiskatten 18,1 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 21,5 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 24,1 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 1 november–den 31 mars är 20,5 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 24,1 öre per kilowattimme vid förbrukning för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning.

**Industriell  
verksamhet och  
tillverkningsprocess**

Begreppet industriell verksamhet har betydelse för vilken skattesats som ska tas ut. Genom lagändring den första januari 1993 begränsades tillämpningsområdet genom att inte längre all elförbrukning inom den industriella verksamheten omfattas utan endast förbrukning i 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.

En tidigare version, SNI 69 delades in i nio näringar, varav grupperna 2 Brytning av mineraliska produkter, 3 Tillverkning och 4 El-, gas-, värme- och vattenförsörjning tidigare ansågs som industriella vid

beskattningen av elektrisk kraft. Genom lagändring den första januari 1993 reglerades el-, gas-, värme- och vattenförsörjningen separat och skattesatserna för dessa verksamheter anges numera i 11 kap. 3 § första stycket 2 och 3 LSE samt i andra stycket.

SNI kom ut i en ny version 1992, SNI 92. Under 1993 skedde en gradvis övergång till den nya versionen.

Näring 2 i SNI 69 motsvaras av avdelning C i SNI 92, som benämns Utvinning av mineral och näring 3 i SNI 69 motsvaras av avdelning D i SNI 92, som benämns tillverkning. Inom varje avdelning i SNI 92 finns det underavdelningar som delas upp i huvudgrupper. Huvudgrupperna och underliggande nivåer är sifferkodade. Avdelning C omfattar huvudgrupperna 10–14 och avdelning D huvudgrupperna 15–37.

Det är endast förbrukningen som äger rum i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet som numera omfattas av den lägsta skattesatsen. Tidigare, t.o.m. 1992, gällde huvudsaklighetsprincipen, dvs. om flera slags verksamheter bedrevs vid ett och samma arbetsställe fick den huvudsakliga verksamheten avgöra vilken skattesats som skulle tillämpas. 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 ifrågakvarande 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 har haft nollskattesats sedan den 1 januari 1993. Till skillnad mot vad som gäller vid industriell verksamhet får nollskattesatsen tillämpas för all elförbrukning vid den yrkesmässiga växthusodlingen. En skattesats på 0,5 öre per kWh kommer att införas den 1 juli 2004.

#### **El-, gas-, värme- eller vattenförsörjning**

Såsom nämnts ovan räknas inte el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning, efter den 1 januari 1993, till industriell verksamhet vid beskattningen av elektrisk kraft, utan regleras separat. I de kommuner som anges i 11 kap. 4 § LSE är energiskatten 18,1 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 21,5 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 elektrisk kraft (producent),
2. yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör), och
3. den som för annat ändamål än som avses i 9 § säljer eller förbrukar elektrisk kraft, som förvärvats utan skatt mot försäkrans enligt 11 §, se avsnitt 5.17.6.

Enligt 11 kap. 5 § andra 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 skattebetalningslagen (1997:483) 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 5 § första stycket 1 eller 2 (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 (tidigare när verket var beskattningsmyndighet) 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, se RSV Sp 1999:1 s. 7.

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.

#### **Kundförluster**

I samband med införandet av LSE slopades rätten till avdrag för kundförluster avseende energiskatt som belöpte på bränslen, till följd av anpassning till EG:s regelverk. För att få enhetliga regler vid all energibeskattnings slopades samtidigt rätten att få avdrag för kundförluster i deklaration som avser elektrisk kraft, se prop. 1994/95:54 s. 143.

##### **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 annat ändamål än motordrift eller uppvärmning**

Enligt 11 kap. 9 § 2 LSE får avdrag göras för skatt på elektrisk kraft som förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning.

Sedan 1993 har nollskattesats gällt för förbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet och vid yrkesmässig växthusodling. Tillämpningsområdet för avdraget har därför varit begränsat. När energiskatten på elektrisk kraft vid förbrukning i tillverkningsprocessen vid industriell verksamhet och vid växthusodling höjs till 0,5 öre per kilowattimme den 1 juli 2004 kan emellertid avdraget åter få betydelse för t.ex. viss tillverkning genom elektrolysförfarande. Exempel på sådan tillverkning är framställning av kloralkali, aluminium och vätgas. Metallraffinering och galvaniska förfaranden anses däremot inte vara sådana elektrolysförfaranden som medför avdragsrätt, se RSV Sp 1999:1 s. 10.

Elektrisk kraft som förbrukas vid framställning av andra produkter än ferrovolfam genom elektrotermiska processer bör anses till två tredjedelar förbrukad för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning, se RSV Sp 1999:1 s. 11. KR i Stockholm har i en dom 1980-06-10, mål nr. 660-1978, funnit att även vid tillverkning av ferrovolfam genom elektrotermisk process förbrukas elkraft till ca två tredjedelar för s.k. ”direktreduktion”, dvs. för annat ändamål än motordrift och uppvärmning.

Exempel på produkter framställda genom elektrotermiska processer är olika ferrolegeringar och kalciumkarbid.

Belysning och liknande användning betraktas normalt som uppvärmning. Elektrisk kraft för belysning och drift av fläktar, traverser, kompressorer och liknande kan ändå berättiga till avdrag om den anses ha använts i omedelbart samband med förbrukning för annat ändamål än motordrift och uppvärmning, se RSV Sp 1999:1 s. 11.

#### **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.

I stort sett all framställning av bränslen, t.ex. verksamheten inom oljeraffinaderier och koksverk, faller inom ramen för industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Med den nu gällande nollskattesatsen för elektrisk kraft i sådan industriell verksamhet, torde avdragsmöjligheten sakna praktisk betydelse. När energiskatten på elektrisk kraft vid förbrukning i tillverkningsprocessen vid industriell verksamhet och vid växthusodling höjs till 0,5 öre per kilowattimme den 1 juli 2004 kommer emellertid avdraget att få större betydelse.

#### **5.17.5.4 Förbrukning i kraftvärmeanläggning**

Möjligheten att göra avdrag för skatt på elektrisk kraft som framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten slopades den 1 januari 2004.

#### **5.17.5.5 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.

#### **5.17.5.6 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 §§.

Avdrag enligt första stycket får göras endast i den mån avdrag inte gjorts enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 3 eller 4 §.

De avdrag som anges i 11 kap. 10 § första stycket LSE är identiska med avdragen enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 LSE i fall som avses i 6 a kap. 1 § 7 eller 3 eller 4 § LSE. För en närmare kommentar se avsnitt 5.12.7, 5.12.15.2 och 5.12.16 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.

#### **5.17.5.7 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 17 öre per kilowattimme om kraftverket är placerat på havsbotten eller på Vänerens botten. För annan placering får avdrag göras motsvarande 12 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 noll, 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 §

första stycket 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 elleverantören 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 § LSE blir han skattskyldig enligt 11 kap. 5 § första stycket 3 LSE, se avsnitt 5.17.3.1.

#### **5.17.7 Återbetalning av skatt**

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 ska omfatta årsperioden den 1 juli–den 30 juni. Den som har förbrukning i större omfattning kan få medgivande att ansöka kvartalsvis. Den del av skattebeloppet som överstiger 1 000 kr per årsperiod återbetalas.

Från den 1 juli 2004 kommer emellertid endast skillnaden mellan det betalda skattebeloppet och ett skattebelopp beräknat efter skattesatsen 0,5 öre att återbetalas.

#### **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.

#### **5.17.8 Bokföring m.m.**

RSV har i RSV Sp 1999:1 s. 9 lämnat rekommendationer om bokföring m.m.

En leverantör av elkraft bör upprätta ett räkningssammandrag eller liknande handling som hör till en och samma redovisningsperiod. Räkningssammandraget bör innehålla uppgifter om abonnentens namn, abonnentnummer, tillämpad skattesats, den förbrukning som ligger till grund för debiteringen och

övriga uppgifter som är nödvändiga för skattens redovisning. Räkningssammandraget bör bevaras hos leverantören.

Ett särskilt utdrag ur räkningssammandraget bör upprättas med uppgifter om icke skattepliktiga leveranser, leveranser till industriell verksamhet och till växthusuppvärmning. Av de uppgifter som en skattskyldig leverantör registrerar om en abonnent bör framgå om abonnenten bedriver industriell verksamhet eller yrkesmässig växthusodling och i så fall vilken art av verksamhet som bedrivs, uttryckt i en SNI-kod eller med en beskrivning av verksamheten.

Om det inte framstår som uppenbart obehövt bör en producent eller leverantör med egenförbrukning för varje arbetsställe upprätta en särskild redogörelse för elanläggningen med en schematisk skiss över denna.

För varje redovisningsperiod bör uppgifter om mätarställningen vid varje månadsskifte över egenförbrukningen noteras, t.ex. i en särskild förbrukningsjournal.

## 5.18 Överklagande

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LSE. SKV:s 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. Länsrätten 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 § (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) §§,
- beslut om registrering enligt 4 kap. 6 § (varumottagare)
- beslut om återkallelse enligt 4 kap. 5 (upplagshavare och skatteupplag), 6 (varumottagare), 8 (skatterepresentant), 9 (representant vid distansförsäljning) samt 12 b (lagerhållare) §§,
- beslut om säkerhet enligt LSE
- beslut om godkännande enligt 8 kap. 1 § (skattebefriad förbrukare),
- beslut om återkallelse enligt 8 kap. 3 § (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 §,

- beslut om medgivande enligt 11 kap. 8 § (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).

## 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.

SKV 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.



## **6 Skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer**

### **6.1 Författningar m.m.**

**Lag (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, prop. 1999/2000:105, bet. 1999/2000:SkU22**

*Lagändringar*

SFS 2002:430      ändr. 3 §, 4 §

prop. 2001/02:127, 2001/02:SkU27

### **6.2 Skatteplikt**

Skatt ska, enligt 1 § LSTK, betalas på den termiska effekten i en kärnkraftsreaktor. Med termisk effekt avses kärnkraftsreaktorns värmeproduktionsförmåga.

### **6.3 Skattskyldighet**

#### **6.3.1 Skattskyldig**

Den som har tillstånd att inneha och driva en kärnkraftsreaktor är skattskyldig enligt 3 § LSTK och ska enligt 3 kap. 1 § 7 k SBL vara registrerad hos SKV.

#### **6.3.2 Skattskyldighetens inträde**

Enligt 2 § LSTK ska skatt betalas för varje kalendermånad som tillstånd finns att inneha och driva en kärnkraftsreaktor. Om driftstillståndet har löpt ut eller återkallats före slutet på en kalendermånad, upphör skattskyldigheten vid denna tidpunkt.

### **6.4 Avdrag i deklaration**

Om en kärnkraftsreaktor har varit ur drift under en sammanhängande period av mer än 90 kalenderdygn, får avdrag med 181 kronor per megawatt av den termiska effekten göras för det antal kalenderdygn som överstiger 90, se 5 § LSTK.

## **6.5 Skattesats**

Skatten utgör för varje kalendermånad 5 514 kronor per megawatt av den högsta tillåtna termiska effekten i kärnkraftsreaktorn. Om den högsta tillåtna termiska effekten inte har fastställts, får SKV enligt 2 § andra stycket LSTK, beräkna effekten efter jämförelse med reaktorer för vilka sådan effekt har fastställts.

## **6.6 Förfaranderegler**

Regler för förfarande vid beskattningen finns i SBL, 4 § LSTK.

## **6.7 Överklagande**

SBL:s bestämmelser om överklagande är tillämpliga på beskattningsbeslut som fattas med stöd av LSTK.

## 7 Reklamskatt

### 7.1 Författningar m.m.

**Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL), prop. 1972:58, SkU 1972:29 och SOU 1972:6 och 7.**

#### *Lagändringar*

SFS 1973:992	upph. 27 och 28 §§; ändr. 2, 26, 30 §§ prop. 1973:187, SkU 1973:69
SFS 1974:416	upph. anvisn. till 5 §; ändr. 1, 5–7, 13, 14, 16, 18, 23, 24, 26, 29, 30, 32 §§, anvisn. till 1, 9, 14, 24 §§ prop. 1974:84, SkU 1974:34
SFS 1975:117	ändr. författningsrubriken, 1, 4–6, 8, 29, 32 §§, 1, 2 p anvisn. till 1 §, anvisn. till 14 § SkU 1975:12
SFS 1977:367	ändr. 24 § prop. 1976/77:99, KU 1976/77:42
SFS 1977:1050	ändr. 1, 12, 24 §§ prop. 1977/78:58, KU 1977/78:16
SFS 1984:156	upph. 2, 8, 15, 17, 20, 22, 29, 30 §§ ändr. 11, 14, 16, 19, 21, 24, 26, 33 §§, anvisn. till 13 §; ny 33 §; omtryck prop. 1983/84:71, SkU 1983/84:22
SFS 1985:158	ändr. 12 och 24 §§ prop. 1984/85:100 bil 1, SkU 25
SFS 1985:497	ändr. 14 och 26 §§

	prop. 1984/85:206, SkU 65
SFS 1987:1237	ändr. 26 §
	prop. 1987/88:42, SkU 16
SFS 1990:1438	ändr. anvisn. till 9 §
	prop. 1990/91:54, SkU 10
SFS 1993:468	ändr. 32 §, i 7, 10, 14, 19, 24 och 25 §§ byts ordet ”Riksskatteverket” ut mot ”beskattningsmyndigheten” prop. 1992/93:196, SkU 1992/93:28
SFS 1994:1566	ändr. 9, 26 och 32 §§, 9 a § införs
	prop. 1994/95:56, SkU 1994/95:6
SFS 1994:1870	ändr. 10 §
	prop. 1994/95:91, SkU 1994/95:11
SFS 1996:962	ändr. övergångsbest. till 1993:468
	prop. 1995/96:224, bet. 1996/97:BoU4, rskr. 1996/97:2
SFS 1998:597	upph. 7, 14, 23 §§, anvisn. till 14 §; ändr. 4, 5, 6, 9, 11, 13, 26, 32, 33, anvisn. till 9, 13 §§
	prop. 1997/98:150, bet. 1997/98:FiU20, rskr. 1997/98:318
SFS 1999:404	ändr. 26 §
	prop. 1998/99:79, bet. 1998/99:SkU19, rskr. 1998/99:242
SFS 1999:1241	ändr. anvisn. till 9, 13 §§
	prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, rskr. 1999/2000:117
SFS 2000:48	ny 34 §
	prop. 1999/2000:23, bet. 1999/2000:LU8, rskr. 1999/2000:127
SFS 2000:469	ändr. 10, 32 §§
	prop. 1999/2000:105, bet. 1999/2000: SkU22, rskr. 1999/2000:246
SFS 2000:1434	ändr. 26 §
	prop. 1999/2000:126, 2000/01:31, bet.

2000/01:SkU11, 2000/01:SkU13, rskr.  
2000/01:129

SFS 2002:401 upph. 19 §; ändr. 26, 33 §§  
prop. 2001/02:127, bet. 2001/02:SkU27, rskr.  
2001/02:273

*Skatteverkets författningssamling*

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:37) om skatt på annonser och reklam.

*Skatteverkets allmänna råd*

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam.

## **7.2 Allmänt**

Reklamskatt ska erläggas för annons som är avsedd att offentliggöras inom landet och för reklam som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

Med annons menas ett särskilt utrymme som upplåtits i en trycksak för återgivning av text eller bild.

Med reklam avses ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning av vara, fastighet, nyttighet, rättighet, eller tjänst.

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons.

Vidare är den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln skattskyldig.

Skattesatsen är för annons i allmän nyhetstidning fyra procent av beskattningsvärdet och i alla övriga fall elva procent av beskattningsvärdet.

## **7.3 Offentliggörande inom landet m.m.**

Enligt 1 § första stycket RSL ska skatt (reklamskatt) erläggas till staten för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet, och för reklam, som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

I RÅ 80 1:86 uttalade RR följande beträffande tolkningen av ”annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet”.

Enligt vad som upplysts i målet delas ifrågavarande prislistor ut på bolagets fartyg, som trafikerar linjer mellan Sverige – Danmark och Sverige – Tyskland. Prislistorna innehåller betalda annonser för tillverkare och agenter, vilkas varor säljs i de så kallade tax-free-butikerna ombord på fartygen. Utdelningen av listorna – liksom varuförsäljningen – sker inte bara när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller främmande territorialvatten utan även när fartygen är på svenskt vatten.

Enligt 1 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam erläggs reklamskatt för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet. Vid tolkningen av det angivna villkoret för att annons ska vara skattepliktig bör beaktas vissa uttalanden i förarbetena till lagen. Sålunda anförde reklamskatteutredningen (SOU 1972:6) bland annat att skatten borde vara inriktad på reklamutbudet på den svenska marknaden; reklam som ägde rum utomlands för att främja svensk export, turism i Sverige eller liknande borde alltså ej beskattas. Reklamskatten borde därför, förklarade utredningen, enligt mönster från indirekt beskattning i övrigt begränsas till reklam som ägde rum i Sverige för den svenska marknaden. Departementschefen anförde för sin del (prop. 1972:58) att förslaget tog sikte på reklam på och för den svenska marknaden, medan till exempel reklam utomlands för svenska exportvaror ställdes utanför beskattningen.

Syftet med annonserna får antas till helt övervägande del vara att främja försäljningen ombord på fartygen av varor, som tillhandahålles där utan att belastas med exempelvis tull, dryckesskatt eller mervärdesskatt, och syftet kan endast i ringa mån antas avse omsättningen av varor på den svenska marknaden. Med hänsyn härtill och med beaktande av de uttalanden i förarbetena till lagen, för vilka tidigare redogjorts, kan det förhållandet, att prislistorna tillhandahållits även när fartygen vid färd från eller till svensk hamn befinner sig på svenskt territorialvatten inte anses leda till bedömningen att annonserna, i den mening som åsyftas i 1 § förenämnda lag, varit avsedda att offentliggöras inom landet. Reklamskatt ska således inte utgå för annonserna.

De i domen åberopade uttalandena av reklamskatteutredningen återfinns i SOU 1972:6 s. 92, 93 och departementschefens uttalanden i prop. 1972:58 s. 34, 68 och 77.

KR i Stockholm har i beslut den 13 maj 1987 (mål nr 5656-1986) funnit att skatteplikt föreligger för hela annonsvederlaget trots att



63 % av annonsbladet spridits i Norge. Samtliga annonser var offentliggjorda i Sverige och annonsbladet var utgivet på svenska språket.

Frågan om reklam ansågs offentliggjord inom landet har prövats i ett förhandsbesked den 25 november 1998. Frågan gällde reklamutrymmen som hade upplåtits till kommuner, data- och industriföretag m.fl. för att återge reklam för deras verksamhet och produkter. Reklamplatserna var placerade i en byggnad på svenskt territorium och reklamen offentliggjordes och spreds således inom landet. Det förhållande att byggnaden användes som terminalhall för utrikesflyg och att reklamplatserna var placerade efter passkontrollen för avgående flyg medförde inte någon annan bedömning. SRN ansåg att bolaget var skattskyldigt till reklamskatt för offentliggörande av den ifrågavarande reklamen.

## 7.4 Trycksaksbegreppet

Från den 1 januari 1999 föreligger inte längre skatteplikt vid framställning av reklamtrycksaker. Rättsfall och förhandsbesked avseende reklamtrycksaker kan fortfarande vara av intresse för frågan om en vara är en trycksak eller inte i RSLs mening. Av denna anledning hänvisas i detta avsnitt till sådana rättsfall och förhandsbesked.

### Definition

Enligt 1 § andra stycket 1 RSL förstås med trycksak avtryck som framställts i flera lika exemplar antingen i tryckpress eller genom screenförfarande.

### 13 ex

Enligt Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam får ”flera lika exemplar” anses föreligga när minst 13 lika exemplar framställts. Har färre exemplar framställts är det således aldrig fråga om trycksak

Tryckfrihetsförordningens definition på tryckt skrift har varit förebild för RSL:s bestämmelser. Enligt tryckfrihetsförordningen anses skrift som tryckt endast om den framställts i tryckpress. Som trycksak enligt RSL anses därutöver även alster som framställts genom screenförfarande. Som trycksak anses däremot inte alster som mångfaldigats genom skrivmaskin, dataprint, bläckstrålskrift, stencilering, ljuskopiering, fotokopiering eller liknande förfarande. (se prop. 1972:58 s. 40)

Ett flerfaldigande i tryckpress kan ske antingen genom högtryck, plantryck eller djuptryck.

### Högtryck

Med högtryck förstås ett tryckförfarande där de tryckande partierna såsom typer, linjer eller annan typografisk material eller klichéer höjer sig över de partier som inte är tryckande. Boktryck och

typtryck är typiska exempel på högtrycksförfarande. Genom högtrycksförfarande framställs de flesta böcker och dagliga tidningar.

**Plantryck**

Med plantryck förstås ett tryckförfarande där tryckande och inte tryckande ytor ligger i samma plan. Tryckmediet behandlas bl.a. på så sätt att den tryckande ytan fettas in. Vid infärgning fäster färgen endast på de feta tryckande ytorna. Litografi och offset är exempel på plantryck. Genom plantrycksförfarande framställs i allmänhet affischer och broschyrer i flera färger, förpackningar och de flesta kartor. Även affärstryck framställs på detta sätt.

**Djuptryck**

Med djuptryck förstås ett tryckförfarande där de tryckande partierna ligger lägre än de inte tryckande. Tryckformen utgörs vanligen av en kopparcylinder på vilken de tryckande ytorna kopierats och därefter försänkts genom etsning. Cylindern infärgas helt varefter färgen skrapas bort på inte tryckande ytor. Den i fördjupningen kvarstående färgen överförs därefter till t.ex. papper. Genom djuptrycksförfarande framställs i allmänhet illustrerade tidskrifter speciellt i stora upplagor. Likaså framställs förpackningar i allmänhet genom detta tryckförfarande.

**Screentryck**

Med screenförfarande avses ett slags schablontryck som i princip består i att färg pressas genom en duk av tyg eller metall på vilken de inte tryckande delarna täckts antingen för hand eller genom påklustrade schabloner. Genom screenförfarande framställs bl.a. dekaler, affischer och skyltar. Screentryck används dessutom vid tryckning på bl.a. tyg, glas och porslin.

En trycksak föreligger således så snart ett avtryck mångfaldigats genom de nämnda förfarandena. Det har således ingen betydelse på vilket material trycket utförts. En trycksak föreligger således även om trycket utförts på t.ex. tyg. (Se RÅ 1974 A 793).

En trycksak innehållande annonser för utgivaren, som på sista sidan förses med mottagarens namn och adress med hjälp av laserprint har i förhandsbesked, från RSV:s rättsnämnd den 4 oktober 1996, ansetts utgöra en skattepliktig reklamtrycksak. Det förhållandet att trycksaken efter tryckningen förses med mottagarens namn och adress eller vissa andra individualiserande uppgifter med en laserprint kunde enligt nämndens mening inte medföra att den härigenom upphör att vara en trycksak enligt RSL.

**Telefax-meddelande**

Ett telefaxmeddelande har i ett förhandsbesked, från RSV:s rättsnämnd den 18 mars 1993, ansetts inte utgöra en trycksak i RSL:s mening.

**Undantag**

I punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL har vissa inskränkningar i trycksaksbegreppet gjorts. Som trycksak anses därvid inte vara som försetts med tryck, om varan utgörs av penna,

glas, klädesplagg eller annat som har ett självständigt bruksvärde eller om varan är avsedd att användas som affärshandling, kontorsmaterial, etikett, emballage eller liknande.

#### 7.4.1 Självständigt bruksvärde

I prop. 1974:84 s. 30 uttalade departementschefen att:

Med reklamtrycksak förstås i detta sammanhang en trycksak som framställts i flera lika exemplar i tryckpress eller genom screenförfarande och som huvudsakligen har till syfte att offentliggöra reklam. Redan i denna definition ligger enligt min mening, att skatteplikten omfattar avtryck som i sig själva utgör trycksaker men inte varor som försetts med reklamtryck, t ex presentreklamartiklar i form av pennor, glas, mössor och andra klädesplagg.

Vad nu sagts innebär i princip att vara som kan sägas ha ett självständigt bruksvärde för mottagaren faller utanför begreppet reklamtrycksak. Detsamma bör emellertid kunna gälla även i fråga om vissa andra varor som försetts med tryck i vanlig mening. Liksom RSV anser jag således, att varor som kontorsmaterial, affärshandlingar, etiketter, emballage o d bör ställas utanför skatteplikten oavsett om varan är försedd med reklam eller ej. Detta kan uppnås genom att sådana varor i reklamskattehänseende inte anses som trycksaker.

Det ska vara fråga om varor som försetts med tryck genom något av de tidigare nämnda tryckförfarandena. Skulle däremot en vara vara försedd med ett reklammeddelande som tillkommit på annat sätt såsom genom målning, ritsning etc. föreligger redan på den grunden ingen trycksak.

Att fastställa vad som är penna, glas eller klädesplagg torde inte vålla några problem. Däremot kan det ibland vara vanskligt beträffande andra varor att avgöra om det är fråga om vara med självständigt bruksvärde.

Skatteutskottet anförde i sitt betänkande (SkU 1975:12 s. 13) att:

Man kan som exempel nämna att åtskilliga av de presentartiklar som företag skickar ut, såsom kortlekar, fickalmanackor, pennor m.m., försedda med uppenbar firma-reklam, inte uppfattas av mottagaren som något annat än reklam men att sådana varor inte belastas med reklamskatt.

Detta undantag angavs vara en teknisk konsekvens av det valda systemet för reklambeskattningen.

SRN har den 15 mars 1978 förklarat att en ringpärm inte var skattepliktig, medan skatteplikt däremot förelåg för tillhörande receptblad. Pärmen ansågs vara en sådan vara som försetts med tryck men som har ett självständigt bruksvärde som avses i punkt 2 första stycket anvisningarna till 1 § RSL.

För tryckalstrens del torde rent allmänt gälla att dessa anses ha ett självständigt bruksvärde så snart de för mottagaren har ett användningsområde även utan reklamtryck. Eller omvänt att fråga är om en vara som har ett självständigt bruksvärde och därefter förses med reklamtryck. I vilken ordning reklamtrycket och eventuellt annat tryck görs har ingen betydelse för denna bedömning.

Som exempel på varor som har ett självständigt bruksvärde anges i anvisningen glas, pennor och klädesplagg. Beträffande föremål av dessa slag kan lätt konstateras att de har ett användningsområde som är oberoende av det tryck som appliceras på den. Mer komplicerade överväganden uppkommer då den tryckta produkten är ett tryckalster, dvs. då det självständiga bruksvärdet ligger i det tryck som anbringas på varan (SOU 1988:17 s. 82)

#### **Karta**

En bilkarta över Sverige, utgiven av ett bensin- och oljeföretag utdelades gratis till bensinstationskunder. På kartan markerades var företagets bensinstationer var belägna. Kartan innehöll därjämte viss reklamtext för en bensinstationskedja. Kartan ansågs emellertid ha ett självständigt bruksvärde och var därför inte att anse som en trycksak i reklamskattehänseende. (Se RÅ 1980 Aa 55).

Även så kallade distanskartor bestående av två kartongdelar som anordnats för att avläsa avståndet mellan skilda orter och som försetts med reklamtryck har ansetts ha självständigt bruksvärde (se RÅ R79 1:101).

KR i Sundsvall har i dom den 12 september 2003, mål nr 20-22-2002, bedömt ett tryckalster i A5-format. Tryckalstret innehöll tre kartor i olika storlekar och turistinformation om banker, växlingskontor och hjälp i olika nödsituationer samt om affärstider, allmänna kommunikationer m.m. Det innehåller vidare information om muséer och teatrar och annonser för ett flertal affärsidkare vilka också utmärks på kartorna. Enligt KR:s mening får vid bedömningen i målet avgörande vikt fästas vid om tryckalstret vid sidan av användningen i reklam syfte, genom förekomsten av turistkartorna har ett sådant självständigt bruksvärde för mottagaren. Att kartorna upptar en mindre del av utrymmet än det som upplåtits till andra än utgivaren för återgivning av text och bild blir då av underordnad betydelse. KR anser att kartmaterialet är utformat så att det rent praktiskt fungerar som orienteringshjälp i den centrala delen av staden för hotell-

gäster/turister. Enligt undantagsbestämmelsen i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL är detta tryckalster då inte skattepliktigt. SKV har överklagat domen.

**Ballonger**

SRN har i ett förhandsbesked den 3 mars 1977 funnit att ballonger med tryck inte är skattepliktiga enligt RSL.

Även luftballonger har ett självständigt bruksvärde och kan aldrig bli trycksaker. Offentliggörandet av reklam på reklam- och varmluftsballonger är däremot normalt skattepliktigt (Se vidare under avsnitt 7.10.1).

**Vimplar**

Pappers- och plastvimplar har ansetts inte ha självständigt bruksvärde (se RÅ 1976 Aa 105). SRN har i ett fall den 18 november 1974 bedömt pappersvimplar med text ”S-rundan 1974” och ”dagstidning/polisen” var skattepliktiga. Trycksakerna har används för att utmärka en motionstävlingss bana. Trycksakerna ansågs inte huvudsakligen framställda för att offentliggöra reklam. Trycksakerna ansågs inte skattepliktiga.

**Andra tryckalster**

I ett förhandsbesked från maj 1992 ansågs ett telefonkort, försett med reklamtext, ha självständigt bruksvärde.

**Vykort**

Vykort är ett annat exempel på tryckalster som anses ha ett självständigt bruksvärde. Detta gäller oaktat de är framställda i syfte att sprida reklam t.ex. genom att vara försedda med bilder från hotell eller liknande, bilder av flygplan, båtar etc. eller innehåller visst mått av textreklam. SRN har i ett förhandsbesked den 13 oktober 1983 bedömt fyra kort avsedda för postbefordran som inte skattepliktiga enligt RSL. Skulle däremot ett kort visserligen ha formen av eller benämnas vykort men i stället för ett utrymme för att lämna en personlig hälsning vara försett med ett förtryckt reklammeddelande av sådan storleksordning eller form att det i stort sett inte finns utrymme för en personlig hälsning anses inte fråga vara om ett vykort i egentlig mening.

**Mobiler**

RR har i RÅ 1986 ref. 126 prövat frågan huruvida mobiler föreställande ett antal kända barnboksfigurer var skattepliktiga. Figurerna var utstansade på styv kartong i 500–1 000 exemplar per figur. Texten bestod av figurens namn samt förlagets namn angivet med liten text. Upplagan har sålts till bokhandlare som använt ungefär hälften som miljömaterial i butikerna och sålt återstoden till allmänheten, daghem m.m. Priset var 40 kr i konsumentledet och det förekom ingen gratisutdelning. RR (majoriteten) uttalade följande:

Som nämnden anført får figurerna med hänsyn till innehållet och utformning antas så gott som uteslutande rikta sig till barn som redan är bekanta med den litterära förlagan. I miljöer där barn vistas får figurerna anses ha

värde redan genom den stimulans för fantasi och leklu­st som barnen får genom att titta på dem. Man kan också utgå från att de kända figurerna kommer till användning i barnens lekar.

På grund av vad sålunda anförts får figurerna anses ha ett självständigt bruksvärde.

Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att figurerna var trycksaker som framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam och skulle betraktas som skattepliktiga reklamtrycksaker.

**Inchecknings-  
broschyrer**

Incheckningsbroschyrer avsedda att användas som identifikationshandling vid hantering av hotellgästers rumsnycklar och som även kan användas av gästerna som bl.a. karta för orientering inom centrala delar av den ort där hotellet är beläget har i KR:s i Sundsvall dom den 30 september 1997 mål nr 460-1995 ansetts ha ett sådant självständigt bruksvärde att de inte är att bedöma som trycksaker i reklamskattelagens medning. RR meddelade inte prövningstillstånd.

**7.4.2 Affärshandling m.m.**

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som affärshandling. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (se prop. 1974:84 s. 30).

**Ordersedel m.m.**

Med affärshandling eller liknande förstås bl.a. varor som är försedda med tryck och som är avsedda att användas i den löpande korrespondensen mellan ett företag och dess affärskontakter. Ordersedlar, kvitton, fakturor och liknande är typiska affärshandlingar. Som sådan räknas även olika typer av beställningssedlar, svars-kuponger, anmälningkort, flyttansmälningar och meddelanden om att visst företag har semesterstängt.

Även om en ordersedel eller dylikt ingår som en självständig lös bilaga till en reklamtrycksak behåller den sin karaktär av affärshandling. Det kan exempelvis vara fråga om en lös beställningssedel, som medföljer en varukatalog eller anmälningkort när det gäller kurskataloger. SRN har i ett antal förhandsbesked gjort följande bedömningar. Den 24 mars 1975 bedömdes anmälningkort som följt med två reklamtrycksaker ”kursprogram” och ”inbjudan till kurs” som inte skattepliktigt. Den 12 september 1977 bedömdes ett beställningserbjudande med svarstalong som medföljde en bilaga till en tidning som en affärshandling eller liknande. Den 18 april 1978 bedömdes en beställningssedel som skulle följa med som bilaga till en reklamtrycksak som en affärshandling. Den 19 februari 1979 fann SRN att två trycksaker avsedda att

distribueras till sökandebolagets medlemsbutiker och innehåller varupresentation med ordersedlar inte var skattepliktiga enligt RSL. Den 20 januari 1981 bedömdes en trycksak ”Ja, jag vill prenumerera på X” som en affärshandling I RÅ 1979 Aa 22 har tre trycksaker avseende kurs- och konferensprogram ansetts vara reklamtrycksaker. Broschyerna innehöll en presentation av det seminarium som skulle hållas, seminariumprogram samt en anmälningsblankett.

**Bonusmärke**

Bonusmärken som delas ut till kunder i samband med inköp av viss kvantitet bensin eller annat har ansetts ha funktionen av affärshandling. (SRN:s förhandsbesked den 12 november 1974).

Visitkort

Visitkort för personer, som representerar ett företag eller dylikt, utgör i allmänhet en affärshandling. För att anses som sådant visitkort torde i allmänhet krävas att trycket omfattar firmanamn och/eller viss befattningshavares namn, adress eller telefon. Även vissa andra uppgifter kan få finnas på kortet, dock inte produktangivelser för viss eller vissa varor ur företagets sortiment. SRN har i ett förhandsbesked den 17 juni 1980 bedömt fyra olika visitkort. Två innehåll uppgift om företagsnamn, den anställdes namn telefonnummer och adress. Dess ansågs inte vara skattepliktiga enligt RSL. De två andra visitkorten innehöll även produktangivelser, dessa ansågs vara skattepliktiga enligt RSL. För att ett visitkort ska anses vara en affärshandling krävs vidare att avsikten ska vara att använda kortet som visitkort i traditionell mening, dvs. vid affärskontakter eller dylikt. Ifall avsikten är att sprida korten på annat sätt t.ex. genom att lägga dem i brevlådor eller fästa dem på bilar blir korten inte att betrakta som affärshandlingar.

**7.4.3 Kontorsmaterial eller liknande**

Som trycksak anses inte heller en vara som är avsedd att användas som kontorsmaterial. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (se prop. 1974:84 s. 30).

Till kontorsmaterial hänförs brevpapper, kuvert och andra pappersvaror som är avsedda att användas för korrespondens eller liknande. Däremot anses pärmar i allmänhet inte vara att hänföra till kontorsmaterial utan undantas enligt bestämmelserna om vara med självständigt bruksvärde. (Se ovan under 7.4.1). Används däremot ”brevpapper” för att framställa säljbrev för en reklamkampanj eller dylikt kan inte någon del anses vara kontorsmaterial.

I RÅ 1983 Aa 143 har RR haft att ta ställning till om en en-försidig folder i format A 4 med praktiska upplysningar om en anläggning. Den var avsedd att användas som omslag eller mapp för kursmaterial, som delades ut till deltagare i kurser på anläggningen. För att göra foldern lämplig som omslag eller mapp för

kursmaterial hade dess första blad försetts med en rektangulär utskärning av formatet 5 x 12 cm och utstansade tumgrepp i vilka kursmaterialet sidhäftades i foldern. Foldern skickades till kursarrangörer, som beställt en kursperiod på anläggningen. Arrangören häftade sedan in aktuellt kursmaterial och sände detta vidare till kursdeltagarna.

RR fann att foldern var avsedd att användas som omslag eller mapp för kursmaterial. Foldern ansågs vara framställd i syfte att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Vad som anförts i målet rörande folderns användningsområde medförde inte att den var undantagen från skatteplikt enl p 2 anv till 1 § reklamskattelagen.

#### **7.4.4 Etikett**

Som trycksak anses inte heller en vara som är avsedd att användas som etikett. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (se prop. 1974:84 s. 30).

Med etikett förstås ett meddelande för produktmärkning. Den ska innehålla produktupplysning i någon form och vara fästad på varan i avsikt att åtfölja denna. En etikett kan även vara framställd för att fästas på en vara för att markera äganderättsförhållanden eller tillverkare. Med produktupplysning avses alla upplysningar om varan såsom material, form, tillverkare och dylikt. (SkU 1975:12 s. 12 och SOU 1988:17 s. 84)

#### **7.4.5 Emballage**

Som trycksak anses inte vara som är avsedd att användas som emballage. Detta gäller även om varan är försedd med reklamtryck (se prop. 1974:84 s. 30).

Ett tryckalster som är avsett som emballage eller liknande anses inte vara trycksak enligt RSL. Detta gäller påsar, bärkassar, omslagspapper, kartonger, kuvert, askar och dylikt oavsett graden eller arten av reklam på varorna. Så snart tryckalstret ska användas som emballage föreligger ingen trycksak. SRN har i ett förhandsbesked den 21 maj 1979 bedömt en kartong i vilken läggs mat för servering och förtäring på t.ex. flygplan. Kartongen ansågs som emballage även om reklam förekom på kartongen.

### **7.5 Reklam**

#### **7.5.1 Reklambegreppet**

#### **Definition**

Enligt 1 § andra stycket 2 RSL förstås med reklam meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kom-



mersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst.

Enligt anvisningarna till 1 § anses meddelande som reklam även när det innefattar erbjudande om inköp eller motsvarande. Enligt samma anvisningspunkt förstås med avsättning försäljning eller annan omsättning som normalt sker mot vederlag. Formen för vederlaget saknar dock betydelse. Rena gåvotransaktioner räknas dock inte som avsättning (prop. 1972:58 s. 36).

**Syftet**

Även när det avsättningsfrämjande syftet framstår mindre klart t.ex. då ett företag låter meddela endast sitt namn föreligger i allmänhet ett avsättningsfrämjande syfte. Ett sådant syfte anses däremot inte föreligga för i tidningar införda legala notiser, familjeannonser, kungörelser, politiska meddelanden, meddelanden om styrelsesammanträden, ideella föreningars sammankomster, gudstjänster samt platsannonser av arbetsgivare och platssökande (prop. 1972:58 s. 35).

**Vara etc.**

När det gäller definitionen av vad som ska förstås med vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst kan viss ledning sökas i ML (särskilt 1 kap. 6 och 11 §§).

**Blandat meddelande**

Tryckt skrift kan innehålla såväl rent avsättningsfrämjande som inte avsättningsfrämjande meddelanden. Endast om innehållet vid en helhetsbedömning framstår som huvudsakligen inriktat på rent kommersiella förhållanden anses fråga vara om skattepliktig reklam. (Se prop. 1972:58 s. 35.) Som exempel på avgöranden i denna riktning kan nämnas RÅ 1982 Aa 209 där RR fann att helhetsintrycket av en trycksak var att den var avsedd att främja avsättning i kommersiell verksamhet.

**Tryckfrihetsprivilegierad reklam**

Som avsättningsfrämjande anses inte sådant meddelande i tryckt skrift som är inriktat på att bibringa allmänheten vissa allmänna värderingar eller påverka dess allmänna beteende i viss riktning. Till sådan inte skattepliktig, s.k. tryckfrihetsprivilegierad reklam, hänförs exempelvis när en företagare i reklamens form tillkännager åsikter eller lämnar uppgifter i allmänt intresse såsom ett inlägg i miljövårdsdebatten eller den politiska debatten (se prop. 1972:58 s. 35).

**7.5.2 Avsättningsfrämjande eller inte avsättningsfrämjande?**

**Varuinformation**

Information om varor, tjänster och dylikt kan ske såväl före som efter den ursprungliga avsättningen. Som avsättningsfrämjande har nämligen ansetts information om redan sålda varor. (Se RÅ 1974 A 60).

Om det bara finns en leverantör av en vara etc. och meddelandet inte påverkar avsättningen anses inte meddelandet vara avsättningsfrämjande. Det finns RÅ domar med olika utgång.

RR har prövat frågan i RÅ 1975 Aa 604 där fråga var om uppgifter avseende ändring av olika avgifter för elkraft. Mottagarkretsen var hänvisad enbart till den leverantör som distribuerade meddelandet. Trycksaken ansågs inte vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam i RSL:s mening.

Motsatt utgång blev det dock i RÅ 1982 Aa 70. RR fann i det fallet att två skrifter, som ett företag med monopolställning avseende försäljning av visst livsmedel i Sverige gett ut, hade avsättningsfrämjande syfte. Den ena av skrifterna behandlade livsmedlets ”viktiga uppgifter” dvs. dess nytta för hälsan osv., medan den andra utgjorde en receptsamling.

### **PR, goodwill**

En information kan ha en konsumentupplysande eller undervisande målsättning. Utges informationen emellertid av ett företag, en organisation eller dylikt som även avsätter varor etc. anses syftet i allmänhet vara att främja avsättningen av varorna etc. (Se RÅ 1974 A 64 och RÅ 1976 Aa 34). Avsikten med en sådan information har nämligen även synts vara att skapa PR och goodwill för utgivaren och på sådant sätt främja avsättningen av dennes varor. Se RÅ 1978 Aa 73 där fråga var om en av ett livsmedelsföretagsnamn utgiven skrift med information om riktiga kostvanor m.m. och RÅ 1975 Aa 602 där fråga var om en skrift utgiven av ett företag som tillverkade näringspreparat för spädbarn och som innehöll information om spädbarnsvård.

KR i Stockholm har bedömt att receptblad, som delades ut gratis till kunder i livsmedelsbutiker, var avsedda att vara avsättningsfrämjande (KR:s dom den 13 december 1993, mål nr 7963-1993).

En ”avsättningsfrämjande information” kan i vissa fall på grund av mottagarkretsen inte anses syfta till att åstadkomma eller främja avsättningen av varor etc.

I Rättsfall och notiser från RR 1977 Aa 136 var fråga om bl.a. tre tidskrifter som gavs ut av ett bensinbolag. I två av tidskrifterna omnämndes inte bolaget eller dess verksamhet. Dessa ansågs av RR innehålla saklig information utan inriktning på bolagets kommersiella förhållanden. Den tredje skriften, i vilken redogjordes för bolagsgruppens roll inom den moderna kolindustrin, ansågs däremot innehålla reklam. Trycksak innehållande inbjudan till allmänheten att köpa aktier har i förhandsbesked, den 16 april 1985, ansetts innehålla ett meddelande med ett avsättningsfrämjande syfte. Utgivare av prospektet var ett konsortium som var majoritetsaktieägare i det aktiebolag vars aktier var till försäljning.

En ledamot av rättsnämnden var skiljaktig och anförde:

Att tillgodose den egna kapitalförsörjningen kan inte utgöra ett led i bolagets kommersiella verksamhet. Att man i detta fall valt att föra ut aktierna via ett konsortium av aktieägare förändrar i sak ingenting, i synnerhet som inget av de i konsortiet ingående företagen driver yrkesmässig handel med eller förmedling av värdepapper.

I ett liknande fall, Rättsfall och notiser från RR 1977 Aa 135, där det var två banker som bjöd ut aktier i ett visst aktiebolag till försäljning, fann RR skatteplikt föreligga.

Trycksaker utgivna av länsturistnämnd som innehöll förteckning över pensionat, hotell etc. ansågs utgöra en neutral information (Se RÅ 1977 Aa 191 jämför med RÅ 1979 Aa 134 och jämför även med RÅ 1975 Aa 603). Av intresse i detta sammanhang är också RSV:s förhandsbesked den 15 mars 1984. I det ärendet hade RSV att bedöma en trycksak som var utgiven av ett företag i vilket landsting och kommun var delägare. Trycksaken ansågs utgöra en skattepliktig reklamtrycksak. En trycksak utgiven av en kommun som innehöll information om kommunen och redogörelser för företag i kommersiell verksamhet inom kommunen och som utgetts i syfte att främja nyetablering och sysselsättning inom kommunen har inte ansetts utgöra reklam i RSL:s mening (se RÅ 1982 Aa 71). Det som kommunen ville främja i detta fall, dvs. nyetablering, synes inte heller utgöra ett sådant avsättningsfrämjande objekt dvs. vara, tjänst etc. som omfattas av reklam-begreppet. RR har dock inte direkt angett detta som skäl. En trycksak med statlig och kommunal information om en projektidé befanns av RR inte framtagen i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam. Projektet syftade till att bredda näringslivet i ett län och en kommun hade tillsammans med AMU i länet bildat en projekt-grupp. AMU och kommunen hade låtit framställa trycksaken för att utröna hur mycket gehör idén kunde få hos beslutsfattare. Ett regeringsråd var skiljaktig och ville inte ändra RSV:s förhandsbesked. (RÅ 1988 Not 339).

**Affärsdrivande  
kommunal  
verksamhet**

En kommunutgiven informationsbroschyr som riktade sig till en speciell grupp kommuninvånare för att hos dessa väcka intresse för kommunens kommersiella verksamhet har ansetts ha ett avsättningsfrämjande syfte även om innehållet i broschyren annars skulle anses som ren neutral information. (Se RÅ 1975 Aa 603). RR har i ett fall bedömt att en trycksak utgiven av ett allmännyttigt bostadsföretag var avsedd att främja avsättning i kommersiell verksamhet. Trycksaken skulle distribueras genom kommunens bostadsförmedlings försorg till bostadssökande i kommunens lägenhetskö. Beskrivningen skedde under rubriker som ”perfekt

läge”, ”välutrustade lägenheter” och ”trivsamt yttre miljö”. Vidare fanns en kortfattad rumsbeskrivning samt ritningar över lägenheterna (RÅ 1994 Not 347).

**Statlig information**

När det gäller information från statliga myndigheter, verk m.m. får samma bedömningsgrunder användas som för kommunala myndigheter m.m. (Se bl.a. RSV:s förhandsbesked den 1 november 1982 och den 6 juli 1982.)

**Läkemedelsinformation**

Information som ges ut av läkemedelsföretag har ansetts utgöra reklam då den innehållit upplysningar om företagets produkter eller har sådan anknytning till dessa att informationen måste anses avsättningsfrämjande. (Se RÅ 1973:50, RÅ 1982 Aa 1 samt RÅ 1983 Aa 93). Jämför även RSV:s förhandsbesked den 16 april 1984, där en broschyr om primärvården och egenvård som var utgiven gemensamt av Apoteket och en kommun ansågs vara en skattepliktig reklamtrycksak.

RR har i ett fall, RÅ 1975 Aa 60, ansett att syftet med en skrift som gavs ut av ett läkemedelsföretag och som rörde patienter med hög blodfetthalt visserligen fick antagas vara att genom en serviceåtgärd skapa goodwill för företaget och därigenom främja avsättningen av företagets produkter, men att trycksaken, då den inte innehöll annat meddelande om företaget än att det av omslagets baksida framgick att företaget var utgivare, inte var att anse som reklamtrycksak. Någon information om företagets produkter förekom inte i skriften.

**Ideella föreningar, medlemsvärvning m.m.**

Information om ideell förening och dess syften såsom bl.a. medlemsmatriklar och dylikt har inte ansetts utgöra reklam. (Se RÅ 1974 A 61 och A 1078.) □ Medlemsvärvning till sådan förening har inte ansetts utgöra reklam. Även om en broschyr för medlemsvärvning framhåller att medlemmarna avgiftsfritt får vissa förmåner såsom processhjälp och tidskrift har avsättningsfrämjande syfte inte ansetts föreligga. (Se RÅ 1973: 98. RR ansåg att den omständigheten att föreningen inte tog ut särskild ersättning för sina tjänster till medlemmarna gav stöd för föreningens uppgift att syftet med broschyren enbart var medlemsvärvning).

**Privatpersoners annonsering**

Reklamutredningen (se prop. 1972:58 s. 35 f.) påpekade att avsättningsfrämjande syfte även låg bakom säljerbudanden från privatpersoner. Utredningen ansåg det nödvändigt att låta även enskilda personers reklam omfattas av beskattningen särskilt med tanke på att det vid annonsering var förenat med stora svårigheter att tillförlitligen skilja mellan reklam för yrkesmässig säljares räkning och annan reklam. Departementschefen berörde inte frågan. Vid lagändringen 1974 (SFS 1974:416) berördes ej heller frågan av departementschefen eller skatteutskottet.

Privatpersoners erbjudanden i form av annonser i publikation om försäljning, inköp eller byte av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst har inte ansetts hänförlig till kommersiell verksamhet. (Se RÅ 1982 Aa 140 och Aa 212).

### 7.5.3 Kommersiell verksamhet

#### Bildningsförbund

Reklambegreppet kom att uttryckligen omfatta endast meddelande för kommersiellt bedriven verksamhet genom lagändring 1974 (SFS 1974:416). Som exempel på verksamhet av icke kommersiell natur angav departementschefen i prop. 1974:84 (s. 27–28) de olika bildningsförbundens trycksaker med erbjudande om deltagande i olika avgiftsbelagda kurser och de olika ideella föreningarnas erbjudanden om medlemskap. Samtidigt uttalade departementschefen att givetvis bör skatt utgå om ideell förening gör reklam i kommersiellt syfte, t.ex. för lotteri.. Skatteutskottet (SkU 1974:34 s. 13) förordade en klart restriktiv tolkning av vad som avses med icke kommersiell verksamhet. Skatteutskottet anförde därvid att förhållandevis få undantag kunde komma i fråga. Som exempel på undantag angav utskottet att en affisch för en utställning på ett museum borde kunna anses som framställd i icke kommersiellt syfte men att undantaget inte borde gälla en affisch för en konstutställning där försäljning äger rum. I rättsfallet RÅ 1977 Aa 219 var frågan om skatteplikt för trycksaker som rörde två konstnärer uppe till bedömning. Det bolag som gav ut trycksakerna anordnade konstutställningar och sålde även konstnärernas verk. Trycksakerna ansågs vara skattepliktiga reklamtrycksaker.

#### Vinstsyfte

Kommersiell verksamhet avser – förutom yrkesmässig verksamhet – även annan verksamhet som bedrivs i vinstsyfte. Även då något vinstsyfte inte föreligger har verksamheten ändå ansetts kommersiell om den bedrivits i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrivs av andra. (Se t.ex. RÅ 1975 Aa 571, RÅ R 78 1:41 och RSV:s förhandsbesked den 26 mars 1984.)

Den verksamhet det är fråga om ska således

- bedrivs kommersiellt eller i vinstsyfte av reklamavsändaren (utgivaren) eller annan som denna är organ för, eller
- bedrivs i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrivs av annan.

Den information m.m. som sprids inom landet granskas i varje enskilt fall med utgångspunkt i den verksamhet som avsändaren bedriver eller är organ för. Observera att informationen också måste vara avsättningsfrämjande. Om t.ex. en kommun ger ut ett informationsblad om olika aktiviteter m.m. inom kommunen som kommunen inte själv har något ”avsättningsintresse” för föreligger

således inte något reklammeddelande. (Jämför RÅ 1979 Aa 134, se även RSV:s förhandsbesked dnr 1862/84-41720.)

SRN har i förhandsbesked den 23 juni 1986 bedömt trycksaker med information om olika kulturella arrangemang vilka medlemmar i en ideell förening kan få tillträde till eller delta i genom att den ideella föreningen disponerar och säljer visst antal biljetter eller motsvarande vara skattepliktiga reklamtrycksaker. Trycksakerna riktade sig i första hand till medlemmarna. Trycksakerna ansågs ha framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra meddelanden avsedda att främja den ideella föreningens försäljning av biljetter till arrangemangen och därmed också den verksamhet som bedrivs av arrangörerna. Även om biljettförsäljningen inte bedrivs i vinstsyfte av den ideella föreningen sker den i konkurrens med annan biljettförsäljning som sker av yrkesmässiga säljare i vinstsyfte. Den ideella föreningens verksamhet ansågs därför vara av kommersiell karaktär. Undantaget från skatteplikt för trycksaker med enbart intern information till medlemmar ansågs inte tillämpligt beträffande trycksakerna. RR ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1987 Not 168).

#### **Kursverksamhet**

När det gäller kurser, utbildning och dylikt bedrivs sådan verksamhet såväl i vinstsyfte som utan sådant syfte. Som exempel på verksamhet, som bedrivs för att främja avsättningen i kommersiell verksamhet, kan nämnas en utbildningsenhet inom en förening som arbetade med utveckling och genomförande av utbildning, konsultverksamhet och annan service inom näringslivets vuxenutbildning. Enheten gav ut kursprogram och kursöversikter som var avsedda att främja avsättningen av föreningens tjänster. Även om något vinstsyfte inte skulle föreligga med verksamheten antogs den vara utövad i konkurrens med liknande verksamhet som i vinstsyfte bedrevs av andra. (Se RÅ 1976 Aa 36). Samma bedömning gjordes beträffande en liknande enhet inom ett statligt verk till vars uppgifter bl.a. hörde att genom kursverksamhet eller på annat sätt främja utbildningen av företagare och anställda inom näringslivet. Liknande verksamhet inom samma ämnesområde behöver inte föreligga (Se RÅ 1976 Aa 125). Se också RÅ 1979 Aa 22 (ett forskningsinstituts kurs- och konferensprogram), RÅ 1982 Aa 139 (vidareutbildning inom ett yrkesförbund) och RÅ 1983 Aa 92 (folder som presenterade avgiftsbelagd kurs på högskola).

En trycksak "XXX kurskatalog" ansågs skattepliktig, då det antogs att liknande kurser i vinstsyfte anordnades av andra (KR:s i Stockholm dom den 27 april 1989, mål nr 5936-1988).

Emellertid har SRN i ett förhandsbesked den 28 november 1985 uttalat att inte all kursverksamhet ska anses som yrkesmässig av den anledningen att det förekommer kursverksamhet som bedrivs i

konkurrens. Frågan gällde en trycksak med inbjudan till ett seminarium, bakgrunden till varför kursen anordnades, kursprogrammet, en inbjudan till kursen och en anmälningstalong. Seminariet anordnades av ett statligt organ. Nämnden ansåg att frågan om en viss kursverksamhet kan anses konkurrera med annan verksamhet bör bedömas från fall till fall. Vid bedömningen bör kursernas innehåll, målgrupp för verksamheten och liknande beaktas. ”Om det med hänsyn till dessa omständigheter kan antas att någon kommersiell marknad inte föreligger för kurser av liknande karaktär bör någon konkurrenssituation inte anses föreligga och verksamheten bedöms som icke kommersiell enligt RSL.” RR ändrade inte förhandsbeskedet (RÅ 1987 Not 169).

Motsvarande bedömning gjordes i ett förhandsbesked den 2 mars 1987 beträffande en trycksak som utgavs av en kommunal vårdhögskola med information om olika utbildningslinjer och antagningsregler. Nämnden ansåg att det med hänsyn till utbildningens art och omfattning inte kan antas att det förekommer annan motsvarande utbildnings- och kursverksamhet som bedrivs i vinstsyfte. Förhandsbeskedet överklagades av allmänna ombudet som i detta fall anförde att det fanns liknande utbildning som bedrevs i vinstsyfte. RR ändrade dock inte förhandsbeskedet (RÅ 1988 Not 340). Huruvida konferenser, seminarier och dylikt med andligt innehåll är att jämföras med annan kursverksamhet får bedömas med utgångspunkt i varje enskild verksamhet. RSV har i ett fall bedömt en inbjudan till en weekendkonferens med andligt innehåll, som anordnades av en sammanslutning av ”religiösa affärsmän” såsom reklamtrycksak. (Se RSV:s förhandsbesked den 10 februari 1983).

## 7.6 Annonsbegreppet

### Definition

Med annons avses enligt 1 § andra stycket 3 RSL särskilt utrymme som upplåtits i trycksak för återgivning av text eller bild för annan än utgivaren och sådant utrymme i trycksaken som tagits i anspråk av utgivaren för egen reklam.

Huruvida utrymmet upplåtits fritt eller mot vederlag saknar vid denna bedömning betydelse. Detta förhållande kan däremot inverka på bedömningen av om en annons är skattepliktig eller inte, se vidare under avsnitt 7.9.1.

### Utgivare

Som utgivare räknas den för vars räkning en trycksak framställts. Denna bedömning ska göras med utgångspunkt i de faktiska förhållandena. Den som står angiven som utgivare i trycksaken kan således inte godtas som utgivare enbart av det skälet.

I ett förhandsbesked har RSV funnit att SJ var att anse som utgivare av publikationen "Raka spåret". Detta trots att ett förlag i publikationen stod angiven som utgivare. RR lämnade i RÅ 1984 Aa 107 förlagets besvär utan bifall.

**Reklamtrycksak/  
Trycksak innehållande annonser  
(Annonstrycksak)**

Från den 1 januari 1999 beskattas inte längre framställningen av reklamtrycksaker. Definitionen av reklamtrycksaker finns fortfarande kvar i RSL då begreppet används som avgränsning till periodisk publikation i 1 § 2 stycket 4 RSL.

I normalfallet har reklamtrycksaken endast reklambudskap för en sändare. Angående reklamtrycksaker, se vidare under avsnitt "Reklamtrycksak". Med annonstrycksak förstås en trycksak som innehåller annonser och som försetts med t.ex. namn på en annonsbyrå eller en beteckning såsom "Modenytt", "Julklappstips" eller liknande. I normalfallet innehåller en annonstrycksak annonser för flera sändare.

Bedömningen av om en trycksaks innehåll ska anses utgöra annons eller om trycksaken ska anses utgöra reklamtrycksak ska ske utifrån trycksaken sedd som en helhet och inte grundas på varje enskild enhet eller sida för sig. Som exempel på detta kan nämnas RSV:s förhandsbesked den 18 oktober 1979 och 7 december 1979. I det första fallet var frågan om ett häfte som gavs ut av ett PR-företag. Detta sammanställde olika företags reklammeddelanden i en gemensam trycksak och ombesörjde distributionen till allmänheten. Häftet hade inte något speciellt namn eller gemensamt omslag. I ett till RSV separat insänt exemplar, förekom i tre fall en kupongsignatur. I förhandsbeskedet förklarade RSV att häftena var skattepliktiga enbart såsom reklamtrycksaker. I det andra fallet var frågan om trycksaker som hade formen av häften och som innehöll avskiljbara reklamkuponger med säljerbjudanden från ett antal företag. Häftena hade olika benämningar. På samtliga häftens framsida angavs utgivarens, tillika distributörens, namn. RSV fann i det fallet att förmånskupongerna var att betrakta som skattepliktiga annonser och att häftena som sådana inte var reklamtrycksaker. Se även RÅ 1975 Aa 59.

KR i Sundsvall meddelade två domar den 27 juni 1997, mål nr 1245-1995 och 1243-1244-1995. I dessa domar ansågs aktuella bolag genom sin befattning med trycksakerna vara utgivare av kuponghäftena då det inte ansågs vara fråga om samdistribution av reklam erbjudanden från flera företag. Bolagen hade bl.a. sammanställt häftena samt administrerat tryckning och distribution av dessa. För sådana kuponghäften där det således finns en utgivare saknas det enligt kammarrättens mening betydelse, för frågan om trycksaken är att bedöma som reklamtrycksak eller



annonstrycksak, om häftena har namn eller gemensamt omslag. Inte heller har det i detta sammanhang någon betydelse om utgivaren eller tryckeriet angetts på häftet. I stället får, när det finns utgivare av sådana häften, en bedömning ske av trycksaken sedd som helhet. KR fann att båda häftena var att anse som annonstrycksaker.

SRN har i ett förhandsbesked den 23 juli 1997 rörande reklam-meddelanden som distribueras i kuvert eller plastomslag, funnit att dessa skulle anses som trycksaker med skattepliktiga annonser. Ärendet gällde huruvida reklam för olika företag som bolaget ackvirerar och distribuerar i häften eller som lösblad samlade i kuvert eller plastomslag, utgör reklamtrycksaker eller trycksaker som innehåller annonser. SRN gjorde följande bedömning. Ifrågavarande trycksaker framställdes av ett tryckeri på uppdrag av bolaget, som var den faktiske beställaren av innehållet i och köpare av trycksakerna. Dessa distribuerades genom postbefordran av bolaget, som därigenom offentliggjorde innehållet i dem. Bolaget var att anse som utgivare. Trycksakerna var både som häften och som lösblad i kuvert eller plastomslag att anse som trycksaker med skattepliktiga annonser. RR prövade frågan i RÅ 1999 not 106. RR anslöt sig till den bedömning SRN tidigare gjort.

Något krav på att en annons ska ha ett visst innehåll eller utformning har, bortsett från annons för utgivarens egen verksamhet, inte uppställts i lagen. Exempelvis har produktbeskrivningar som, på beställning och mot vederlag, införts i en publikation ansetts utgöra annons trots att utgivaren dels haft mycket fria händer att välja i det sakunderlag som beställaren av annonsen lämnat, dels svarat för den typografiska utformningen (RÅ 1976 Aa 96). Se även RÅ 1984 Aa 106.

Andra exempel på utrymmen i en trycksak som kan vara annons är offentliga meddelanden, kungörelser samt familjeannonser. Som annons räknas också de tilläggsuppgifter som mot en särskild avgift tas in i telefonkatalog, såsom extra namn eller då någon tar in numret till sitt sommarställe i anslutning till telefonnumret till bostaden. (prop. 1971:28 s. 7 och SkU 1974:34 s. 14). Av definitionen att annons är ”särskilt utrymme som upplåtits i trycksak för återgivning av text eller bild” följer, att skatt inte ska erläggas för ett utrymme i en trycksak som någon betalat för men som av någon anledning lämnats blank (dvs. helt utan text och/eller bild) och inte heller för ett upplåtet utrymme i eller på något som inte är att anse som en trycksak enligt RSL, t.ex. ett klädesplagg, en bussbiljett eller någon annan form av färdbevis, se t.ex. RSV:s förhandsbesked den 8 april 1976 som avsåg utrymme som mot vederlag upplåtits på färdbevis. Ett telefaxmeddelande

har i ett förhandsbesked meddelat av RSV:s rättsnämnd den 18 mars 1993 ansetts inte vara en trycksak. Upplåtelse av utrymme i ett telefaxmeddelande är således inte heller skattepliktigt.

**Del av (sektion)**

En trycksak som följer med en publikation kan antingen utgöra en del av publikationen eller bilaga till publikationen.

Av förarbetena (prop. 1972:58 s. 38) till RSL framgår följande:

Det förekommer att bilaga följer med trycksak (huvudtrycksak). Utgivare av huvudtrycksak, som inte är reklamtrycksak, t.ex. en tidning, kan av tekniska eller andra skäl låta annons som tidningen tryckt följa med tidningen som bilaga istället för att införa den på vanligt sätt i tidningen. I sådant fall föreslår utredningen att reklamen i bilagan beskattas på samma sätt som om den var införd i tidningen. I princip kommer därvid det totala vederlaget för offentliggörandet att beskattas.

Tidning eller annan publikation kan ges ut i två eller flera delar utan att det därför är fråga om huvudtrycksak och bilaga. Sådana delar ska beskattas som en publikation.

I andra fall kan tidningsföretag låta trycksak för annans räkning följa med tidningen som bilaga. Beskattningen bör i dessa fall omfatta det vederlag som utgår för bilagans offentliggörande.

Den för vars räkning bilaga till huvudtrycksak framställts kan tänkas låta annan införa reklam i bilagan mot vederlag. Sådant vederlag bör beskattas hos den som uppbär vederlaget.

RR har i ett fall prövat om en TV-bilaga är att anse som en del av de dagstidningar som magasinet medföljer (RÅ 2003 ref. 9). Av utredningen i målet framgår att TV-bilagan har ett innehåll som i allt väsentligt överensstämmer med vad som finns i dagspressen, såväl dagligen som genom sådana veckovisa översikter som inte sällan publiceras i form av en separat del av en dagstidning. Trycksaken produceras på uppdrag av ett stort antal dagstidningar och distribueras en gång i veckan tillsammans med respektive tidnings hela upplaga. Dess samband med respektive dagstidning framgår dels av att den behandlas som en del av tidningen genom hänvisningar i denna och på löpsedlar, dels av att en lista över ansvariga utgivare för var och en av de samarbetande dagstidningarna återfinns i trycksaken. RR anser att de nämnda omständigheterna medför att publikationen TV-bilagan bör anses utgöra en del av de dagstidningar den distribueras tillsammans med. Det förhållandet att trycksaken på dess första sida saknar uppgift som markerar sambandet med respektive tidning föranleder, enligt RR,

**Bilaga**

inte någon annan bedömning.

Med bilaga till publikation förstås i princip varje separat trycksak som inhäftad eller lös distribueras med publikationen och som inte utgör en del av publikation.

Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL anses bilaga till annan publikation än reklamtrycksak som ”självständig trycksak och dessutom som annons i publikationen”.

En publikation kan innehålla mer än en bilaga. RSV har i ett förhandsbesked haft att bedöma om, i visst fall, två trycksaker var att anse som bilagor till en tredje trycksak. Omständigheterna i ärendet var följande. AB A framställde en trycksak som bestod av tio olika svarskuponer. Denna trycksak skulle distribueras tillsammans med två andra trycksaker, ett rabattkupongark och ett fotobeställningskuvert, som tillhandahölls AB A i färdigt skick och för vars distribution AB A erhöll vederlag. Rabattkupongarket var i samma storlek som AB A:s svarskupong och skulle fälsas ihop med denna trycksak på så sätt att bägge låg lika mycket utanpå som inuti varandra. På rabattkupongarket fästes med en limpunkt ett fotobeställningskuvert. I förhandsbeskedet förklarade RSV att rabattkupongarket och fotobeställningskuvertet var att anse som bilagor till de av AB A framställda svarskuponerna (se RSV:s förhandsbesked den 21 april 1976).

## 7.7 Periodisk publikation och allmän nyhetstidning

### Definition av periodisk publikation

Enligt 1 § andra stycket 4 RSL förstås med *periodisk publikation* en publikation som enligt utgivningsplan ska komma ut med normalt minst fyra nummer om året och som inte är att anse som en reklamtrycksak.

Det är således inte nödvändigt att en publikation rent faktiskt kommer ut med fyra eller fler nummer under ett visst år för att den ska anses vara periodisk. Exempelvis kan en tidning som startat i slutet av ett år vara att anse som periodisk även om den inte kommer ut med fyra nummer under det första året. Detta gäller dock endast under förutsättning av att den enligt utgivningsplan ska komma ut med minst fyra nummer per år och att den under efterföljande år också rent faktiskt gör det. En tidning som lades ner efter att endast två nummer hade kommit ut har inte ansetts utgöra en periodisk publikation enligt RSL (se RÅ 1982 Aa 211).

I RÅ 2001 ref 36 fann RR att en publikation uppfyllde kraven på periodisk publikation redan första utgivningsåret. Enligt utgivningsplan skulle publikationen komma ut med fyra nummer per år. Under första utgivningsåret kom det ut ett nummer, under andra

**Definition av  
allmän  
nyhetstidning**

utgivningsåret tre nummer och först under tredje utgivningsåret med fyra nummer.

Med *allmän nyhetstidning* förstås enligt 1 § andra stycket 5 RSL en periodisk publikation av dagspresskaraktär som normalt kommer ut med minst ett nummer varje vecka och som ej utgör ett annonsblad.

Av SkU 1971:30 s. 17 framgår att dagstidning definieras i RSL på samma sätt som i prop. 1971:27 angående stöd till dagspressen. Av prop. 1974:84 s. 31 f. framgår att RSV i tveksamma fall ska kunna inhämta yttranden från presstöds- och tidskriftsnämnden.

Någon närmare definition av begreppet publikation av dagspresskaraktär finns inte intagen i lagen eller i dess förarbeten. I 6 § presstödsförordningen (1990:524) definieras begreppet dagstidning som ”En allmän nyhetstidning och publikation av dagspresskaraktär med reguljär nyhetsförmedling eller allmänpolitisk opinionsbildning. Den ska normalt komma ut med minst ett nummer per vecka och ha ett innehåll som i huvudsak är skrivet på svenska samt i huvudsak distribueras inom landet. Den ska vidare komma ut under eget namn och dess egna redaktionella innehåll ska utgöra mer än 55 % av dess totala redaktionella innehåll”. Departementschefen uttalade i prop. 1989/90:78 om reformerat presstöd (s. 8) att huvudprinciperna i den tidigare dagstidningsdefinitionen skulle bibehållas och att presstödsnämndens tillämpade praxis inte borde ändras. Presstödsnämnden har enligt dagstidningskommittén i sin praxis hittills tillämpat dagstidningsdefinitionen på följande vis (SOU 1988:48 s. 127):

*En allmän nyhetstidning* är en dagstidning som vänder sig till allmänheten och innehåller allmänna nyheter. Något antingen/eller är det inte fråga om.

*Nyhetsförmedlingen* måste vara fortlöpande och aktuell (”reguljär dagsaktuell nyhetsförmedling”). Detta gäller oavsett periodiciteten. För t.ex. endagstidningar gäller aktualiteten tiden mellan två nummer.

*Opinionsbildningen* måste vara allmänpolitisk, dvs riktas till medborgare i allmänhet och avse hela samhällsspektret.

*Avgränsningar* i begreppet ”allmän” kan vara geografiska (t ex nyheter och opinionsbildning kring aktualiteter i en kommun) men aldrig ämnesmässiga.

Bestämning av definitionens tillämplighet på en tidning får inte bygga på tryckmetod, format, typografiskt utseende eller redaktionella ståndpunkter. Den genomgående redigeringen är helt

avgörande.

I 7 kap. 1 § ML finns en definition av allmän nyhetstidning som överensstämmer med RSL:s definition, med den skillnaden att annonsblad inte undantas i ML. Före ML:s ikraftträdande den 1 juli 1994 fanns samma definition av allmän nyhetstidning i punkt nio av anvisningarna till 8 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

Frågan om viss publikation omfattas av undantaget från mervärdesskatt har prövats av RSV:s rättsnämnd i ett flertal förhandsbesked. I ett sådant besked, som utan ändring prövats av RR (se RÅ 83 1:12) uttalades följande. Enligt anvisningarna till 8 § lagen om mervärdesskatt gäller undantaget från skatteplikt för allmän nyhetstidning endast sådan publikation som är av dagspresskaraktär. Nämnden finner att tidningen innehåller allmänna nyheter av sådant slag som brukar förekomma i dagspress men med en viss begränsning vad avser ämnesområdena i urvalet av nyheterna. Vidare framstår nyhetsrapporteringen som underordnad i förhållande till artiklar som i första hand innehåller kommentarer och bakgrundsmaterial. Tidningen får därför anses inte ha dagspresskaraktär.

## 7.8 Reklamtrycksak

Från den 1 januari 1999 föreligger inte längre skatteplikt vid framställning av reklamtrycksaker. Definitionen av reklamtrycksak och undantag från reklamtrycksaksbegreppet finns fortfarande kvar i RSL. Begreppet används som avgränsning till periodisk publikation i 1 § 2 stycket 4 punkten RSL. Av 1 § andra stycket 4 RSL följer att en reklamtrycksak, oavsett om den enligt utgivningsplan skall komma ut med minst fyra nummer per år, aldrig kan utgöra en periodisk publikation, se t.ex. RÅ 1973:50 och RÅ 1973:51.

### 7.8.1 Reklamtrycksaksbegreppet

#### Definition

Med reklamtrycksak förstås enligt 1 § andra stycket 6 RSL, en trycksak som framställs huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam.

#### Undantag

I punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 1 § RSL görs vissa inskränkningar i vad som är att anse som reklamtrycksak i RSL:s mening. Som reklamtrycksak räknas därvid inte trycksak, som avser viss vara och som ska åtfölja denna vid försäljning eller motsvarande, såsom garantisedel, bruksanvisning eller instruktionsbok.

Motsvarande gäller för trycksak som enbart utgör affärsteknisk information om priser, produkter, sortiment eller motsvarande,

information till återförsäljare eller representanter eller intern information till anställda, medlemmar eller delägare eller trycksak som huvudsakligen är att anse som kalender, jubileumsskrift eller liknande. Undantagen är också trycksak som har huvudsakligen historiskt, tekniskt, ekonomiskt, eller annat vetenskapligt innehåll.

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 1 § RSL gäller att en trycksak inte är att anses som en reklamtrycksak enbart av den anledningen att den innehåller annonser med reklam för annan än utgivaren.

### **7.8.2 Huvudsakligt syfte**

För att avgöra om en trycksak är en reklamtrycksak eller inte måste man vidare ha kännedom om syftet med trycksaken ifråga.

En reklamtrycksak innehåller i normalfallet reklambudskap från endast en sändare. Oftast är reklambudskapet klart uttalat och likaså syftet. Alla reklamtrycksaker är emellertid inte uppbyggda på det sättet; sändarna kan vara flera, hela reklamtrycksaken behöver inte bestå av reklam och reklambudskapet kan vara mer eller mindre framträdande.

Vid en bedömning om en trycksak som innehåller reklam framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam är det en rad faktorer som spelar in. En sådan är graden och mängden reklam som en trycksak innehåller. Ju mer och tydligare reklam en trycksak innehåller desto klarare framstår den som en reklamtrycksak. Något mått på hur stor del av innehållet i en trycksak som ska utgöras av reklam för att den ska anses vara en reklamtrycksak finns inte, se t.ex. RÅ 1973:43 II, RÅ 1973:50 och RRK R 79 1:44. Andra faktorer att ta hänsyn till vid bedömningen är t.ex. vem som är utgivare, hur och till vilka trycksaken sprids, upplagans storlek, utformningen av text och bild, trycksakens utstyrsel samt om trycksaken delas ut gratis eller om den säljs. Inte heller beträffande dessa faktorer kan det lämnas någon entydig anvisning, utan bedömningen får ske från fall till fall varvid de ovan nämnda faktorerna får utgöra delmoment i en helhetsbedömning av den trycksak som är i fråga. När det gäller trycksaker som ges ut med flera nummer får bedömningen göras nummer för nummer. Utformningen av varje nummer bestämmer om det ska klassas som reklamtrycksak eller inte. RR fann i Rättsfall och notiser från RR 1977 Aa 136 att två nummer av en publikation som kom ut med mellan fyra och sju nummer per år inte var framställda i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam. RR förklarade att dessa två nummer var fria från reklamskatt vid den tryckeritekniska framställningen.

## ”Kundtidningar”

Ett hotellföretag med en omfattande hotellkedja har gratis tillhandahållit sina hotellgäster en tidning som producerats för hotellföretagets räkning av ett särskilt förlagsaktiebolag där hotellföretaget och förlagsbolaget träffat avtal. RR ansåg att tidningen var avsedd att främja avsättningen av hotellföretagets tjänster och den var att bedöma som reklamtrycksak, oaktat att det redaktionella innehållet i tidningen varit av allmän natur (RÅ 1990 ref 48).

Tidningen Apoteket har bedömts vara en reklamskattepliktig kundtidning, se under avsnitt 7.5.2.

### 7.8.3 Reklamtrycksak/annonsblad

Före den 1 januari 1999 var den som framställde reklamtrycksaker, dvs. tryckerier, skattskyldig. Beskattningsvärdet utgjordes av ersättningen för den tryckeritekniska framställningen. För annonser i trycksaker är och var, enligt huvudregeln, den som offentliggör annonserna eller distribuerar annonsblad utan att skatt erlagts vid införseln skattskyldig. I de fall en reklamtrycksak innehöll annonser var utgivaren skattskyldig för dessa annonser. Avdrag kunde då göras för den reklamskatt utgivaren fått betala till tryckeriet för annonsytan.

Enligt den ursprungliga definitionen av reklamtrycksak räknades både trycksaker som dominerades av reklam för utgivarens räkning och trycksaker som framställdes i syfte att offentliggöra reklam för andra än utgivaren (s.k. annonsblad) som reklamtrycksaker.

Genom SFS 1974:416 infördes bl.a. den nuvarande punkten 3 av anvisningarna till 1 § RSL i vilken sägs att:

Trycksak anses icke som reklamtrycksak enbart av den anledningen att den innehåller annonser med reklam för annan än utgivaren.

I prop. 1974:84 anförde departementschefen bl.a. följande (s. 31).

--- det är en onödig omgång att ta ut skatt på framställningen av annonsblad och liknande annonsorgan, när denna skatt får dras av från skatten på annonserna. Det är dock angeläget att reklam som förekommer i dessa publikationer inte undgår beskattning. Annonser som mot vederlag tas in för annans räkning beskattas alltid liksom vederlagsfria reklamannonser. I den mån utgivaren gör reklam för egen räkning i annonsblad föreligger skattepliktig annons som beskattas på samma sätt som införda annonser såvida inte denna reklam har sådan omfattning att trycksaken därigenom blir reklamtrycksak.

Samtidigt med att denna punkt infördes ändrades definitionen av annons bl.a. på så sätt att även sådant utrymme i en trycksak som tagits i anspråk av utgivaren för egen reklam kom att omfattas. Ett andra stycke togs vidare in i anvisningarna till 24 § RSL enligt vilket ”periodisk publikation som innehåller annonser och som till övervägande del tillhandahålles gratis eller till pris som avsevärt understiger vad som är skäligt anses som annonsblad”. Beträffande annonsblad, se även under avsnitten 7.7 och 7.18.

RR har t.ex. i RÅ 1976 Aa 97 funnit att en trycksak var en reklamtrycksak. Trycksaken ifråga hade getts ut av ett förlag som var ett gemensamt ägt företag med uppgift bl.a. att ge ut ekonomisk litteratur och sprida information inom verksamhetsområdet. Utgången i ärendet motiverades med att publikationen bl.a. genom upprepade omnämmanden av bankerna och de tjänster som dessa tillhandahöll var ägnad att främja avsättningen av tjänster och att det därför måste antagas att publikationen framställdes huvudsakligen i det syftet. I RÅ 1975 Aa 570 bedömdes en publikation som delades ut gratis till elever i grundskolans årskurser 1 – 6. Publikationen kom ut med fyra nummer per år. Publikationen är enligt bolagets mening att betrakta som ett pedagogiskt hjälpmedel som kostnadsfritt ställs till skolornas förfogande för undervisning i ekonomiska ämnen på låg- och mellanstadierna. RR fann efter genomgång av textmaterialet att de av utgivarens huvudmän tillhandahållna tjänsterna omnämns endast i obetydlig omfattning. Att syftet med utgivningen är det av bolaget angivna vinner stöd av trycksakens text och motsätts inte av dess utformning eller av omständigheterna i övrigt. RR fann att trycksaken inte kunde anses framställd i huvudsakligt syfte att offentliggöra reklam i RSL:s mening. Med ändring av RSV:s förhandsbesked förklarade RR att skatteplikt inte förelåg för trycksaken.

I ett annat ärende (RÅ 1976 Aa 126) var frågan, om en trycksak, som var utgiven av en branschförening, var att anse som reklamtrycksak. Reklamskattenämnden uttalade att trycksaken fick anses vara framställd huvudsakligen i syfte att offentliggöra reklam i form av PR och goodwill för den verksamhet som bedrevs av företag som var anslutna till föreningen och att trycksaken därför var att anse som en reklamtrycksak. Såväl RSV som RR gick på samma linje.

Samma utgång har det blivit i två mål (RÅ 1985 Aa 12 och RÅ 1985 Aa 60) rörande publikationer utgivna av en hotellkedja respektive ett flygbolag. Publikationerna innehöll till övervägande del redaktionell text och de tillhandahölls gratis. Av annonsutrymmet upptogs endast en mycket liten del av egenannonser. RSV uttalade att publikationerna genom sitt innehåll och



spridningssätt fick anses framställda huvudsakligen för att skapa goodwill för utgivarnas verksamhet och att de därför var att anse som reklamtrycksaker. RR gjorde inga ändringar.

### **Köpcentertidning**

En form av trycksak som i ett flertal fall varit föremål för RSV:s bedömning är "köpcentertidningar". Dessa ges oftast ut av en reklambyrå eller av en företagarförening för centret och innehåller till övervägande del annonser med reklam för de olika företagen vid köpcentret i fråga. RR har i ett fall prövat skattepliktsfrågan beträffande en sådan "köpcentertidning" (RÅ 1984 Aa 146). Tidningen gavs ut av en företagarförening. Någon reklam för föreningen förekom inte i publikationen, utan innehållet i tidningen bestod till övervägande del av annonser med reklam för till föreningen anslutna företag. RR uttalade: "Enligt förarbetena till lagen infördes punkten 3 i anvisningarna till 1 § reklamskattelagen för att eliminera den onödiga omgång som det innebar att ta ut skatt på framställningen av annonsorgan, när skatten ändå fick dras av från skatten på annonsen." RR fann att publikationen inte kunde betraktas som en reklamtrycksak utan att det var fråga om ett annonsorgan med skattepliktiga annonser.

Andra avgöranden som berör denna fråga är RÅ 1975 Aa 601, RÅ 1982 Aa 2 och RÅ 1982 Aa 209 se avsnitt 7.8.2. Se även RÅ 1976 Aa 96, vilket ärende refererats under avsnitt 7.6.

För att en trycksak ska klassas som en reklamtrycksak fordras sammanfattningsvis att trycksaken innehåller reklam för verksamhet som bedrivs av utgivaren eller av någon med vilken denne står i intressegemenskap samt att trycksaken framställts huvudsakligen i syfte att offentliggöra denna reklam. Skulle det huvudsakliga syftet inte vara detta utan t.ex. att offentliggöra reklam eller annons för annan än utgivaren eller någon som står i intressegemenskap till honom, är trycksaken att anse som ett annonsblad eller som en trycksak innehållande annonser. Vid denna bedömning ska man se till de i föregående avsnitt nämnda faktorerna. Det finns inte något mått på hur stor del av innehållet i en trycksak som ska utgöra egenreklam för att trycksaken ska anses vara en reklamtrycksak.

## **7.9 Skatteplikt för annons**

Enligt 3 § RSL föreligger skatteplikt, om inte annat följer av 4 §, för annons som avser reklam och för annan annons för vilken vederlag utgår.

### 7.9.1 Skatteplikt för annons

Beskattningen av annonser bygger på den tidigare annonskatten (SFS 1971:170) som omfattade annonser som mot vederlag infördes i dagstidningar och i andra periodiska publikationer än sådana som undantagits från skatteplikt enligt förordningen (1968:430) om mervärdesskatt. Annonsskatten utgick oavsett annonsens innehåll eller syfte. Det sistnämnda gäller också ifråga om reklamskatt på annonser som förs in i en publikation mot vederlag. På andra punkter skiljer dock reklamskatten sig från den tidigare annonskatten. Reklamskatten utgår sålunda även på annonser i sådana publikationer som är undantagna från mervärdesskatt. Vissa undantagsregler i RSL överensstämmer dock med undantagsreglerna i ML. I fråga om annonser som avser reklam utgår skatt även om inget vederlag erläggs. Se prop. 1974:84, s. 12 f.

En annons som mot vederlag tas in för annan än utgivarens räkning (se t.ex. RÅ 1976 Aa 96) och vederlagsfria *reklam*annonser beskattas alltid såvida inte något av undantagen i 4 § är tillämpligt (se även avsnitt 7.9.2). Detta gäller även beträffande s.k. gluggannonser, dvs. annonser som utan vederlag införts på ett ledigt utrymme (se t.ex. RÅ 1974 A 791).

#### Annons mot vederlag

Utgår vederlag beskattas annonser med offentliga meddelanden, kungörelser, platsannonser och födelsedagsannonser m.m. Vidare kommer alla särskilt betalda, dvs. betalda på annat sätt än genom abonnemangsavgift eller liknande, införda meddelanden i telefonkataloger, adressregister m.m. att räknas som skattepliktiga annonser och därvid att beskattas, se prop. 1974:84, s. 28 och SkU 1974:34, s. 14 och 25.

I ett förhandsbesked den 13 oktober 1989 har RSV prövat frågan då det i en telefaxkatalog infördes uppgifter dels i ett namnregister, dels i ett branschregister. Bolaget tog betalt för att införa uppgifterna i branschregistret. RSV fann att utrymmena i branschregistret var skattepliktiga annonser enligt 1 § andra stycket 3 och 3 § RSL. De i namnregistret upplåtna utrymmena var däremot inte skattepliktiga annonser eftersom de infördes utan vederlag.

I ett förhandsbesked den 20 januari 1981 (har RSV prövat frågan om vissa annonser i annonsblad kunde anses ha införts vederlagsfritt eller inte. Omständigheterna i ärendet var följande. Annonser som mot vederlag infördes i en viss dagstidning var förenade med en rätt att utan ytterligare vederlag bli införda i annonsblad. Något särskilt vederlag utgick således inte för införandet av annonserna i annonsbladen. RSV fann att det vederlag som annonsörerna erlade var att anse som ersättning för annonser inte enbart i dagstidningen utan även i annonsblad och att vad som enligt 3 § RSL gäller för

betald annons i allmänhet också skulle gälla för de annonser som införts i annonsbladen. Förhandsbeskedet överklagades inte. Den ovan redovisade ståndpunkten har också kommit till uttryck i en dom som KR i Stockholm meddelade den 5 november 1981, mål nr 495–496-1981.

**Annons utan  
vederlag – Reklam**

Som exempel på annons som innehåller reklam kan nämnas artiklar i dagstidningar med inbjudan till läsekretsen att mot betalning delta i en av tidningen arrangerad utlandsresa. Ett annat exempel är följande. I veckopressen förekommer artiklar om textilhantverk, mode, inredning, blomsterodling m.m. i vilka läsekretsen erbjuds att köpa tyger, garner, modevaror, möbler, lökar och dylikt genom utgivaren eller från angivet företag. Vanligtvis är artiklarna kombinerade med en beställningskupong. Sådana köperbjudanden i redaktionell text utgör meddelanden som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättningen av vara, tjänst etc. och utgör således reklam. Dessa artiklar är, såvida inte publikationerna innehåller egenreklam i sådan omfattning att de därigenom blir att anse som en reklamtrycksak, att anse som skattepliktiga annonser. Se prop. 1974:84, s. 31 samt RÅ 1973 A 381 och RÅ 1974 A 790.

Om ett i redaktionell text intaget meddelande om vissa varor eller tjänster inte har till syfte att främja avsättningen i kommersiell verksamhet av varor eller tjänster, som t.ex. en rekommendation att använda flytväst eller bilbälte, och något vederlag inte erläggs för utrymmet, föreligger däremot inte skatteplikt. Vad avser vederlagsfria annonser med erbjudanden från privatpersoner om försäljning, inköp eller byte av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst har RR i två avgöranden – RÅ 1982 Aa 140 och 212 – förklarat att de transaktioner som dessa typer av annonser avser inte kan hänföras till kommersiell verksamhet i den mening som avses i 1 § RSL och att annonserna därför inte var skattepliktiga. Se även under avsnitt 7.5.

KR i Sundsvall har i dom 7 maj 2003 i mål nr 3410-00 bedömt att gratis upplåtna textutrymmen (mässkatalog) för utställare var skattepliktiga reklamannonser. KR fann att mässutställarna bedriver kommersiell verksamhet och utgångspunkten måste vara att de deltar i mässan bl.a. för att presentera sina produkter och tjänster för tänkbara kunder. Annonser i en mässkatalog som innehåller information om i var fall utställarens namn och där besökarna även ges upplysning om var inom mässonrådet utställarens monter eller utställningsyta finns har enligt KR:s mening självfallet ett avsättningsfrämjande syfte.

**Ersättningsannons**

Av Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam framgår följande. För annonser som införs

utan vederlag och utgör rättelser av annonser som vid ett tidigare införande innehållit tryckfel eller andra felaktigheter som utgivaren av publikationen svarat för (ersättningsannonser) bör inte skatteplikt anses föreligga.

### **Egenreklam**

Gör en utgivare reklam för egen räkning i ett annonsblad anses denna reklam i skattehänseende som skattepliktig annons som ska beskattas på samma sätt som införda annonser såvida inte egenreklamen har en sådan omfattning att trycksaken därigenom blir att anse som en reklamtrycksak (prop. 1974:84, s. 31) eller annat följer av 4 § 3 RSL (se vidare under avsnitt 7.9.2.3).

### **7.9.2 Ej skattepliktig annons**

I 4 § RSL undantas vissa annonser från skatteplikt. Undantagen är uppdelade på tre punkter varav de två första tar sikte på annonser i vissa publikationer. Dessa annonser är alltid skattefria. I punkt tre undantas vidare annonser i vissa former av trycksaker under förutsättning att annonserna är av visst innehåll.

#### **7.9.2.1 Organ för sammanslutningar**

I 4 § 1 RSL stadgas att skatteplikt inte föreligger för annons i en periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar.

Den här aktuella undantagsbestämmelsen infördes 1975 (SFS 1975:117) och tillkom för att neutralisera de effekter som det då vidgade annonsbladsbegreppet kom att få på denna typ av publikationer, dvs. att de kom att belastas med reklamskatt utan någon rätt till återbetalning (Se 24 § RSL). I sitt betänkande (SkU 1975:12 s. 11) uttalade skatteutskottet följande beträffande tolkningen av undantagsbestämmelsen.

Utskottet är medvetet om att den förordade skattefriheten kan skapa vissa risker för att ideella organisationer försöker förbättra sin ekonomi genom att ställa sig som utgivare av mera renodlade annonsblad. Som förutsättning för att en publikation i reklamskattehänseende ska anses som organ för en ideell organisation bör därför gälla att publikationen genom annat innehåll än annonser väsentligen framstår som organ för organisationen.

Det är således inte tillräckligt att en periodisk publikation ges ut av en i 4 § 1 RSL nämnd organisation för att den ska vara befriad från reklamskatt. Publikationen måste även genom sitt innehåll framstå

som organ för sammanslutningen i fråga.

Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges ridsidrottsförbund eller Sveriges korporationsidrottsförbund eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. 3 kap. 14 § mervärdesskattelagen.

Begreppet miljövård avser i RSL:s mening endast den yttre miljön medan inre miljövård, t.ex. företagshälsovård och arbetsmiljö, inte omfattas därav, se t.ex. RSV:s förhandsbesked den 10 november 1978 och den 24 juni 1981. Se även KR:s i Stockholm dom den 30 mars 1984 i mål nr 478-1984. I det sistnämnda fallet fann KR att en tidning som gavs ut inte kunde anses ha huvudsakligen ett miljövårdande syfte.

En förening med ett näringspolitiskt syfte har av RR (RÅ 1985 Aa 59) inte ansetts tillhöra den kategori sammanslutningar som omfattas av aktuellt stadgande. Sökanden i målet var en hantverks- och industriförening. Föreningen som har ett näringspolitiskt syfte, bestående i bl.a. främjande av yrkesutbildning och yrkesskicklighet, skulle ge ut en periodisk publikation som skulle utgöra dess organ. RSV förklarade i förhandsbesked den 3 september 1984 publikationen skattepliktig. Reklamskattenämnden uttalade i sitt yttrande i ärendet, att sökandeföreningens näringspolitiska verksamhet inte utgjorde något sådant huvudsakligt syfte som anges i författningspunkten. RR gjorde ingen ändring i förhandsbeskedet.

RR har i ett fall – RÅ 1979 Aa 173 – prövat om en publikation var att anse som ett organ för en idrottsförening. Publikationen i fråga hade delats ut gratis till hushållen i kommunen och dess syfte var att vara ett språkrör för föreningen, att väcka intresse för föreningen och idrott, att värva medlemmar samt att få kontakt med personer, som ville arbeta aktivt inom föreningen. Inte i något av de nummer av publikationen som var uppe till prövning fanns något uttryckligt tillkännagivande att publikationen utgjorde organ för föreningen. Däremot fanns på första sidan av ett av numren en introduktionsruta, vari redaktionen uttryckte förhoppningen att publikationen skulle uppfattas för vad den var ämnad att vara – en information om vad annonsörerna hade att erbjuda – om vad som händer ”på sta'n”. Vidare sades det där att publikationen var rätt mycket idrottsligt anknuten ”– och helt naturligt – mycket fotboll. Naturligt därför att det är VM-år och vi bor i T – så deså”. I numren för 1978 upptog annonserna 50–60 % av textutrymmet och i första numret för 1979 upptog annonserna något mindre än 50 %. Vad avser anknytningen till föreningen framgick den inte på annat sätt än att föreningens emblem var avbildat på första sidan i nummer 2 och 4/1978 och av att åtskilliga artiklar i publika-

tionerna handlade om föreningens verksamhet. RR fann, vid en helhetsbedömning av de ovan redovisade och övriga omständigheter, att publikationen inte väsentligen framstod som organ för föreningen.

I ett förhandsbesked den 18 mars 1980 – prövades ånyo om den ovan nämnda publikationen kunde anses utgöra ett organ för föreningen. Till skillnad från de tidigare numren av publikationen hade de getts rubriken ”X:s klubbtidning”. RSV förklarade i förhandsbeskedet att publikationen inte heller med denna ändring kunde sägas väsentligen framstå som ett sådant organ för föreningen som avsågs i 4 § 1 RSL.

Andra förhandsbesked som RSV har meddelat inom detta område är från den 24 mars 1981 och den 2 november 1982. I det förstnämnda ärendet var fråga om en publikation, som ursprungligen gavs ut av en idrottsklubb och som då väsentligen hade framstått som ett organ för klubben men som sedermera kom ut som veckotidning i en upplaga om över 30 000 exemplar, kunde anses som ett organ för idrottsklubben. Publikationen delades ut gratis till alla hushåll inom kommunen och behandlade allt slags idrottslig verksamhet i kommunen i syfte att förbättra villkoren för idrotten där. Publikationen användes även för meddelanden från klubben samt från fritids- och idrottsråd. RSV fann att publikationen framstod som en lokal allmän idrottstidning och att annonserna därför var skattepliktiga. I det andra fallet var det fråga om en publikation, som kom ut med minst 12 nummer per år, varav 11 nummer såldes i samband med A-lagets hemmamatcher, kunde anses uppfylla villkoren i undantagsbestämmelsen. Av utrymmet i publikationen bestod 72 % av annonser samt i övrigt av meddelanden rörande föreningen, laguppställningarna för den hemmamatch som skulle spelas på utgivningsdagen m.m. Upplagan var numrerad och varje exemplar utgjorde lott i ett lotteri med vinstdragning i anslutning till matchen. RSV, som fann att publikationen i första hand var att anse som ett programblad till föreningens hemmamatcher och inte organ för föreningen, förklarade att annonserna var skattepliktiga.

I RSV:s förhandsbesked den 29 december 1976 var fråga om en periodisk publikation som skulle komma ut med ca 45 000 exemplar och spridas som grupporsband till hushåll, butiker och kontor på en viss ort. Målet med publikationen var att ge idrottsföreningen på orten ett eget språkrör, att ge föreningen en intäkt i form av sålda annonser samt att ge föreningen en möjlighet att profilera sig. I det till ansökningen fogade exemplaret av publikationen var andelen redaktionell text ca 40 %. Artiklar med direkt anknytning till föreningen upptog ca en tredjedel av

utrymmet. Även om det var ett stort antal annonser bedömdes tidningen genom sitt innehåll väsentligen framstå som organ för föreningen. I förhandsbeskedet förklarade RSV att skatteplikt inte förelåg för annonserna.

#### **7.9.2.2 Främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands**

Enligt 4 § 2 RSL föreligger inte skatteplikt för annons i en publikation som ges ut på främmande språk för spridning huvudsakligen utomlands.

Denna undantagsbestämmelse avser endast annonser i publikationer som uteslutande innehåller text på främmande språk. Innehåller en publikation text på såväl svenska som främmande språk är undantaget inte tillämpligt, se t.ex. RÅ 1973 A 69 och RÅ 1974 A 1209.

I ett förhandsbesked den 3 oktober 2001 har skatterättsnämnden uttalat att det krävs att såväl all redaktionell som samtliga annonser är på annat språk än svenska.

**Minst 80 %**

Enligt SKV:s uppfattning är kravet, att publikationen ska spridas huvudsakligen utomlands, uppfyllt då minst 80 % av den distribuerade upplagan av publikationen sprids utomlands (se Riksskatteverkets allmänna råd RSV 2002:42 om skatt på annonser och reklam).

#### **7.9.2.3 Egenannons i publikation**

Enligt 4 § 3 RSL föreligger inte skatteplikt för annons i publikation eller bilaga till publikation, när annonsen avser endast publikationen eller annat nummer av denna eller, i fråga om bok, annan bokutgivning av samma förläggare.

Detta undantag gäller t.ex. annons med uppmaning till prenumeration på den publikation som annonsen är införd i, se RÅ 1974:80. Från här avsedda annonser skiljs annonser med reklam för annan verksamhet som utgivaren bedriver, se RÅ 1974 A 791 samt RSV:s förhandsbesked den 27 februari 1974 och den 13 augusti 1974. Om annons för viss publikation införs i en annan publikation är annonsen skattepliktig även om publikationerna har samme ägare. Till skillnad härifrån gäller i fråga om bok att skatteplikt inte föreligger om annonsen avser annan bokutgivning av samme förläggare.

Vad som är att anse som bilaga till publikation har tidigare behandlats i avsnitt 7.6.

## 7.10 Skatteplikt för annan reklam

Enligt 5 § RSL föreligger skatteplikt dels enligt 5 § 1 RSL för reklam som återges i s.k. ljustidning, i eller i anslutning till trafikmedel, butikslokal, sportanläggning, teater eller liknande lokal, på fastighet eller allmän plats eller annat motsvarande sätt, dels och enligt 5 § 2 RSL för reklam som återges genom visning av film eller återgivning av ljud. Enligt 6 § RSL gäller vissa inskränkningar i denna skatteplikt.

### 7.10.1 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 1 RSL

Reklam som avses i 5 § 1 RSL offentliggörs antingen utomhus, s.k. utomhusreklam, eller i lokaler av olika slag.

#### Utomhusreklam

Utomhusreklamen sker i väsentlig utsträckning genom offentliggörande av affischer, ljusskyltar, andra skyltar och liknande samt s.k. ljustidningar. Sådan kan förekomma på särskilt iordningställda affischtavlor, på fastigheter, i offentliga lokaler, i trafikmedel, utomhusanläggningar för idrotts-, sport- eller andra tävlingar och liknande ställen. Till utomhusreklamen räknas även trafikreklam dvs. reklammeddelanden i form av affischer eller dylikt i järnvägs- eller tunnelbanevagnar, bussar, flygplan, fartyg eller taxibilar. Även reklam på leasingbilar har hänförts hit. (se RSV:s förhandsbesked den 10 maj 1977). Även reklam på luftballong har ansetts som utomhusreklam (se RSV:s förhandsbesked den 2 november 1982).

#### Lokaler

Offentliggörandet av reklam i lokaler av olika slag t.ex. butikslokaler, idrottsarenor, stationsbyggnader, flyghallar eller tunnelbanestationer sker i allmänhet genom affischering och dylikt.

#### TV-reklam

Reklamskatteutredningen uttalade i prop. 1972:58 s. 40 att utredningen avser att, om så erfordras, behandla frågan om beskattning av reklam i radio och television sedan den tagit ställning till om sådan reklam bör få ske.

Enligt RÅ 85 1:24 omfattas inte reklam som förmedlas genom radio eller television av lagen om skatt på annonser och reklam.

SRN har i två förhandsbesked den 21 mars 1990 ansett att sådan reklam som visas på TV-monitorer på offentliga platser inte är skattepliktig. Eftersom uppspelning av reklam på TV-monitorer anses som sändning enligt radiolagen och sådan via sändning i TV förmedlad reklam inte omfattas av skatteplikt enligt RSL. Se vidare under avsnitt 7.10.4.

#### Databaser

Skatteplikt har ansetts inte föreligga för databas innehållande uppgifter om bl.a. hotell, restauranger, färjelinjer m.m. Verksamheten ansågs inte innefatta ett sådant återgivande av reklam



som avses i 5 § 1 RSL. Inte heller på någon annan grund var verksamheten skattepliktig enligt RSL. Förhandsbesked meddelat den 18 mars 1993.

**Elektroniska  
marknadsplatser**

SRN har i ett fall den 22 maj 2000 uttalat följande. Bolagets förmedling från datorer av annonser och information i elektroniska tidningar på de särskilda i offentliga miljöer uppställda bildskärmarna, vilka är utvecklade ur TV-skärmstekniken, får enligt nämndens bedömning, i den mån det är fråga om reklam, uppfattas som reklam genom televisionsöverföring. Skatteplikt enligt RSL ansågs då inte föreligga.

**Idrottsreklam**

Såsom skattepliktig reklam har även ansetts idrottens s.k. tröjreklam. Denna typ av idrottsreklam sker i allmänhet på det sättet att avtal träffas mellan ett idrottsförbund eller förening och ett företag om att för reklam utnyttja utrymme på tävlingsdräkter, överdragskläder, utrustning och dylikt. (Se RSV:s förhandsbesked den 6 juli 1982 respektive den 1 november 1982).

Reklam på idrottskläder innebär att klubben upplåter utrymme på spelarnas dräkter eller utrustning. Detta går i allmänhet till på så sätt att reklambudskapet klistras, sys eller på annat sätt fästes på dräkter, hjälmar etc. Så snart fråga är om att offentliggöra reklam på ett sålunda upplåtet utrymme är det fråga om skattepliktig reklam. (Se KR:s i Stockholm dom 1980-09-09, mål nr 1092-1979, 1341–1346-1979 som behandlas nedan.)

Det förekommer också att idrottsklubbar erhåller ersättning i någon form från företag för att bära dess dräkter eller använda dess utrustning.

Av intresse i detta sammanhang är RÅ 84 1:43 där RR uttalar bl.a. följande: Enligt ett avtal med den svenska generalagenten för sportkläder erhöll ett idrottsförbund under 1979 sportkläder till ett värde av 30 000 kronor. Genom avtalet utfäste förbundet att kläderna skulle begagnas av det svenska A-landslaget. Liksom de sportkläder av samma fabrikat som finns att köpa i detaljhandeln var de till förbundet levererade plaggen försedda med varumärke – namnet jämte en symbol. Varumärket på plaggen var inte med hänsyn till storlek, placering eller utförande i övrigt särskilt iögonfallande. Varumärkesbeteckning kan i förevarande sammanhang inte anses utgöra reklam i den mening som avses i lagen om skatt på annonser och reklam. Skatteplikt uppkommer därför inte när förbundet använder ifrågavarande sportkläder.

KR i Stockholm avgjorde genom dom den 9 september 1980 (mål nr 1092-1979 och 1341–1346-1979) en liknande fråga. Förhållandena var följande. Förbundet erhöll ersättning från ett företag som tillverkade hjälmar för att spelarna skulle bära hjälmar

med en påklistrad dekal med tillverkarens namn. Av utredningen i målet framgår att förbundets hjälmar levererades till vanliga konsumenter utan dekalen påklistrad. Denna följde dock med i förpackningen. Skattepliktig reklam ansågs föreligga när spelarna använde hjälmarna inom landet. Någon fördelning i avtalen av reklamintäkterna på den skattepliktiga och skattefria delen av reklamen var inte gjord, en sådan uppdelning gjordes av KR enligt skälig grund.

### Sponsring

Ett företag kan även lämna ersättning till en idrottsklubb utan att denna upplåter reklamutrymme men ändå få viss reklam för sin verksamhet. Under vissa förutsättningar anses sådan ersättning inte utgöra skattepliktig reklam. Så var t.ex. fallet när ett företag lämnade en idrottsklubb ersättning för att en av klubben arrangerad tävling skulle ha det namn som påminde om företaget eller dess produkter. Detta var fallet i KR:s Stockholm dom den 6 juni 1977 (mål nr 11801-1974 och 11902-1974). Till bedömning var frågan uppe om reklamskatt skulle utgå för den ersättning som en klubb erhållit från ett företag för att namnge en av klubben arrangerad biltävling efter företagets namn. KR fann att klubbens åtagande i detta hänseende inte kunde anses utgöra reklam i den mening som avses i RSL. Se även förhandsbesked den 23 juni 1986 där rättsnämnden uttalade att skatteplikt inte förelåg för upplåtelse avseende ensamrätt för ett bolag till en tennisbanas namn.

KR i Sundsvall har i dom den 30 oktober 2003 i mål nr 118-119-02 har ansett en förening vara skattskyldig för de reklamskyltar och högtalarreklam som föreningen offentliggjorde i ishall, vid fotbollsplan, tröjreklam och genom annonsering i programblad. KR ansåg inte att föreningen var berättigad till att få beskattningsunderlaget reducerat med yrkade belopp avseende kostnader för programblad, idrottskläder, medlemmars arbete. Detta då KR fann att de av föreningen i efterhand upprättade intygen för att komplettering av uppgivna muntliga avtal inte kunde anses visa att en del av de aktuella vederlagen skulle ha avsett något annat än ersättning för offentliggörande av reklam.

#### 7.10.2 Undantag från skatteplikten enligt 5 § 1 RSL

Offentliggörande av reklam som avses i 5 § 1 RSL är enligt 6 § 2 RSL inte skattepliktig om fråga är om reklam i eller utanför företags butikslokaler, arbetsplats, trafikmedel eller liknande om reklamen avser företaget, dess verksamhet eller utrymmet för reklamen. Detta innebär att skatteplikt inte föreligger när reklamen avser verksamhet som bedrivs på platsen eller varor som säljs där.

Skattefrihet har sålunda ansetts gälla för t.ex. reklam för byggnads- och entreprenadföretag på byggnadsplats och för trafikföretag i eller utanför företagets stationsbyggnader eller på dess fordon. Även om

trafikföretaget inte äger fordonen eller låter annat företag bedriva viss trafikverksamhet för sin räkning anses de sålunda "inhyrda" fordonen som trafikföretagets trafikmedel i reklamskattesammanhang. Reklam för trafikföretaget på sådana fordon är därför inte skattepliktig. Detta följer av ett förhandsbesked (den 4 juni 1981) där RSV förklarat att reklam för ett s.k. länskort på eller i bussar, som på entreprenadbasis användes för att ombesörja viss persontrafik för ett regionalt trafikföretags räkning, omfattades av undantaget för reklam i eller på trafikmedel enligt 6 § 2 RSL. Skatteplikt har ej heller ansetts föreligga för reklam som offentliggörs i samband med försäljning från tillfälligt försäljningsställe, i samband med en utställning (RSV:s förhandsbesked den 15 augusti 1984).

### Skyltreklam

I anslutning till butikslokaler förekommer det i allmänhet två typer av reklam, nämligen dels skyltar utvisande vad det är för typ av butik ("Bensin, Majs Fukt och Godis" etc.), dels skyltar med reklam för varusortimentets olika produktnamn. Offentliggörandet av denna reklam är inte skattepliktig om skyltarna finns anbringade i eller utanför butikslokalen och de avser företaget eller dess verksamhet. Vid den här typen av reklam har det uppstått problem med att dra gränsen för när reklamen är "i eller utanför företagets butikslokal". I förarbetena till bestämmelsen uttalas (prop. 1972:58 s. 39) att skyltar som förekommer i anslutning till visst företags butikslokal, kontor, byggnadsplats eller liknande inte ska beskattas. Vidare sägs att skyltar av annat slag t.ex. skyltar, som placeras på husfasader, längs vägar eller på andra platser som saknar ett direkt lokalt samband med visst företags verksamhet, konkurrerar med annan utomhusreklam och att upplåtelsen av utrymme för sådan skyltreklam därför bör beskattas.

Skattepliktsfrågan för skyltar har vid två tillfällen varit föremål för avgöranden i RR.

I det första fallet (RÅ 81 1:23) var det fråga om bedömning av skatteplikt för viss skyltreklam i och utanför ett inbyggt köpcentrum i Göteborg. Köpcentret är mycket stort och har karaktären av gågator med tak över. Skyltreklamen finns dels invändigt utefter gågatorna och i ett i affärskomplexet beläget parkeringshus, dels anbringad utvändigt på parkeringshusets fasad. All reklam avser de butiker som finns i centret. Reklamskyltarna som avsågs i ansökningen om förhandsbesked finns dock inte i någon omedelbar närhet till i reklamen avsedd butik.

RSV förklarade i förhandsbeskedet att offentliggörandet av reklamen var skattepliktig eftersom den åsyftade reklamen inte återgavs i eller utanför den butik som reklamen avsåg.

Säskanden anförde i begäran till DD bl.a. att det i reklamskattelagen

Sökanden anförde i besvär till RR bl.a. att det i reklamskattelagen inte föreskrivs något krav på omedelbar närhet till i reklamen avsett företag för att undantaget från skatteplikt ska vara tillämpligt. RR gjorde ej ändring i RSV:s förhandsbesked. Ett regeringsråd var dock skiljaktig och menade att affärscentret vid tillämpning av 6 § 2 RSL fick ses som en enhet.

Det andra avgörandet (RÅ 1984 Aa 145) avsåg även det en ansökan om förhandsbesked i fråga om skatteplikten för skylt-reklam i anslutning till ett köpcentrum. Köpcentrets centrumbyggnad består av två plan med ett antal butiker, en bank och en restaurang, vilka nås från gemensamma gågator inomhus. Byggnaden har två entréer. Ansökningen avsåg skyltar som var uppsatta

- a) inne i anläggningen i direkt anslutning till lokalen för den verksamhet som skylten är avsedd för,
- b) på eller omedelbart över yttre skyltfönster till lokalen,
- c) på en ramp längs anläggningens ytersida eller direkt på ytterväggen och
- d) på gemensamma tavlor vid rulltrapporna inne i anläggningen.

RSV förklarade i förhandsbeskedet att samtliga skyltar omfattades av undantaget i 6 § 2 RSL och därför var offentliggörandet av dem inte skattepliktigt.

Allmänna ombudet anförde besvär beträffande dels skyltarna under c) och d), dels de skyltar under b) som saknade ett direkt samband med lokalen på eller över vars skyltfönster de var anbringade. RR fann att skyltarna under c) och d) inte kunde anses vara placerade i sådan omedelbar anslutning till butik eller annan lokal för företag som reklamen avsåg att de omfattades av undantagsbestämmelsen i 6 § 2 RSL. RR fann vidare att detsamma gällde skyltar som är uppsatta på ytterväggen till ett företags verksamhetslokal utan att vara anbringade på eller vid yttre skyltfönster till lokalen. I anledning härav var även skyltarna under b) skattepliktiga.

### **7.10.3 Skatteplikt för reklam enligt 5 § 2 RSL**

Offentliggörande av reklam genom visning av film eller återgivande av ljud är skattepliktig enligt 5 § 2 RSL. Visst undantag från skatteplikten stadgas i 6 § 2 RSL.

#### **Filmreklam**

Reklamskatteutredningen (se SOU 1972:6 s. 98 och prop. 1972: 58 s. 39) utgick från att filmreklam kunde förekomma i stort sett i två former dels som förprogram till spelfilmer, dels som separat program. Reklam i form av ljusbilder, film eller dylikt som visas på teater före eller efter föreställning eller i paus ansåg utredningen

skulle bedömas på samma sätt som filmreklam. Utredningen uttalade att högtalarreklam borde betraktas som skattepliktig så snart den sker på allmän plats eller dylikt. (Se SOU 1972:6 s. 99 och prop. 1972:58 s. 40.)

#### **Videogram**

KR i Stockholm har i dom 1990-11-14 (mål nr 2996–2997-1989) konstaterat att RSL inte omfattar reklam i radio eller TV och att interna videogramsändningar inte heller på annan grund är att anse som skattepliktig reklam. De i målen aktuella videogramsändningarna distribuerades i lokala kabel-/trådsändningar till hotellrum.

Rättsnämnden har i två förhandsbesked den 21 mars 1990 prövat frågan om reklam på videoband som förmedlas på TV-monitorer i olika offentliga miljöer. Rättsnämnden uttalade i förhandsbeskeden att enligt radiorättsliga regler är i princip all överföring av ljud och bild via kabel att anse som sändning, nämligen trådsändning enligt 1 § radiolagen (1966:755). Således får även uppspelning av reklam på TV-monitorer i olika offentliga miljöer anses som sändning. Mot denna bakgrund får den aktuella reklamen betraktas som sådan via sändning i TV förmedlad reklam som inte omfattas av skatteplikt enligt RSL.

#### **Ljudreklam**

Som skattepliktig ljudreklam har ansetts reklammeddelanden som talas in på telefonsvarare och som allmänheten kan ta del av genom att ringa upp i dagspressen publicerade telefonnummer. (RSV:s förhandsbesked den 20 april 1983).

Såsom skattepliktig reklam har däremot inte ansetts distribution till hushållen av ljudband som innehöll reklammeddelanden och underhållning. (Se RÅ 80 1:5). RR ansåg att denna distribution inte innefattade ljudåtergivning. RR fann att tillhandahållande av ljudbanden inte heller på annan grund var att anse som skattepliktig reklam.

Vidare har skatteplikten för spridning av reklam via kabelradionät till medlemmar i viss förening prövats av RR (RÅ 85 1:24). RR uttalade att RSL inte avser reklam i Sveriges Radio och heller inte annan radioreklam. Föreningens spridande av radioreklam ansågs därför inte skattepliktigt.

SRN har i ett förhandsbesked den 16 april 1999 ansett att reklam som sprids via tillhandahållande av en för abonnenten gratis telefonservice är att anse som skattepliktig reklam.

#### **7.10.4 Undantag från skatteplikten enligt 5 § 2 RSL**

#### **Kommande verksamhet**

Undantag från skatteplikten gäller enligt 6 § 2 RSL för reklam som avser kommande verksamhet av det slag som bedrivs där reklamen offentliggörs. Detta innebär att det inte föreligger skattepliktig

reklam vid visning av utdrag ur kommande program på en biograf eller på annan biograf med samma innehavare.

## **7.11 Skattskyldighet**

### **7.11.1 Allmänt**

RSL:s bestämmelser rörande skattskyldighet återfinns i 9–11 §§. I 9 och 10 §§ regleras frågan om vem som är skattskyldig och i 11 § regleras när skattskyldigheten inträder.

Skattskyldig till reklamskatt är – enligt 9 § RSL – den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons. Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in i landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är likaså skattskyldig. I fråga om införsel till landet av annonsblad som getts ut i tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde, betalas skatten till Tullverket.

### **Yrkesmässig**

Begreppet yrkesmässig har i RSL i huvudsak samma innebörd som i inkomstskattesammanhang. Enligt första stycket av anvisningarna till 9 § RSL anses en verksamhet som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Verksamhet som inte utgör näringsverksamhet enligt IL anses som yrkesmässig när den innefattar ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam.

KR i Stockholm har i en dom den 20 december 1988 haft att pröva om annonsering i en årsskrift var att beteckna som enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons. De annonser som det var fråga om i målet hade varit införda i två på varandra följande årsskrifter. Annonsintäkterna för vart och ett av dessa år hade överstigit 250 000 kr och avsett ett stort antal annonser. KR fann att en sådan annonsering inte kunde betraktas som ett enbart enstaka tillhandahållande utan att annonsverksamheten fick anses som yrkesmässig i den mening som avses i 9 § RSL. I en annan dom den 7 oktober 1981 i mål nr 5207-1979 fann KR i Stockholm att skatteplikt förelåg för två skyltar som var uppsatta på en schablontaxerad fastighet. Motiveringen var följande.

Enligt första stycket av anvisningarna till 9 § lagen om skatt på annonser och reklam (1972:266) anses verksamhet som yrkesmässig, när den innefattar ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig reklam. I målet är ostridigt att uthyrningen av de två fasadskyltplatserna i fråga haft lång varaktighet. Vid sådant förhållande får uthyrningsverksamheten anses ha varit yrkesmässig. Föreningen är

därför skattskyldig för ifrågavarande reklamintäkter.

**Utländskt företag**

SRN fann i ett förhandsbesked den 9 maj 1995 att verksamheten, i ett bolag med säte utomlands, inte kunde anses bedriven från ett fast driftställe i Sverige, och därför inte vara yrkesmässig näringsverksamhet enligt KL. Frågan var då om verksamheten kunde anses som yrkesmässig på den grunden att den innefattade ej enbart enstaka tillhandahållande av skattepliktig annons eller skattepliktig reklam. Verksamheten bestod i att förvärva reklamutrymmen på idrottsarenor för vidareupplåtning. Skatterättsnämnden fann att kravet på inte enbart enstaka tillhandahållande var uppfyllt och att skattskyldighet förelåg. Nämnden anförde bl.a. följande:

Utöver lagtextens ordalydelse talar även konkurrensneutrala skäl för att en utländsk företagare ska anses skattskyldig till reklamskatt för offentliggörande av skattepliktig reklam i Sverige, även om företagaren inte driver sin verksamhet från ett fast driftställe här i landet.

RR fastställde förhandsbeskedet i dom i RÅ 1996 not 123.

Skattskyldiga är i princip följande två kategorier, de som offentliggör annonser (ägare av publikationer m.fl. annonsorgan enligt nedan även utgivare) och de som offentliggör reklam i annan form (affischeringsföretag, trafikföretag, idrottsföreningar m.fl.).

**Enkelt bolag**

Enligt 10 § första stycket RSL är delägare i ett enkelt bolag skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. Någon fördelning mellan olika sektioner – som inte är att anse som juridiska personer – inom t.ex. en idrottsklubb kan däremot inte ske utan skattskyldigheten åvilas klubben som sådan (se KR:s i Stockholm dom 1979-07-03, mål nr 5869-1978 m.fl. samt RSV:s förhandsbesked den 3 september 1984 där en idrottsförening ansökte om förhandsbesked om föreningens olika sektioner som bl.a. bandy, basket, fotboll osv. var skattskyldiga var för sig. SRN fann att de olika sektionerna inte uppfyllde kraven på självständiga skattesubjekt utan skattskyldigheten åvilade idrottsföreningen.)

**Handelsbolag**

För skattepliktig verksamhet som bedrivs av kommanditbolag eller annat handelsbolag är enligt 10 § andra stycket RSL bolaget skattskyldigt.

**Europeisk ekonomisk intressegruppering  
Dödsbo,  
konkursbo**

Enligt 10 § andra stycket andra meningen RSL gäller att grupperingen är skattskyldig.

Enligt 10 § andra stycket tredje och fjärde meningarna gäller att om skattskyldig avlidit eller om han försatts i konkurs så är dödsboet respektive konkursboet skattskyldigt.

### 7.11.2 Annonser (3 § RSL)

*Utgivare eller ägare* av publikation eller annan trycksak innehållande skattepliktiga annonser är skattskyldig. Vissa undantag härifrån återfinns i andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL. Bl.a. gäller, att om utgivare av annonsorgan träffat avtal med t.ex. ett tryckeri om att detta ska anskaffa annonser och uppbära vederlaget för dessa, är tryckeriet skattskyldigt för annonsintäkterna, se SOU 1972:6, s. 108 ff. Skulle ett avtal om rätt att upplåta annonsutrymme inte innefatta rätten att uppbära vederlaget för annonserna är undantagsbestämmelsen inte tillämplig och utgivaren/ägaren blir således skattskyldig i enlighet med vad som stadgas i huvudregeln.

#### Vidareupplåtelse

Från det ovan angivna undantaget ska också särskiljas det fallet att någon köper ett visst annonsutrymme i en publikation och för egen del endast utnyttjar en del av detta för att sedan vidareupplåta resterande del av utrymmet till annan eller andra annonsörer. Denna form av vidareupplåtelse utnyttjas bl.a. av idrottsföreningar för att finansiera den egna annonseringen enligt SKVs praxis omfattas sådan vidareupplåtelse inte av undantaget. Konsekvensen härav blir att reklamskatt endast kommer att utgå på det vederlag som utgivaren/ägaren uppburit, medan det mervärde som den som vidareupplåter del av utrymmet tillgodogör sig inte kommer att beskattas. Detta gäller bara under förutsättning att avtal om rätt att upplåta visst annonsutrymme och att uppbära vederlag inte slutits mellan publikationens utgivare och den som vidareupplåter ett utrymme.

I detta sammanhang bör observeras att den som i trycksaken står angiven som utgivare/ansvarig utgivare inte behöver vara samma person som enligt RSL är att anse som utgivare, se vidare under avsnitt 7.6.

### 7.11.3 Affischer, skyltar m.m. (5 § 1 RSL)

Som huvudregel gäller enligt första stycket i 9 § RSL att det är den som *offentliggör* reklam som är skattskyldig. Som sådan anses exempelvis en fastighetsägare, som träffar avtal med reklamköpare om upplåtelse av reklamutrymme på en husfasad eller en idrottsförening som träffar ett sådant avtal om upplåtelse av skyltplatser på en idrottsanläggning. Det är emellertid vanligt att sådan reklam ombesörjes av särskilda *reklamföretag*, som äger eller hyr plats för affischtavlor eller affischpelare på mark, trafikmedel, byggnader och dylikt. Dessa reklamföretag säljer sedan utrymme till reklamköpare och blir därmed, enligt andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL, skattskyldiga. I sådana fall



är den som upplåtit det aktuella utrymmet till reklamföretaget inte skattskyldig, se SOU 1972:6 s. 108 ff.

För det fall en fastighetsägare upplåter en del av en husfasad direkt till en reklamköpare och en annan del av husfasaden till ett reklamföretag med rätt för detta att mot vederlag upplåta utrymmet för reklam blir såväl fastighetsägaren som reklamföretaget skattskyldiga, dock inte för samma utrymme. Se RSV:s förhandsbesked den 6 mars 1979. Skulle ett reklamföretag endast medverka som agent eller annat motsvarande ombud eller inte äga rätt att uppbära vederlag är dock endast fastighetsägaren, lokal innehavaren etc. skattskyldig.

### **Taxireklam**

I ett förhandsbeskedsärende – RÅ 1984 Aa 10 – var fråga om vem som är skattskyldig för reklam som offentliggörs på taxibilar. De i ansökningen givna förutsättningarna var att en taxiförening fått medlemmarnas uppdrag att för deras räkning erbjuda reklamplats på medlemmarnas bilar mot ersättning. Enskild medlem ägde rätt att avstå från att medverka i reklamverksamheten. Den ersättning som reklamköparen hade att betala, kunde debiteras på något av följande sätt.

1. De deltagande medlemmarna upprättar faktureringsunderlag, i form av s.k. kreditbevis. Dessa bevis bearbetas av ett särskilt stansföretag och sammanställs med hjälp av dator i en för medlemmarna gemensam faktura som tillställs reklamköparen. Den datamässiga faktureringen kan ombesörjas av bank eller ett dataföretag som också står som utställare av fakturan. Det totala på reklamköparen fakturerade beloppet överförs genom en centralt styrd automatisk bankdragningsantingen till viss banks girokonto eller till föreningens bankgirokonto och uppdelningen på medlemmarna enligt deras kreditbevis sker därefter genom överföringar till medlemmarnas bankkonton.

2. Taxiföreningen utfärdar fakturan på reklamköparen för medlemmarnas räkning. De erhållna betalningarna kan därefter antingen överföras till de enskilda medlemmarna periodiskt eller avräknas från de månadsavgifter som medlemmarna har att erlægga till föreningen.

I sitt förhandsbesked fann RSV att offentliggörandet av den reklam som avsågs i ansökningen kom till stånd som en följd av avtal som enligt RSV:s mening får anses ha slutits mellan reklamköpare och taxiägarnas ekonomiska föreningar. RSV uttalade vidare att enbart det förhållandet att föreningarna härvid tillämpade olika sätt att överföra betalningen för de reklamtjänster den enskilde medlemmen tillhandahållit inte i något av de i ansökningen avsedda fallen medförde att skattskyldigheten enligt

5 och 9 §§ RSL åvilade någon annan än föreningarna. RR ändrade det överklagade förhandsbeskedet och gjorde följande bedömning.

Enligt 5 och 6 §§ lagen om skatt på annonser och reklam föreligger skatteplikt för reklam som återges i eller i anslutning till trafikmedel när reklamen inte avser det egna företaget eller dess verksamhet. Enligt 9 § nämnda lag är den skattskyldig som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör bl a skattepliktig reklam i annan form än annons. Av andra stycket anvisningarna till 9 § följer att om den skattskyldige har träffat ett avtal med någon annan som medför rätt för denne att upplåta reklamutrymme och uppbära vederlaget härför är endast den sistnämnda skattskyldig.

Den spridning av reklam, som sker genom att reklammeddelande mot vederlag återges på eller i taxibil, utgör skattepliktig reklam enligt reklamskattelagen.

I det med förbundets talan åsyftade fallet att den enskilde taxiägaren såväl fakturerar som uppbär vederlaget från reklamköparna genom direkt förmedling av bank eller anlitat dataföretag finner RR att taxiägaren är skattskyldig. Bestämmelserna i andra stycket anvisningarna till 9 § reklamskattelagen är således ej tillämpliga.

I ett annat förhandsbesked – den 10 maj 1977 – har RSV funnit en idrottsförening skattskyldig för viss reklam som offentliggjordes på leasingbilar som förhyrts av klubben och som disponerades av föreningens spelare.

### **Ballongreklam**

Skattskyldigheten för reklam som offentliggörs på en varmluftsballong åvilar den/dem som disponerar över ett visst utrymme på ballongen och som – om det inte rör sig om egenreklam – uppbär vederlaget för upplåtelsen av utrymmet i fråga. Detta kan beläggas med följande exempel.

Ägaren av ballongen kan betraktas som skattskyldig i de fall då han lånar ut sin ballong till olika ballongföreningar, som utför enstaka uppstigningar. Skattskyldigheten för ägaren inträder vare sig han har försett ballongen med egen reklam eller upplåtit reklamutrymmet åt någon annan. Ägaren anses i dessa fall vara den som offentliggör reklamen

Om ett ombud för ballongägaren eller ballongföreningen upplåter reklamutrymme på ballongen och han också har rätt att uppbära vederlaget härför, är ombudet skattskyldigt. Om ombudet endast sköter anskaffandet av reklamen men inte får uppbära vederlaget åvilar skattskyldigheten den som uppbär vederlaget, dvs. antingen ballongens ägare eller ballongföreningen.

Ballongföreningen torde kunna betraktas som skattskyldig i bl.a. följande fall (i samtliga exempel förutsätts att det inte rör sig om endast enstaka uppstigning)

- föreningen äger ballongen och upplåter reklamutrymme på den för att t.ex. få hjälp med finansieringen av verksamheten
- föreningen hyr en ballong och upplåter reklamutrymme på den
- föreningen lånar en ballong och upplåter reklamutrymme på den.

Då en ballongägare betalar en förening för att den flyger med hans ballong, som han själv försett med reklam, uppkommer frågan vem som ska anses offentliggöra reklamen. Föreningen står ju för det fysiska offentliggörandet, eftersom det är dess medlemmar som ser till att ballongen kommer upp i luften. Å andra sidan är det ju ballongägaren som låter offentliggöra reklamen och som – om det inte rör sig om hans egen reklam – uppbär vederlaget. Reklamutredningen har uttalat (SOU 1972:6, s. 108) att det i första hand är reklamsäljarna som blir skattskyldiga till reklamskatt. Detta tyder på att skattskyldigheten bör åvila den som uppbär vederlaget, dvs. i detta fall ballongägaren. Denna uppfattning vinner också stöd i det förhållandet att ballongägaren närmast kan anses ha gett föreningen det begränsade uppdraget att endast flyga ballongen vilket kan jämföras med att ballongägaren anställer någon att flyga den.

Frågan om skatteplikt föreligger och att skattskyldigheten inträder vid varje tillfälle varmluftsballongens reklammeddelande offentliggörs vid en uppstigning eller på annat sätt har bedömts i ett förhandsbesked från den 18 februari 1992.

#### **7.11.4 Visning av film eller återgivning av ljud (5 § 2 RSL)**

#### **Reklamfilm**

Biografägare eller annan lokal innehavare som själv träffar avtal om visning av reklamfilm och uppbär vederlag för visningen är skattskyldig. Visning av reklamfilm på biografer sker dock i regel genom förmedling av särskilda filmbyråer. I dessa fall blir enligt andra stycket av anvisningarna till 9 § RSL filmbyrån skattskyldig, se SOU 1972:6 s. 110.

Skattskyldig för reklam genom återgivning av ljud är den som träffat avtal med reklamköparen om återgivningen

#### **7.11.5 Införsel av annonsblad**

Enligt 26 § första stycket RSL ska reklamskatt erläggas för i tredje land utgivet annonsblad när sådana trycksaker förs in till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde. Skatt ska betalas till Tullverket.

Den som i yrkesmässig verksamhet distribuerar annonsblad som förts in till landet utan att reklamskatt betalats vid införseln är skattskyldig enligt 9 § andra stycket RSL.

### **7.12 Skattskyldighetens inträde**

Skattskyldigheten för reklamskatt inträder enligt 11 § RSL när

1. skattepliktig annons offentliggörs,
2. skattepliktig reklam i annan form återges.

#### **Förskott**

Erhåller den skattskyldige betalning i förskott inträder dock skattskyldighet för betalningen när den sker.

### **7.13 Skattesatser m.m.**

Enligt 12 § RSL utgår skatten enligt två procentsatser. För annons i allmän nyhetstidning utgör den 4 % av beskattningsvärdet. Skatten utgör i övriga fall 11 % av beskattningsvärdet. Vad som avses med allmän nyhetstidning definieras i 1 § andra stycket 5 RSL.

#### **Redovisningsgräns**

Skyldighet att redovisa reklamskatt föreligger dock inte alltid. Redovisningsskyldigheten är enligt 16 § RSL knuten till beloppet av den skattskyldiges sammanlagda beskattningsvärde för helt beskattningsår.

#### **60 000 kr**

Sålunda föreligger i fråga om periodisk publikation, för vilken utgivaren äger rätt till återbetalning av skatt enligt 24 § RSL, redovisningsskyldighet endast om det sammanlagda beskattningsvärdet av publikationens annonser för helt beskattningsår överstiger 60 000 kr. Denna beloppsgräns är knuten till varje särskild publikation. Ger någon ut t.ex. två publikationer som var och en har en annonsomsättning om 40 000 kr föreligger inte redovisningsskyldighet.

En skattskyldig som är redovisningsskyldig kan dock i vissa fall enligt 24 § RSL erhålla återbetalning av reklamskatt och även befrielse från skyldigheten att inbetala sådan skatt.

#### **20 000 kr**

I övriga fall föreligger redovisningsskyldighet om sammanlagda beskattningsvärdet för helt beskattningsår överstiger 20 000 kr. I det sammanlagda värdet inräknas alla de slag av reklamaktiviteter som den skattskyldige har bedrivit, utom utgivning av periodiska publikationer. Enligt anvisningarna till 16 § bestäms redovisningsskyldigheten för delägare i enkelt bolag av omfattningen av bolagets skattepliktiga verksamhet. Delägare i enkelt bolag är enligt 10 § skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget.

Skattskyldigheten föreligger från den första reklamkronet när

Skattskyldigheten föreligger från den första reklamkronan, när redovisningsgränsen har passerats ska skatt betalas från första kronan.

Enligt 13 § fjärde stycket RSL skall beloppet av reklamskatt eller annan statlig skatt eller avgift inte inräknas i beskattningsvärdet.

### **9,91 %-regeln**

Eftersom beskattningsvärdet utgörs av vederlaget exklusive skatt beräknas skatten som ett pålägg med 4 eller 11 % av priset för en reklam prestation. Är priset för en reklam prestation exempelvis 1 000 kr exklusive skatt och skattesatsen 11 % betalar reklampköparen (1 000 + 110=) 1 110 kr för reklam prestationen. Detta innebär att skatten utgör 9,91 % av priset inklusive skatt. Denna procentsats – 9,91 % – ger samma beskattningsresultat som 11 % av vederlaget exklusive reklamskatten. Om den skattskyldige inte kalkylerat med reklamskatt vid prissättningen och således inte fakturerar skatten öppet beräknas skatten efter 3,85 respektive 9,91 % av det sålunda totalt fakturerade beloppet. Skulle däremot den skattskyldige i efterhand ta ut skattebeloppet genom pristillägg eller dylikt beräknas skatten efter 4 respektive 11 % på det fakturerade beloppet. Skillnaden om 0,15 % respektive 1,09 % ska redovisas den period då efterfakturerings sker.

RR har i RÅ 78 1:5 prövat frågan. Enligt de bestämmelser som låg till grund för RR:s prövning utgick skatt med 10 %. RR anförde följande. För att reklamskatt skall anses ingå i vederlag kan inte krävas att säljaren i vederlaget faktiskt kalkylerat in sådan skatt. Det måste anses tillräckligt att vederlaget bestämts slutligt och att säljaren därför inte i efterhand tar ut skattebeloppet av kunden genom pristillägg eller dylikt. I målet saknas anledning antaga annat än att det avtalade priset enligt fakturan är slutligt vederlag. Genom att skatten i förevarande fall beräknats efter 9,09 % av fakturabeloppet har därför åstadkommit en beskattning med 10 % av ett beskattningsvärde, i vilket skatten inte ingår.

#### **7.13.1 Skattesatser för bilagor**

Såsom tidigare nämnts kan en trycksak som medföljer en publikation antingen utgöra en del (sektion) av publikationen eller en bilaga till denna. (se under avsnitt 7.6).

#### **Del av publikation**

Utgör en trycksak del (sektion) av publikation beskattas den på samma sätt som den publikation som delen medföljer. Skattesatsen för annonserna är sålunda 4 % om den medföljer allmän nyhetstidning och 11 % i övriga fall.

#### **Bilaga**

Utgör en medföljande trycksak inte en del av publikationen är den att anse som en bilaga till denna. Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 1 § RSL anses en bilaga till annan publikation än

reklamtrycksak dels som självständig trycksak, dels som annons i publikationen. Det innebär att utgivaren av den publikation (huvudpublikationen) som bilagan följer med ska redovisa reklamskatt på vederlaget för att bilagan får följa med huvudpublikationen. Finns det annonser i bilagan blir utgivaren av bilagan skattskyldig för dessa annonser.

Skattesatsen för offentliggörandet av annonser i ett annonsblad är alltid 11 %.

När det gäller beskattningen av trycksak såsom annons i publikation är skattesatsen 4 % om den utgör bilaga till allmän nyhetstidning och 11 % i övriga fall.

## 7.14 Beskattningsvärde

### Annons och offentliggörande

Beskattningsvärdet utgörs enligt 13 § första stycket RSL av vederlaget exklusive skatt i fall som avses i 3 § samt 5 § 1 och 2 samma lag, dvs. för annonser och för offentliggörande av reklam. Detta innebär att skatt tas ut på priset för införelse av annonser, visning av reklamfilm, upplåtelse av utrymme för uppsättning av affisch eller annat reklammeddelande etc. Hänsyn ska alltså inte tas till produktion eller framställning av material avsett för offentliggörande (se prop. 1972:58 s. 46). Huruvida s.k. kringkostnader (sortering, paketering, distribution och uppsättning av skyltar) vid offentliggörande av reklam ska ingå i beskattningsvärdet har prövats av RR i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 1987 ref. 19). Av ansökan framgick att säljarna av reklamen tog betalt av köparna för hela kringverksamheten samt att de olika kostnadsdelarna redovisades separat på kundfakturorna tillsammans med vederlaget för utrymmet. RR uttalade att eftersom gränsen mellan vilka kostnader som ska behandlas som offentliggörande och som kostnader som ska behandlas som produktion av material inte framgår av lagtexten eller av förarbetena, ska kringkostnaderna inte ingå i beskattningsvärdet.

### 7.14.1 Gemensamma bestämmelser

#### Vederlag

Med vederlag avses enligt första stycket anvisningarna till 13 § RSL det avtalade priset, däri inräknat avtalade pristillägg enligt faktura eller annan handling.

Om vederlag inte utgår eller om vederlaget uppenbarligen understiger vad som är skäligt utgörs vederlaget enligt 13 § andra stycket RSL av belopp som svarar mot skäligt vederlag.

#### Skäligt värde

Enligt fjärde stycket av anvisningarna till 13 § RSL bestäms skäligt värde enligt ortens pris enligt samma grunder som

föreskrivs för marknadsvärde i 61 kap. IL. Detta innebär att vederlaget ska bestämmas utifrån det belopp den skattskyldige skulle ha erhållit som ersättning för reklamtjänsterna under jämförbara förhållanden.

Beskattningsvärdet för annonser där vederlag inte utgår utgörs i regel av det pris som anges i publikationens annonstaxa med avdrag för den högsta rabatt som normalt lämnas till utomstående företag vid motsvarande annonsering. Om annonstaxa inte finns beräknas beskattningsvärdet på sådant sätt att det svarar mot skäligt vederlag.

**Ersättningsannons** Som tidigare nämnts utgör s.k. ersättningsannonser ett särskilt slag av annonser som införs utan vederlag. Sådana införs som rättelse av annons som vid första införandet innehållit tryckfel eller andra felaktigheter som utgivaren av publikationen svarar för. För sådana ersättningsannonser ska reklamskatt inte utgå. (se SkU 1972:29 s. 8 och Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam).

I detta sammanhang kan också nämnas de s.k. gluggannonserna. Sådana annonser införs ofta i publikationer för att fylla ut en spalt och innefattar ofta reklam för utgivaren av publikationen. Skattskyldigheten för sådana annonser behandlas under avsnitt 7.9.1.

**Villkorlig rabatt** Villkorlig rabatt som utgår vid betalning i efterhand inom viss tid får enligt andra stycket av anvisningarna till 13 § RSL inte avräknas från vederlaget. Som exempel på villkorliga rabatter anges i SOU 1972:6 s. 111 kassarabatter.

**Factoring** Det förekommer att fordringar som uppkommer i yrkesmässigt bedriven rörelse överläts till ett s.k. factoringföretag. Den del av fordringsbeloppet som factoringföretaget tillgodoräknar sig får inte reducera beskattningsvärdet.

**Växel** I det fall växel eller annat skuldebrev accepteras som betalning uppgår vederlaget till växelns nominella belopp respektive det belopp som angetts i skuldebrevet. För den skattskyldige därutöver annat vederlag ska även detta inräknas i beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet påverkas inte av om sådant skuldebrev diskonteras i bank. Diskonteringskostnaderna får således inte reducera beskattningsvärdet.

**Faktureringsavgift** Har avgift tagits ut för att helt eller delvis täcka kostnaderna för fakturering, räknas avgiften inte in i beskattningsvärdet om denna debiterats särskilt på fakturan och med ett belopp som kan anses skäligt. (Se Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam).

<b>Definitiv rabatt</b>	<p>Definitiva rabatter ingår <i>inte</i> i vederlaget. (Jämför 18 § RSL beträffande avdrag). Som exempel på definitiva rabatter kan nämnas s.k. ”belopprabatter”, ”gångrabatter” samt förmedlingsprovision (se nedan).</p> <p>Med ”belopprabatt” menas att ett lägre pris erhålls vid en beloppsmässigt större beställning.</p> <p>Med ”gångrabatt” menas att priset rabatteras med exempelvis 1 % vid den andra beställningen av samma trycksak, med 3 % vid den tredje, med 5 % vid den fjärde osv.</p>
<b>Förmedlingsprovision</b>	<p>Provision eller annan gottgörelse till reklamförmedlare, s.k. förmedlingsprovision, betraktas som en definitiv rabatt. Sådan ersättning ska därför inte inräknas i vederlaget.</p> <p>SRN har i ett förhandsbesked den 19 maj 2000 bedömt om förmedlingsprovisioner som ett tidskriftsutgivande bolag utger till sitt dotterbolag, ett särskilt annonsbolag, ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av reklamskatt. SRN förklarade att den förmedlingsprovision som avsågs med angivna förutsättningar ska avräknas från vederlaget vid bestämmande av beskattningsvärdet enligt 13 § RSL.</p>
<b>Produktionskostnader</b>	<p>RR har i RÅ 2001 not 111 fastställt SRN:s förhandsbesked från den 7 april 2000. Av handlingarna framgick inte klart i vad mån bolagets avtal med en annonsör om införande av en annons mot visst vederlag avser annan prestation än enbart upplåtelse av annonsutrymme. Nämnden utgick från den förutsättningen att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med en annonsör om annan prestation än en sådan upplåtelse. I förhandsbeskedet förklarade SRN att de angivna kostnaderna som bolaget har för produktion och utgivning av tidningen, såsom t.ex. lönekostnader, provisioner till anställda annonsförsäljare, marknadsföringskostnader, distributionskostnader med flera kostnader som bolaget angivit i ansökningsen inte får avräknas vid bestämmande av beskattningsvärdet.</p>
<b>Kreativt arbete</b>	<p>Ersättning för s.k. kreativt arbete dvs. annonsutformning ingår inte i vederlaget. Beskattningsvärdet för annonser utgörs av vederlaget för offentliggörande av annons.</p>
<b>Internetpublicering</b>	<p>Av SOU 1988:17 och SOU 1997:53 framgår att publicering på Internet inte omfattas av RSL.</p> <p>I RSV:s skrivelse den 28 april 2003, dnr 2874-03/100, redogörs för verkets inställning avseende reklamskatt vid publicering på Internet.</p> <p>För att en utgivare som erhållit ersättning för att offentliggöra en annons i såväl tryckt media som på Internet ska vara berättigad att dela upp ersättningen krävs enligt SKV:s uppfattning att det vid</p>



tillfället för köpet av annonsplatsen stått klart för köparen att köpet avsett båda dessa tjänster. Priset för respektive tjänst bör framgå av de uppgifter som köparen erhållit. För att vederlaget inte i sin helhet ska anses omfattas av beskattningsvärdet för reklamskatt bör krävas underlag till stöd för att ersättningen avsett båda prestationerna. Detta kan fullgöras genom att faktura eller liknande där priset för respektive prestation tydligt framgår kan uppvisas.

För att den uppdelning som en tidningsutgivare gjort ska godtas bör krävas att den framstår som skälig. Om införande av en annons i både tryckt media och på Internet betingar samma, eller lägre, pris som införande i bara den tryckta publikationen kan enligt RSV:s uppfattning någon uppdelning inte göras.

### **Gemensamt vederlag**

Att skatten endast ska drabba kostnaderna för offentliggörandet av reklam och annonser medför ibland att vederlaget för reklamprestationen kan vara gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer. Enligt tredje stycket av anvisningarna till 13 § RSL ska beskattningsvärdet i sådana fall bestämmas efter uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

KR i Stockholm hade i en dom den 4 mars 1988 i mål nr 2360-1987 att ta ställning till fråga om gemensamt vederlag vid sponsorbidrag. KR uttalade att i målet hade inte visats att någon del av sponsorbidragen skulle avse något annat än reklamtjänster. Allmänna ombudet förklarade sig, för att en betryggande säkerhetsmarginal skulle erhållas, inte motsätta sig att den skattepliktiga delen av vederlaget anses utgöra 75 procent av den totala ersättningen. KR anför att det i målet inte har visats att någon del av sponsorbidragen skulle avse något annat än reklamtjänster. Med hänsyn till vad som förevarit fann KR att den reklamskattepliktiga delen av vederlaget borde beräknas utgöra endast 75 procent av den totala ersättningen. (Den skattskyldige hade yrkat att endast 5 procent av sponsorersättningen skulle anses som skattepliktigt).

För att kunna bedöma hur stor del av den skattskyldiges tjänster som kan hänföras till annonsutformning måste en bedömning göras i varje enskilt fall, dvs. varje annons för sig.

SRN har i två förhandsbesked den 7 april 2000 ansett att RSL:s bestämmelser inte medger att från vederlaget för upplåtelse av annons avräkna vissa kostnader för utgivningen, bl.a. distributionskostnader, marknadsföringskostnader och intern annonsförsäljning. Förutsättningar för förhandsbeskeden är att bolagen inte mot avtalat pris tillhandahållit en annonsör någon annan prestation än upplåtelse av ett annonsutrymme i den av bolaget utgivna tidningen. SRN gjorde följande bedömningar. Det med

annonsören avtalade priset avser i sin helhet upplåten annons i tidningen. Bestämmelserna, 13 § och anvisningarna till 13 § RSL, medger inte, vid bestämmande av beskattningsvärdet, att vissa kostnader för produktion och utgivningen av tidningen får avräknas från det erhållna vederlaget.

KR i Sundsvall har i dom den 17 december 2002, mål nr 3113-1999, bedömt huruvida kreativt arbete, intern ackquisition och distribution av kataloger skulle ingå i beskattningsvärdet för annonserna i katalogerna. Avseende kreativt arbete uttalade KR följande. En reklamsäljares insatser för annonsutformning, s.k. kreativt arbete, är en sådan prestation som kan medföra en särskild kostnad för annonsören vid sidan av kostnaden för införingen av annonsen i publikationen. Någon avräkning med automatik kan emellertid inte ske. Det bör istället enligt KR:s mening ankomma på bolaget att, i ett fall som det förevarande, visa att vederlaget varit gemensamt för prestationer som ska inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer, dvs. det kreativa arbetet. Detta kan ske genom särredovisning av skattefria kostnader vid debitering av annonsörerna eller på annat sätt. I målet hade bolaget fakturerat sina annonsörer enligt en prislista där priset för olika tilläggsuppgifter varit fastställda. Den utredning bolaget hade presenterat angående kreativa kostnader framstod enligt KR som så pass schablonartad att den inte kunde läggas till grund för en bedömning av om i vad mån kreativt arbete hade utförts i de enskilda fallen. KR avslog bolagets överklagande. KR avslog även bolagets överklagande gällande intern ackquisition och distributionskostnader.

KR i Sundsvall har i ett flertal fall prövat frågan om beskattningsvärde för annonser, se även domar från den 4 februari 2002 mål nr 397–398-2000, den 16 december 2002 mål nr 464-2000, den 17 november 2003 mål nr 1049-2000 (denna dom är överklagad) och den 9 december 2003 mål nr 1156–1161-00.

### **7.15 Beskattningsmyndighet, registrering, deklaration m.m.**

SKV är beskattningsmyndighet. I 26 § första stycket RSL stadgas dock att om annonsblad införs till Sverige från tredje land, dvs. område utanför EG:s tullområde, ska reklamskatt erläggas till Tullverket.

#### **Registrering**

Av 3 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att SKV ska registrera den som är skattskyldig och redovisningskyldig enligt RSL.

#### **Redovisningsperiod**

Enligt 21 § RSL omfattar redovisningsperioden en eller två kalendermånader.

Redovisningsperioden är *en månad* för de skattskyldiga som, i förekommande fall efter sådan återbetalning eller befrielse som avses i 24 § RSL, för närmast föregående beskattningsår redovisat eller skulle ha redovisat reklamskatt med minst 300 000 kr.

För övriga skattskyldiga är redovisningsperioden *två månader* om inte beskattningsmyndigheten beslutat att redovisningsperioden ska vara helt beskattningsår.

För en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr får SKV enligt 10 kap. 16 a § SBL besluta om att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. Ett sådant beslut upphör att gälla om den skattskyldige försätts i konkurs. Den pågående redovisningsperioden löper i sådana fall ut vid utgången av den kalendermånad under vilken konkursbeslutet har meddelats.

#### 7.15.1 Avdrag enligt 18 § RSL

Enligt 18 § RSL får avdrag göras i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av reklamskatt för

1. återbäring, bonus eller annan förmån som inte utgör villkorlig rabatt för den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen,
2. förlust på fordran för vilken reklamskatt redovisats.

#### Återbäring m.m.

Vad gäller sådan förmån som avses under 1 och som avser annons i periodisk publikation för vilken skattskyldigheten inträtt under tidigare kalenderår medges avdrag för den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på förmånen, dock högst uppgående till beloppet av den skatt som den skattskyldige erlagt eller haft att erlagga för det tidigare året. Avdraget ska i förekommande fall minskas med belopp som återbetalats enligt 24 §.

Beträffande avdrag för förmåner under 1 bör den redovisningskyldige upprätta kreditnota eller motsvarande handling som visar vad förmånen avser.

#### Kundförlust

När det gäller avdrag enligt 2, dvs. kundförluster, medges avdrag först sedan förlusten är konstaterad. Med konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran, om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. Förlusten ska bedömas för varje fordran för sig. Man måste alltså ha vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan begäras för att försöka få in betalning.

### 7.15.2 Arkivering

**Två år**

Enligt 31 § RSL ska skattskyldig under en tid av två år bevara ett exemplar av varje trycksak han framställt. Trycksakerna ska härvid bevaras på ett sådant sätt att kontroll kan utföras.

Trycksaker som är särskilt dyrbara eller skrymmande behöver, enligt SKV:s uppfattning, inte bevaras på annat sätt än i form av skisser, fotografier eller dylikt (RSV 2002:42).

### 7.16 Återbetalning av reklamskatt m.m.

**24 §**

Enligt 24 § första stycket RSL ska beskattningsmyndigheten återbetala så stor del av den erlagda skatten för ett beskattningsår som svarar mot en skattepliktig annonsomsättning om, såvitt avser självständig periodisk publikation som har karaktär av dagspress, högst 12 miljoner kronor för helt år och, såvitt avser självständig periodisk publikation som har karaktär av populärpress eller fackpress, högst 6 miljoner kronor för helt år. Utgivning av annonsblad, program, katalog eller liknande trycksaker berättigar, enligt första stycket av anvisningarna till 24 § RSL, inte till återbetalning.

Återbetalning, som normalt sker efter utgången av varje halvt beskattningsår, ska ske till skattskyldig som har erlagt reklamskatt för annonserna i fråga. Det belopp som återbetalas får, såvitt avser första halva beskattningsåret, inte överstiga skatten på en omsättning som uppgår till hälften av de ovan nämnda beloppen. Föreligger synnerliga skäl kan beskattningsmyndigheten enligt 24 § tredje stycket RSL återbetala skatt tidigare än vad ovan sagts.

Beslut om återbetalning av skatt enligt 24 § RSL är, enligt 11 kap. 1 § andra stycket 5 a SBL, beskattningsbeslut.

**Befrielse**

Beskattningsmyndigheten har även enligt 24 § andra stycket RSL möjlighet att medge befrielse från skyldigheten att inbetala reklamskatt. För att befrielse ska kunna medges krävs att den skattskyldige är berättigad till återbetalning enligt 24 § första stycket RSL och att den skattepliktiga omsättningen för publikationen i fråga kan förväntas med säkerhet inte överstiga 12 respektive 6 miljoner kronor för ett helt år. Det bör i detta sammanhang observeras att en befrielse från skyldigheten att inbetala reklamskatt inte innebär att den skattskyldige befriats från sin skyldighet att avge deklaration.

**Självständig  
periodisk  
publikation**

Enligt prop. 1971:28 s. 11 anses som självständig i princip varje periodisk publikation som ges ut under ett eget namn. Om en periodisk publikation kommer ut i flera editioner under samma namn betraktas de olika editionerna inte som självständiga. Om

huvudtidning och avläggare – dvs. periodisk publikation som kommer ut under eget namn med delvis eget material, men som i övrigt innehåller samma material som huvudtidningen har samma redaktionella innehåll, anses huvudtidningen och avläggaren som *en* periodisk publikation.

Enligt presstödsförordningen (1996:1607) ska en självständig publikation ha minst 51 % eget redaktionellt innehåll. Vad som är att anse som en periodisk publikation har tidigare behandlats under avsnitt 7.7, i vilket även lämnats en definition av vad som avses med begreppen dagspresskaraktär.

Om en tidning eller en tidskrift med flera editioner eller med avläggare är att anse som en självständig publikation beräknas det återbetalningsberättigade avdraget på den sammanlagda skattepliktiga omsättningen.

### **Återbetalning**

Hur redovisad reklamskatt i förekommande fall återbetalas belyses av följande utdrag ur skatteutskottets betänkande 1971:30 i anledning av prop. 1971:28 med förslag till införande av annonsskatten (s. 8 f.).

Om en veckotidning under första halvåret har en annonsomsättning på 1,4 milj kr återbetalas snarast efter utgången av första halvåret 140 000 kr eller hela det inbetalade skattebeloppet. Ökar annonsomsättningen under andra halvåret till 1,9 milj kr återbetalas efter årets utgång av den inbetalade skatten på 190 000 kr endast 160 000 kr. Skulle det omvända förhållandet föreligga mellan de två halvåren bör den första utbetalningen maximeras till 150 000 kr och samma belopp utbetalas efter årets utgång. Om en tidning nedläggs eller startar under loppet av ett kalenderår bör återbetalningen på motsvarande sätt proportioneras. Som huvudregel skall gälla att återbetalningen aldrig får överstiga den erlagda skatten. Om synnerliga skäl föreligger – exempelvis tillfälliga likviditetssvårigheter, som kan äventyra en tidnings utgivande, eller utgivningen av tidningen upphör – bör RSV kunna i förtid restituera skatt inom de angivna gränserna. Ränta bör inte utgå på restituerad skatt.

Det av skatteutskottet lämnade exemplet gäller i fråga om den lydelse som den mot 24 § RSL svarande regeln i annonsskatteförordningen (SFS 1971:170) hade då, nämligen att skatt som svarade mot en skattepliktig omsättning om högst 3 milj kr för helt år återbetalades.

### **Annonsblad**

Som annonsblad anses, enligt anvisningarna till 24 § RSL, en publikation som innehåller annonser och som till övervägande del

tillhandahålls gratis eller till ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt. RSV har i ett förhandsbesked den 26 juni 1981 funnit att en publikation som gavs ut av en socialförvaltning och som kom ut med åtta nummer per år var ett annonsblad. Publikationen, som innehöll annonser, delades ut gratis till alla pensionärer i kommunen samt till personer som under året fyllde 64 år.

KR i Sundsvall har i dom den 14 oktober 1999, mål nr 1065-1996, anslutit sig till LR:s bedömning att reklamskatt ska utgå med 11 procent av beskattningsvärdet för annonserna i en gratisutdelad publikation som kom ut med fem nummer per vecka.

#### **Medlemstidning**

Medlemstidningar och liknande anses normalt inte utgöra annonsblad på grund av att de inte anses tillhandahållna gratis utan mot ersättning genom medlemsavgiften, se SkU 1975:12, s. 11.

I RÅ 1997 not 49 ansågs en publikation, som utges av en taxiförening, inte vara ett annonsblad. Medlemsavgiftens storlek var inte helt korrelerad till antalet anställda hos respektive medlem, men detta medförde inte att publikationen ansågs tillhandahållen gratis till de anställda, utan medlemmarna fick genom sina avgifter anses lämna ersättning även för de anställdas exemplar av publikationen.

#### **Minst hälften**

Skatteutskottet uttalade i sitt betänkande (SkU 1974:34, s. 16 f.) att bestämmelsen om gratisutdelningens storlek skulle tolkas så att minst hälften av en periodisk publikations upplaga måste vara betald genom abonnemang eller lösnummerförsäljning för att publikationen inte ska betraktas som ett annonsblad. Tillfälliga förändringar i förhållandet mellan såld och gratisutdelad andel av upplagan bör inte påverka bedömningen, exempelvis en nedgång i lösnummerförsäljningen eller en ökning av den tidigare upplagan. Om däremot en periodisk publikation i ett inledningsskede till mer än hälften delas ut gratis eller tillhandahålls till ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt så är den att anses som ett annonsblad under förutsättning att även övriga förutsättningar härför är uppfyllda, se RÅ 1981 Aa 45.

KR i Sundsvall har i dom den 1 september 2003, mål nr 1858–1859-01, 3219-01 bland annat tagit ställning till om en tidning under perioden september 1999 till augusti 2000 var att anse som annonsblad. Någon lagbestämmelse eller annan föreskrift som närmare reglerar hur beräkningen av storleken på den betalda delen av en publikations upplaga ska ske har inte utfärdats. Vid angivna omständigheter måste det i förevarande mål anses godtagbart att beräkningen av storleken av den betalda delen utgår från upplagans totala sammansättning under en tidsperiod av ett kalenderår (jfr även RÅ 1981 Aa 45). Eftersom den betalda delen av tidningens upplaga under kalenderåren 1999 och 2000

överstiger hälften, ska publikationen därför inte anses som annonsblad under perioden september 1999 till augusti 2000.

### Skäligt pris

Den i lagen intagna regeln om skäligt pris avser att hindra att regeln om gratisutdelning kringgås genom att en publikation åsätts ett symboliskt pris. Regeln innebär inte att priset på en publikation behöver stå i någon bestämd relation till framställningskostnaden (se SkU 1974:34, s. 17).

SRN har prövat frågan om olika tidningar skulle bedömas ha rätt till återbetalning enligt 24 § RSL. I ett fall (den 12 januari 1999) rörde det sig om ett bolag som skulle tillämpa s.k. blockabonnemang. SRN fann att det av bolaget angivna prenumerationspriset inte kunde anses utgöra ett pris som avsevärt understeg vad som kunde anses vara skäligt. Detta även om bolaget avsåg att tillämpa förfarandet med blockabonnemang. I ett annat fall (den 12 januari 1999) har SRN prövat frågan då företagen betalade för de anställdas prenumerationer. SRN fann att detta förhållande inte medför att publikationen vid den aktuella bedömningen i dessa fall ska anses tillhandahållas gratis. RR (RÅ nr 2000 not 103) gjorde samma bedömning som SRN.

KR i Sundsvall har i flera domar prövat frågan om vad som är ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt.

I ett fall uttalade KR i Sundsvall (den 19 december 2002, mål nr 1802-2000) att som riktmärke för bedömning om vad som anses som ett skäligt pris för den aktuella publikationen bör ligga det pris en publikation av förevarande slag normalt betingar sig i handeln. Jämförelse får således göras med publikationer med liknande innehåll och utseende.

KR i Sundsvall har den 18 mars 2003 i mål nr 1650-1651-2000 gjort följande bedömning. Av utredningen i målet framgår att enligt ett avtal med en förening fick föreningens medlemmar betala 69 kr per år för 11 nummer av publikationen ifråga. (Ordinarie prenumerationspris var 545 respektive 570 kr) Frågan var om priset avsevärt understiger vad som är skäligt. Bolaget anförde att de i förhållande till föreningen som gjort en större upphandling tillämpat ett pris som i förhållande till marginalkostnaden för publikationen ger bolaget ett överskott för att leverera ytterligare 250 tidningar. RSV gjorde bl.a. gällande att jämförelse ska göras med bolagets ordinarie prenumerationspris. Med bakgrund av vad som framkommit i målet om de överväganden bolaget gjort vid prissättningen av publikation vid försäljningen till föreningen och med beaktande särskilt av Skatteutskottets uttalande (SkU 1974:34 s. 17) som talar för en försiktig bedömning när det gäller det skäliga priset, finner KR att det pris

till vilket tidningen tillhandahållits föreningen inte kan anses utgöra ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt. SKV har överklagat domen.

KR i Sundsvall har i dom den 26 augusti 2003, mål nr 3012–3013-2001 haft att ta ställning till ett fall där bolaget hävdade att en del av ersättningen från vissa annonsörer var ersättning för bulk-distribution av tidningen. KR fann att det inte kunde ansetts visat eller gjorts sannolikt att de aktuella fakturorna avsett annat än ersättning för bilagor och annonser införda i tidningen. Med hänsyn härtill och då prenumerationsintäkterna i övrigt varit mycket begränsade fann KR att tidningen till övervägande del tillhandahållits gratis.

I det föregående har talats om populärpress, fackpress, program samt katalog. Inget av dessa begrepp har definierats i lagen eller dess förarbeten. Rent allmänt torde man dock kunna lämna följande beskrivning angående vad som innefattas i respektive begrepp.

*Populärpress:* Periodiska publikationer som vänder sig till en bred läsekrets och som främst har ett underhållande syfte, även om innehållet ofta är av informativ karaktär. Bland de publikationer som utgör populärpress kan nämnas de s.k. veckotidningarna. I RÅ 1982 Aa 140, en periodisk publikation vars innehåll till dominerande del bestod av annonser och som till en mycket begränsad del av redaktionell text har inte ansetts ha karaktär av dagspress, populärpress eller fackpress. Ställningstagandet motiverades med att publikationens innehåll till dominerande del bestod av annonser och till en mycket begränsad del av redaktionell text.

*Fackpress:* tidskrifter som är specialiserade till sitt innehåll och som vänder sig till personer inom ett speciellt yrke, med ett speciellt intresse eller dylikt, se t.ex. RÅ 1975 Aa 363 och RÅ 1976 Aa 35. I ett förhandsbesked den 28 december 1994 har RSV funnit att en betald publikation som kom ut med fyra nummer per år var att bedöma som en handbok och inte fackpress. Rätt till återbetalning förelåg inte.

*Program:* förteckning över exempelvis uppträdande personer och deras roll eller nummer vid teaterföreställning, konsert, idrotts-evenemang och dylikt.

*Katalog:* en efter vissa grunder upprättad förteckning över t.ex. medlemmar eller föremål.

## 25 §

Enligt 25 § RSL ska beskattningsmyndigheten också återbetala reklamskatt som skattskyldig erlagt trots att han inte varit redovisningsskyldig.



## 8 Spelskatt

### 8.1 Författningar m.m.

**Lag (1972:820) om skatt på spel, prop. 1972:128 SkU 1972:66**

#### *Lagändringar*

SFS 1973:319	ändr. 1§ SkU 1973:37
SFS 1975:145	ändr. författningsrubr, 1, 4, 10, 11, 22 §§ prop. 1975:31, SkU 1975:20
SFS 1975:987	ändr. 10 § SkU 1975/76:14
SFS 1977:311	ändr. 10 § SkU 1976/77:40
SFS 1978:761	upph. 3 §; ändr. 1, 4, 6, 10–15, 17, 19 §§; Omtryck prop. 1978/79:20, NU 1978/79:11
SFS 1982:1016	ändr. 1, 10 §§ prop. 1981/82:170, SkU 1982/83:6
SFS 1984:157	upph. 2, 8, 9, 12–15, 17, 18, 20, 21 §§; ändr. 7, 11, 22 §§; ny 23 §; omtryck prop. 1983/84:71, SkU 1983/84:22
SFS 1988:841	ändr. 1, 10 §§ prop. 1987/88:141, KrU 1987/88:22
SFS 1988:1571	ändr. 4, 11, 22 §§ prop. 1988/89:28, SkU 1988/89:11
SFS 1993:473	ändr. 5, 7, 11, 16, 22 §§ prop. 1992/93:196, SkU 1992/93:28

SFS 1994:1003	ändr. 1, 4, 6, 10, 11, 22 §§ prop. 1993/94:243, FiU 1993/94:24
SFS 1994:1871	ändr. 5 § prop. 1994/95:91, SkU 1994/95:11
SFS 1998:291	ändr. 1, 4, 10, 19 §§ prop. 1997/98:140, SkU 1997/98:25
SFS 1999:356	ändr. 1,4, 10, 19 §§ prop. 1998/99:80, KrU 1998/99:11
SFS 2000:470	ändr. 5, 22 §§ prop. 1999/2000:105, SkU 1999/2000:22
SFS 2002:403	upph. 7, 11, 22 §§ ändr. 23 § prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27

#### **Förordning (1984:249) om spelskatt**

##### *Författningsändring*

SFS 2003:935      ändr. 2 §

##### *Skatteverkets allmänna råd*

Riksskatteverkets rekommendationer (RSV Sp 1995:1) om spelskatt.

## **8.2 Allmänt**

### **Kort- och tärningsspel**

Enligt LSP betalas spelskatt för sådant roulettspel som kräver tillstånd enligt LL. Kort- och tärningsspel jämställs med roulettspel, varför det fortsättningsvis i framställningen med roulettspel även avses kort- och tärningsspel.

## **8.3 Skattepliktig verksamhet**

Enligt 1 § LSP föreligger skatteplikt för sådant roulettspel, för vilket tillstånd krävs enligt lotterilagen. När det gäller tillämpningen av bestämmelserna i spelskattelagen jämställs kortspel och tärningsspel med roulettspel.

Enligt 2 § LL tillämpas lotterilagen inte på spel enligt kasinolagen. Tillstånd att anordna kasinospel enligt kasinolagen får endast lämnas till företag som i sin helhet, direkt eller indirekt, ägs av staten.

För att det ska föreligga ett lotteri (spel) fordras enligt 3 § LL att en eller flera deltagare kan erhålla en vinst till högre värde än vad

var och en av de övriga deltagarna kan få genom bl.a. roulettspel. En sådan vinst anses föreligga även om alla vinster är värda lika mycket. Även rätt till fortsatt spel är att anse som vinst, se 3 § fjärde stycket LL. Det förutsätts inte att deltagarna erlägger någon insats, se 3 § första stycket LL.

Tillstånd till lotteri i form av roulettspel om pengar eller pengars värde krävs då spelet anordnas inom landet och för allmänheten. Detsamma gäller för spel som inte anordnas för allmänheten, om det sker i förvärvssyfte (1 § tredje stycket LL). Roulettspel ska anses anordnat för allmänheten även när det som villkor för deltagande erfordras medlemskap i viss sammanslutning om denna väsentligen har till uppgift att anordna lotteri eller om lotteriet i övrigt, på grund av omfattningen eller villkoren för deltagande, är att jämföras med ett lotteri som är anordnat för allmänheten (1 § andra stycket LL).

### **Anordnat för allmänheten**

I prop. 1981/82:170 redogör föredraganden på s. 28 för några tolkningar av begreppet allmänheten i annan lagstiftning och i rättspraxis. Till ledning för bedömningen kan även lotteriuutredningens anförande i betänkandet SOU 1970:51 (s. 23 ff) tjäna. Detta innehåller i huvudsak följande (Begreppet lotteri innefattar även spel).

#### *Inte anordnat för allmänheten*

1. Lotteriet anordnas i samband med en privat tillställning.
2. Lotteriet anordnas enbart för en förenings medlemmar i en av denna disponerad lokal även om medlemmarna får ta med familjemedlemmar eller privata gäster i begränsad omfattning.
3. Lotteriet under punkt 2 anordnas gemensamt för medlemmar i flera föreningar.
4. Lotteriet anordnas för en sluten och liten personkrets t.ex. lotteri för anställda i ett företag.

#### *Anordnat för allmänheten*

5. Om avsikten med tillställningen under punkt 1 varit att anordna spel och inbjudan till denna riktats till personer utan inbördes gemenskap.
6. Om föreningen under punkt 2 tillkommit med huvudsakligt ändamål att anordna spel, eller om medlemskap i föreningen kan vinnas så lätt att det framstår som en ren formalitet. Sådant spel är att jämföras med lotteri anordnat för allmänheten om det anordnas av en förening, i vilken medlemskap kan vinnas genom att delta i spelet, lösa entrébiljett eller dylikt.
7. Om lotterier anordnas i andra fall än ovan under punkterna 1–4 torde de i allmänhet anses som anordnade för allmänheten.

**Förvärvssyfte**

Förvärvssyfte anses föreligga så snart ett ekonomiskt överskott åsyftas. Den önskade förtjänsten behöver inte uppstå direkt genom lotteriet, utan det är tillräckligt att anordnaren indirekt åsyftar en sådan förtjänst, såsom är fallet vid reklamlotterier anordnade i en näringsverksamhet.

Bedrivs roulettspel utan tillstånd föreligger ändå skattepliktig verksamhet och skatt påförs med belopp motsvarande den skatt som skulle ha påförts om tillstånd funnits (16 § LSP). Det är i sammanhanget enbart av betydelse om verksamheten är sådan att den för sitt bedrivande krävt tillstånd enligt 1 § LL. Se Prop. 1972:128 s. 48.

### **8.4 Skattskyldighet m.m.**

**Skattskyldig**

Skattskyldig är enligt 4 § LSP tillståndshavaren. Ifråga om roulettspel som bedrivs med utrustning som upplåtits av någon med fast driftställe i landet är upplåtaren skattskyldig. Den senare regeln medför att det vid roulettspel i regel endast förekommer upplåtare som skattskyldiga.

**Spel utan tillstånd**

För det fall någon anordnar skattepliktigt spel utan tillstånd är anordnaren skattskyldig enligt 16 § LSP. Detta innebär inte att anordnaren härigenom skulle vara skattskyldig vid varje tillfälle då spel utan tillstånd ägt rum. KR i Stockholm har i dom 1979-02-27, mål nr 3942-1978, samt i dom 1979-11-13, mål nr 12-1979 respektive 249-1979, ansett att 16 § LSP endast äger tillämplighet i de fall skattepliktigt spel bedrivits av någon som skulle ha varit skattskyldig, om han ägt tillstånd.

**Särskilda bestämmelser om skattskyldighet**

Delägare i enkelt bolag är enligt 5 § LSP skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget. För kommandit- och handelsbolag gäller att bolaget är skattskyldigt. I fråga om europeisk ekonomisk intressegruppering är grupperingen skattskyldig. Om skattskyldig försatts i konkurs eller avlidit är konkursboet respektive dödsboet skattskyldigt.

**Annan än skattskyldig ansvarig för skatt 19 § LSP**

Även den som inte är skattskyldig kan enligt 19 § LSP bli ansvarig för skatt på roulettspel. Detta gäller för det fall att upplåtare som är skattskyldig enligt 4 § LSP inte erlagt skatt. Då blir den som bedriver spelet ansvarig för skatten. När spelutrustning upplåtits i flera led och upplåtare som enligt 4 § är skattskyldig inte erlagt skatt, blir även upplåtare som inte själv är skattskyldig ansvarig för skatten.

### **8.5 Skattskyldighetens inträde, skattesatser, deklaration m.m.**

Skatten på roulettspel utgår med ett visst belopp för tillståndet att spela.

<b>Skattskyldighetens inträde</b>	<p>Enligt 6 § första stycket LSP inträder skattskyldigheten den kalendermånad spelet påbörjas och upphör vid utgången av den kalendermånad spelet upphör. Detta innebär att en skattskyldig som bedriver spel under tiden 24 maj t.o.m. 11 november samma år, blir skattskyldig för månaderna maj–november, dvs. sju hela månader.</p>
<b>Skattesatser</b>	<p>Spelskatt på roulettspel utgår enligt 10 § LSP med olika belopp beroende på hur många bord spel kan bedrivas på enligt tillståndet. Följande skattesatser gäller per kalendermånad.</p> <p>2 000 kr för tillstånd att spela på ett bord</p> <p>4 000 kr för tillstånd att spela på två bord</p> <p>9 000 kr för tillstånd att spela på tre bord</p> <p>18 000 kr för tillstånd att spela på fyra bord och</p> <p>25 000 kr för tillstånd att spela på fem bord.</p> <p>Ger tillståndet rätt att spela på fler än fem bord utgår skatten för vart och ett av dessa bord med 5 000 kr per månad.</p> <p>Även om tillståndet inte utnyttjas fullt ut, dvs. det faktiska spelet bedrivs på ett färre antal bord än tillståndet medger, utgår skatten efter den rätt att anordna spel innehavaren har enligt tillståndet. Skatten har således en karaktär av licensavgift. (Se KR:s i Stockholm domar 1977-10-11, mål nr 405-1975 och 1982-07-07, mål nr 677-1981).</p>
<b>Spelområde</b>	<p>Tillstånd meddelas enligt 11 § LL för ett visst område (spelområde) och det innebär att antalet spelbord beräknas per spelområde. Om innehavaren har två tillstånd rörande området ska skatten ändå beräknas som om ett tillstånd förelåg. Enligt SKV:s praxis utgör varje restaurang, nöjespark eller liknande anläggning ett spelområde om spel bedrivs i skilda rum eller avdelningar. Om det i en nöjespark spelas roulett såväl i själva parken som i en i parken belägen restaurang anses det förekomma endast ett spelområde. När det gäller en restaurangkedja utgör däremot varje i kedjan ingående restaurang ett spelområde. Skatten ska följaktligen beräknas med utgångspunkt i den rätt till spel som varje restaurang har.</p> <p>Varje spelplan är att anse som ett spelbord, se prop. 1981/82:170 s. 314. Ett dubbelbord – ett bord med ett hjul men med två spelplaner – ska därför betraktas som två spelbord (RSV Sp 1995:1 avsnitt 5).</p>



## 9 Lotteribesättning

### 9.1 Författningar m.m.

#### Lag (1991:1482) om lotteriskatt, prop. 1991/92:1, SkU 1

##### *Lagändringar*

SFS 1993:491	ändr. 2 § prop. 1992/93:196, SkU 1992/93:28
SFS 1994:1001	ändr. 1 § KrU 1993/94:32
SFS 1996:588	ändr. 1 § prop. 1995/96:169, FiU 1995/96:14
SFS 1997:322	ändr. 1 §, ny 5 § prop. 1996/97:98, SkU 1996/97:18
SFS 1998:292	ändr. 1 § prop. 1997/98:140, SkU 1997/98:25
SFS 1999:357	ändr. 1 § prop. 1998/99:80, KrU 1998:99:11
SFS 2002:414	ändr. 2, 4, 5 §§ prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:273
SFS 2003:350	ändr. 1, 2 §§, nya 1 a, 1 b §§ prop. 2002/03:93, KrU 2002/03:8

#### Lag (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., prop. 1991/92:1, SkU 1

##### *Lagändringar*

SFS 1992:575	ändr. 1 § prop. 1991/92:166, SkU 1991/92:33
SFS 1992:1495	ändr. 1 § prop. 1992/93:50, FiU 1992/93:1

352 Lotteribeskattning, *Avsnitt 9*

SFS 1994:1002	ändr. 1 § KrU 1993/94:32
SFS 1994:1901	upph. 1992/575 prop. 1994/95:25, FiU 1994/95:1
SFS 1995:764	ändr. 1 § prop. 1994/95:173, SkU 1994/95:39
SFS 2002:415	ändr. 4 § prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27

**Lotterilag (1994:1000), prop. 1993/94:182, KrU 32**

*Lagändringar*

SFS 1996:860	ändr. 18 § prop. 1995/96:160, KU 1995/96:29
SFS 1996:1168	ändr. 3, 4, 6, 16, 17, 19, 20, 25, 27, 32, 35, 36 §§, ny 24a § prop. 1996/97:7, KrU 1996/97:2
SFS 1998:1475	ändr. 54 § prop. 1998/99:29, KrU 1998/99:2
SFS 1999:358	ändr. 2, 25, 27, 28, 29, 30, 31, 47, 54 §§, ny 37a § prop. 1998/99:80, KrU 1998/99:11
SFS 2000:1252	ändr. 57 § prop. 1999/2000:124, JuU 2000/01:2
SFS 2001:270	ändr. 18 § prop. 1999/2000:55, KU 2000/01:22
SFS 2001:1044	upph. 6, 16, 17, 19, 20, 24a, 25, 27, 28, 29, 30, 35, 37 a §§ Prop. 2001/02:47, KrU 2001/02:6
SFS 2001:1045	nya 6, 16, 17, 19, 20, 24a, 25, 27, 28, 29, 30, 35, 37 a §§ prop. 2001/02:47, KrU 2001/02:6
SFS 2002:592	upph. 18, 23 §§, rubr. närmast före 18 §; ändr. 16, 17, 21, 37, 41, 42, 49 §§ nya 21a, 21b, 21c, 21d §§, rubr. närmast före



21a §

prop. 2001/02:153, KrU 2001/02:21

SFS 2003:346 ändr. 16, 38, 54 §§

prop. 2002/03:93, KrU 2002/03:8

### **Lotteriförordning (1994:1451)**

#### *Författningsändring*

SFS 1995:120 ändr. 6 §

SFS 1998:440 ändr. 8 §

SFS 1998:1434 ändr. 5 §

SFS 1999: 361 ändr. 8 §

SFS 2000:11 ändr. 1, 7, 8 §§; ny 4a §, rubr närmast före 4 a §

SFS 2000:944 ändr. 5 §

SFS 2002:758 ändr. 3, 5, 6 §§, nya 4b, 11 §§, rubr närmast före 11 §

## **9.2 Allmänt**

Lotteriskatt tas dels ut enligt LSL (se avsnitt 9.4), dels enligt lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m (se avsnitt 9.5).

## **9.3 Lotteribegreppet m.m.**

Med lotteri avses enligt 3 § LL en verksamhet där en eller flera deltagare kan erhålla en vinst till högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom

1. lottning, gissning, vadhållning eller liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen,
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel, kedjebrevsspel och liknande spel.

Deltagarna behöver inte erlagga någon insats, ej heller behöver anordnaren åsyfta någon ekonomisk vinning. Således är även rena reklamlotterier eller stimulanslotterier i princip att anse som lotterier. Med reklamlotteri avses ett kommersiellt lotteri anordnat i säljfrämjande syfte. Ett stimulanslotteris huvudsakliga syfte är att sporra till viss verksamhet utan att det ger någon behållning till anordnaren.

**Verksamhetens  
allmänna karaktär**

När man bedömer om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet (3 § andra stycket LL).

Tävlingar anordnade av arbetsgivaren inom ett företag anses inte som lotteri, oavsett om slumpen är avgörande för vinstmöjligheten. Vinsterna anses som anställningsförmåner. Se t.ex. RÅ 1986 ref. 44.

**Reklampris-  
tävlingar**

Idrottstävlingar, litterära tävlingar eller tävlingar där utgången är beroende av yrkesskicklighet är inte lotterier. Däremot är tombolalotterier, bingospel och automatspel att anse som lotterier. Svårigheter kan däremot uppstå när det gäller arrangemang där det kan vara svårt att avgöra om utgången beror på ett slump- eller prestationsmoment eller på en kombination av båda. Det kan exempelvis gälla en reklampristävling där det gäller att förutsäga vem som kommer att utföra en viss prestation, t.ex. göra första målet i allsvenskan i fotboll, eller att ange antalet bönor i en burk. Utgången i tävlingar av det här slaget som beror mer på gissningar än på bedömningar baserade på skicklighet har (NJA 1910 s. 98 och NJA 1947 s. 655) bedömts som lotterier.

**Korsordstävlingar**

En annan typ av reklamtävlingar är de som innefattar en kombination av slump- och prestationsmoment. Avgörande för hur sådana tävlingar ska bedömas är i vilken ordning slump- och prestationsmoment förekommer. Lotteriutredningen uttalade i förarbetena (prop. 1981/82:170 s. 30) att arrangemanget totalt sett är att anse som lotteri om prestationsmomentet föregår slumpmomentet, dvs. den slutliga vinnaren utses genom dragning eller dylikt. Tävlingar som inte är lotterier är sådana där deltagarna ska både lösa någon eller några uppgifter och dessutom skriva en reklamtext. Anordnaren sorterar därefter bort de bidrag som innehåller felaktiga lösningar av den första uppgiften. De kvarstående bidragen granskas och bedöms och de bidrag vars reklamtexter anses ha störst värde erhåller prisbelöningar (jämför RÅ 1958 ref. 3 och ref. 4). Vinster i denna typ av tävlingar inkomstbeskattas hos vinnarna. Som lotterier anses däremot rebus- och korsordstävlingar. Vinnarna i dessa tävlingar utses efter lottdragning bland en mängd bidrag med rätta lösningar (jämför RÅ 1961 not. fi 1280). Således kommer i dessa tävlingar prestationsmomentet före slumpens inverkan på utgången.

Nedan redogörs för ett antal avgöranden i vilka det prövats om skattepliktig verksamhet föreläggat.

I de första målen har KR i Stockholm utgått från den i förarbetena uttalade principen att avgörande vid bedömningar ska vara företagets allmänna karaktär.

I dom 1980-06-10, mål nr 741-1980, var det fråga om en tävling som gick ut på att sammanställa en aktieportfölj. Deltagaren föreställdes ha 25 000 kr att placera i fem olika aktiebolag. Den som vid tävlingens slut hade uppnått högsta värde på sin aktieportfölj vann tävlingen och utsågs till svensk mästare i aktier. KR ansåg att den allmänna karaktären av tävlingen inte var sådan att tävlingen kunde anses som lotteri.

I det andra fallet, KR:s i Stockholm dom 1981-09-28, mål nr 4516-1979, skulle deltagarna i tävlingen rösta om "Årets häst". Bland de totalt 52 350 avgivna röstsedlarna togs 50 ut genom lottning. Innehavarna av dessa röstsedlar fick därefter i uppgift att kombinera var sin V65-rad till kommande tävlingsdag. Den deltagare som hade kombinerat den rad som efter visst bedömande kom närmast den ordinarie rätta raden vann en USA-resa för två personer. De övriga 49 tävlande erhöll var sitt årskort till landets trav- och galoppbanor. KR fann att tävlingen innehöll sådana moment av gissning och annan av slumpen beroende anordning att arrangemanget i sin helhet var att anse som lotteri.

**Varu- eller  
penningvinst  
Bingo**

Presentkort, värdepapper och dylikt anses utgöra varor.

Vinster vid bingospel har också undantagits från lotteriskatt. Det skall dock i sammanhanget observeras att verksamheter kan benämnas bingo trots att de i skattesammanhang ska anses utgöra annat lotteri.

**Vinstbevis**

Som ovan uttalats ska skatt inte betalas för vinster som inte uttagits av vinnaren. RR har i RÅ 1:75 behandlat frågan om vinstbevis ska anses som vinster och därmed uttagna då de lämnas till vinnarna. Omständigheterna var följande.

Ett antal slumpvis utvalda besökare vid premiärvisning av ett bolags fartyg erhöll ett vinstbevis, som berättigade innehavarna att få två biljetter för resa med något av bolagets fartyg. Av 212 utdelade vinstbevis löstes endast 188 in mot biljetter. Bolaget hävdade att en beskattningssituation inte uppkom förrän vinstbeviset löstes in mot biljetter, varför skatt endast skulle betalas för de 188 inlösta vinstbevisen. KR ansåg att vinstbevisen var vinster och att de var uttagna redan då vinnarna erhöll vinstbevisen. RR däremot beslutade att vinstbevisen skulle anses uttagna först vid inlösen. Vinstbevisen ansågs först efter utlösen få någon inverkan på lotteriets behållning.

## 9.4 Lotteriskatten

### 9.4.1 Skattskyldiga

I 2 § LSL anges att anordnaren av det lotteri, som skatt ska betalas för är skattskyldig. Vilka dessa lotterier är framgår av 1 §. Enligt första stycket ska skatt betalas för svenskt lotteri. Enligt andra stycket ska lotteriskatt också betalas för utländskt lotteri som avser vadhållning i samband med hästtävlingar, om undantag medgetts för lotteriet enligt 38 § andra stycket LL, deltagandet sker via en svensk trav- eller galopporganisation och det svenska spel-deltagandet undantagits från lotteribeskattning i det land där lotteriet anordnas. I 1 a § anges vilka lotterier som undantas:

1. lotteri som avses i LSP,
2. lotteri som avses i lagen om skatt på vinstsparande m.m.,
3. vinstdragning på här i landet utfärdade premieobligationer,
4. lotteri som har anordnats av sådan sammanslutning som avses i 15 § LL, dvs. av ideell förening eller därmed jämställd juridisk person,
5. sådant lotteri och sådant spel enligt kasinolagen (1999:355) som har anordnats av företag som i sin helhet, direkt eller indirekt, ägs av staten, eller
6. lotteri, där vinsterna inte utgörs av pengar.

Skattskyldigheten inträder vid vinstdragningen eller – om denna ägt rum före lottförsäljningen – vid utgången av lottförsäljningstiden. Med vinstdragning avses i fråga om vadhållning det förfarande varigenom vinsterna bestäms, se 3 § LL.

Sammanfattningsvis innebär dessa bestämmelser, såvitt nu är av intresse, att skatt enligt LSL exempelvis betalas av ATG men inte av Svenska Spel och inte heller av folkrörelser som anordnar lotterier, se Prop. 2002/03:93 s. 20.

### 9.4.2 Beskattningsunderlag och skattesats

Skatten utgör enligt 1 b § LSL 36 procent av den behållning som återstår sedan de till vinnarna i lotteriet utbetalade sammanlagda vinsterna avräknats från de sammanlagda insatserna. Vid bestämmande av behållningen av det utländska skattepliktiga lotteriet ska endast insatser och vinster som hänför sig till det svenska speldeltagandet beaktas.

## **Redovisning vid två tillfällen**

Enligt 1 b § tredje stycket LSL avses med utbetalade vinster de vinster som betalats ut inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde. Redovisningen måste alltså ske vid två tillfällen för varje lotteri. Vid det första tillfället redovisas skillnaden mellan de sammanlagda insatserna och de sammanlagda vinsterna enligt vinstplan eller annat beslut om att viss andel av insatserna ska betalas ut som vinster (5 § 1 LSL). Vid det andra tillfället redovisas de vinster som inte har blivit utbetalda inom 90 dagar från skattskyldighetens inträde (5 § 2 LSL).

### **9.4.3 Registrering**

Av 3 kap. 1 § första stycket 6 SBL framgår att SKV ska registrera den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt LSL.

## **9.5 Skatt på vinstsparande m.m.**

### **9.5.1 Skattskyldiga m.m.**

Enligt 1 § lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m. ska skatt betalas till staten för penningvinst vid vinstdragning i sådant vinstsparande anordnat av bank eller sparkassa som utgör svenskt lotteri och för sådant lotteri som avses i 21 § LL.

Enligt 21 § LL får det, i samband med utgivandet av en tryckt periodisk skrift, utan tillstånd anordnas ett egentligt lotteri där pristagare utses i en tävling som har anordnats i skriften, om

1. det som villkor för att delta i lotteriet inte fordras att skriften innehas eller att insats betalas, och
2. värdet av högsta vinsten uppgår till högst 1/60 basbelopp.

Skattskyldigheten inträder vid vinstdragningen enligt 2 § lagen om skatt på vinstsparande m.m.

### **9.5.2 Skatteplikt och skattesats**

Skatteplikt föreligger för de penningvinster, som utfaller vid dragning i vinstsparande eller tidningslotterier. Vad som utgör penningvinst har berörts under avsnitt 9.3.

För vinst som inte avhämtats av vinnaren ska skatt inte betalas enligt 1 § fjärde stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.

Skattesatsen utgör 30 procent av vinstens värde inklusive skatt. Det motsvarar 42,86 procent på vinstens värde exklusive skatt. För vinst i tidningslotteri anordnat enligt 21 § LL ska skatt inte betalas med högre belopp än att 100 kr återstår av vinsten enligt 1 § andra stycket lagen om skatt på vinstsparande m.m.. Denna begränsning

finns inte för skatten på vinst vid vinstdragning i bank eller sparkassa.

### **9.5.3 Återbetalning av skatt**

Betald skatt för vinst, som inte avhämtats av vinnare inom föreskriven tid, återbetalas efter ansökan till den skattskyldige efter beslut av SKV. På återbetalat belopp lämnas inte ränta enligt 3 § lagen om skatt på vinstsparande m.m..

## 10 Avfallsskatt

### 10.1 Författningar m.m.

**Lag (1999:673) om skatt på avfall (LSA), prop. 1998/99:84, SkU 20, SOU 1996:139**

#### *Lagändringar*

SFS 1999:1321	ändr. 10 § prop. 1999/2000:9, SkU 8
SFS 2000:1429	ändr. 3, 6, 8 §§ prop. 2000/01:31, SkU 11
SFS 2001:904	ändr. 10 §, rubr. närmast före 10 §; ny 11 § prop. 2001/02:29, SkU 9
SFS 2001:960	ändr. 4 § prop. 2001/02:1, FiU 1
SFS 2002:428	ändr. 7, 9 §§ prop. 2001/02:127, SkU 27
SFS 2002:998	ändr. 4, 10 §§ prop. 2002/03:1, FiU 1

Skatteverkets skrivelse dnr. 130 2199-04/1152

### 10.2 Allmänt

Avfallsskatt infördes den 1 januari 2000. Avfallsskatten omfattar både konventionellt avfall och branschspecifikt avfall från industrin. Avsikten är att skatten ska bidra till att minska mängden avfall som deponeras. Den ska även bidra till att det blir lönsamt att återanvända, återvinna och genom andra metoder behandla eller utnyttja avfall, se vidare prop. 1998/99:84 s. 23.

**Konventionella  
avfalls-  
anläggningar**

### 10.3 Skattepliktiga anläggningar m.m.

Det finns två typer av skattepliktiga anläggningar dels konventionella avfallsanläggningar, 1 § första stycket LSA, dels anläggningar där huvudsakligen annan verksamhet än avfallshantering bedrivs, s.k. industrianläggningar, 1 § andra stycket LSA.

Begreppet avfallsanläggning ges en vid innebörd, vilket innebär att varje plats där någon form av hantering av avfall sker är en avfallsanläggning, se prop. 1998/99:84 s. 26.

**Industri-  
anläggningar**

Skatteplikt gäller för avfallsanläggningar där farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Detsamma gäller vid anläggningar där huvudsakligen annan verksamhet än avfallshantering bedrivs, s.k. industrianläggningar. En förutsättning för att en anläggning ska bli skattepliktig är att den deponerade mängden överstiger 50 ton per år, 1 § LSA. En anläggning där det deponeras en mindre mängd per år blir således inte skattepliktig även om den totalt deponerade mängden efter några år överstiger 50 ton.

En anläggning där det endast förekommer återvinning är inte att anse som en skattepliktig avfallsanläggning. Inte heller sådana anläggningar där det endast sker rötning eller kompostering bör anses skattepliktiga eftersom varken kriteriet för slutlig förvaring eller kriteriet för förvaring under längre tid än tre år föreligger, jfr 6 § LSA.

### 10.4 Skattskyldighet

Avfallsskatten tas ut efter en nettodeponimetod. Detta innebär att allt som förs in till en avfallsanläggning, dvs. oavsett om det rör sig om något som definitionsmässigt är att anse som avfall eller ej, blir föremål för beskattning i och med att det förs in till anläggningen. Avsikten med skatten är dock att endast avfall som deponeras skall belastas med skatt. Detta åstadkoms genom att den skattskyldige i sin deklaration får göra avdrag för skatt på avfall som förts ut från anläggningen, 10 § 1. LSA. I 6 § finns bestämmelser om undantag för vissa behandlingsformer, se vidare prop. 1998/99:84 s. 105 ff.

Enligt LSA ska således allt avfall som förs in till resp. uppkommer inom en skattepliktig anläggning beläggas med skatt. Det saknar betydelse om den som bedriver verksamheten köpt in materialet eller tagit emot materialet mot betalning, se prop. 1998/99:84 s. 26. Avfall som fanns på anläggningen när LSA trädde i kraft ska inte beskattas.



#### 10.4.1 Skattskyldighet för konventionella avfallsanläggningar

Som framgår ovan ska, i princip, allt som förs in till en avfallsanläggning beskattas oavsett om det rör sig om något som definitionsmässigt är att anse som avfall eller inte. Även avfall som t.ex. glas, burkar och papper som endast mellanlagras, dvs. förvaras tillfälligt på anläggningen, ska beskattas. Eftersom avdrag får göras för avfall som förs ut från anläggningen uppnås skattefrihet i dessa mellanlagringsfall och skatten belastar endast det som slutligt förvaras inom anläggningen. I prop. 1998/99:84 s. 28 anges följande angående ”mellanlagring”.

#### Mellanlagrat material

Om det vid en avfallsanläggning förekommer såväl deponering som tillfällig förvaring, s.k. mellanlagring, saknar dock förvaringstiden betydelse för i vad mån skatteplikt uppkommer för det mellanlagrade avfallet. Detta innebär alltså att avfall som förs in till en avfallsanläggning beläggs med skatt, varefter avdrag för skatten får göras vid senare utförelse av avfallet. En skatt skapar en drivkraft för snabbare genomströmning av avfallet från anläggningen och för ökat utnyttjande av avfallet. Regeringen finner mot den bakgrunden inte skäl att för något avfallsslag införa några särregler i syfte att kompensera för eventuella konkurrensnedvridningar som kan uppkomma i förhållande till fristående, icke skattepliktiga sorteringsanläggningar. För viss hantering, som t.ex. balning av avfall i avvaktan på vidare transport till förbränningsanläggningar, torde ett särskilt område kunna avsättas och anmälas till kommunen i enlighet med bestämmelserna för uppläggning av fast avfall enligt punkten 90.007-2 i bilagan till förordningen om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd (1998:899).

#### 10.4.2 Skattskyldighet för industrianläggningar

Vid en anläggning där det huvudsakligen bedrivs annan verksamhet än avfallshantering, s.k. industrianläggning, är allt avfall som uppkommer inom anläggningen föremål för beskattning. I prop. 1998/99:84 s. 30 anges bl.a. följande.

#### Biprodukter

En förutsättning för att ett föremål, ämne eller substans skall betraktas som avfall i skattelagens mening bör således enligt regeringens uppfattning, vad gäller de industriella anläggningarna, vara avfall som verksamhetsutövaren inte kan visa en realistisk avsikt att inom normal lagerhållningstid återvinna i sin verksamhet, t.ex. för energiutvinning.

Det rör sig således om något som utövaren av den industriella verksamheten gör sig av med eller avser att göra sig av med eller är skyldig att göra sig av med. Det bör alltså inte komma i fråga att ta ut skatt på något som uppkommer som en följd av den industriella hanteringen (biprodukter) och för vilka det bedöms finnas en rimlig avsättningsmöjlighet, antingen genom avyttring till utomstående eller genom intern återanvändning i industriverksamheten. Det bör inte bli aktuellt att ta ut skatt på något som uppkommer till följd av den industriella verksamheten om man redan när ämnet uppkommer vet att det kan avyttras till en bestämd köpare. I detta fall bör ämnet, mot bakgrund av definitionen i det nämnda rådsdirektivet, definitionsmässigt inte vara att anse som avfall. Innehavaren har således inte för avsikt att göra sig av med ämnet på ett sätt som han skulle ha gjort om det varit fråga om en gängse avfallsprodukt. Motsvarande resonemang bör gälla om verksamhetsutövaren kan visa en realistisk avsikt att inom normal lagerhållningstid återanvända ämnet i sin verksamhet, t.ex. för energiuutvinning. Den närmare innebörden av begreppen ”avfall” respektive ”uppkommer” torde i vissa fall kunna vara svårtolkade. Viss ledning bör därvid kunna ges i form av Riksskatteverkets föreskrifter eller rekommendationer.

Skatteverkets uppfattning avseende begreppet ”uppkommer” redovisas i SKVs skrivelse dnr. 130 2199-04/1152.

Enligt SKVs uppfattning uppkommer avfall när det inte längre är under process. Avfall uppkommer således normalt när det placeras på en särskild plats inom anläggningen för att där deponeras. Detta innebär exempelvis att om avfall transporteras i rör inträder skattskyldigheten först då avfallet lämnar röret för att deponeras eller förvaras under längre tid än tre år.

Ett skäl till Skatteverkets uppfattning är att det då, vad gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde, i princip kommer att råda konkurrensneutralitet mellan industrier som anlitar avfallsanläggningar (1 § första stycket och 8 § 1 LSA) och industrier som har tillgång till egen deponi (1 § andra stycket och 8 § 2 LSA).

## **10.5 Avfall**

Med avfall avses varje föremål, ämne eller substans som ingår i en avfallskategori och som innehavaren gör sig av med, avser att göra sig av med eller är skyldig att göra sig av med (EG-direktiv 75/442/EEG).

Med avfall jämställs annat material som förs in till en avfallsanläggning.

## **10.6 Undantag för vissa anläggningar**

### **Schaktmassetippar**

Enligt 3 § LSA gäller inte LSA för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av jord, grus, lera, skiffer, kalkstoft, kalksten eller annan sten. S.k. schaktmassetippar där enbart rena naturmaterial deponeras är således inte skattepliktiga anläggningar. Sand är också ett sådant naturmaterial (jordart), som kornstorleksmässigt ligger mellan grus och lera.

Skattefriheten knyts till typen av anläggning och inte till avfallsslaget i sig. Detta innebär att om t.ex. jord förs in på en avfallsanläggning enligt 1 § första stycket ska skatt betalas för jorden.

För att bestämmelsen ska kunna tillämpas bör deponering eller förvaring på en anläggning ske just uteslutande av material som räknas upp i bestämmelsen. Rester från cementframställning består bl.a. av kalksten, märgel (lerblandad kalksten) och sand i form av mjöl eller krossade beståndsdelar. Sådana rester bör anses som kalksten och kan utan skada återföras till kalkbrott eller annan plats och bör inte beskattas. Däremot bör material som är resultatet av förädling av de uppräknade avfallsslagen t.ex. betong och tegel inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Det är av miljöskäl inte lämpligt att deponera sådana massor tillsammans med de ovan uppräknade rena massorna. (Prop. 1998/99:84 s. 49–50.)

Vid en s.k. schaktmassetipp kan det även förekomma hantering och bearbetning av annat avfall/material än vad som avses i 3 § 1 a) LSA. Detta innebär dock inte att anläggningen blir skattepliktig såvida inte detta avfall deponeras eller förvaras på anläggningen mer än tre år. Se vidare förhandsbesked 2003-03-09 nedan.

Enligt 3 § LSA gäller inte heller LSA för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av

- bergrester från gruvindustriell verksamhet,
- avfallssand från gruvindustriell verksamhet och avfall från vattenrening vid sådan verksamhet samt järnhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellet, eller
- radioaktivt avfall,
- vattenverksslam i slambassäng, eller
- flytande avfall i vassbädd.

I fråga om avfall från vattenrening vid gruvindustriell verksamhet och järnhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av

järnmalmspellets gäller undantaget från skatteplikt endast under förutsättning att deponering eller förvaring sker tillsammans med avfallssand från gruvindustriell verksamhet.

Beträffande radioaktivt avfall är en förutsättning för skattefrihet att samdeponering inte sker med något annat avfallsslag.

I ett förhandsbesked 2000-03-09 har ett bolag som utför återställningsentreprenad ansökt om förhandsbesked beträffande frågan om anläggningen är skattepliktig. Återställningen sker uteslutande med jord, grus, lera och sten. På området sker även sortering och återvinning av vissa inkommande material men alla dessa material behandlas i en återvinningsprocess och förs ut från området inom tre år. Inom anläggningen finns även ett antal maskiner, varav vissa är stationära.

Sådant avfall, som förs in till anläggningen och som inte kan hänföras till sådant i 3 § LSA angivet avfall, kommer inte att deponeras eller förvaras där under längre tid än tre år. Därmed följer att bestämmelserna i 1 § första stycket LSA inte gäller för avfall som förs in till anläggningarna, jfr även specialmotiveringen till 3 § LSA, prop. 1998/99:84 s. 109 f.. SRN konstaterar därför att bolaget inte är skattskyldigt för den ifrågavarande verksamheten.

## **10.7 Undantag för alternativa användningsområden**

### **Undantag för utfyllnad m.m.**

Alternativa användningsområden kan t.ex. vara när avfall används

- som utfyllnad i vatten för att åstadkomma en hamn eller ett markområde för industriändamål,
- för att åstadkomma eller öka höjden på en skidbacke,
- vid vägbyggnation för att fylla upp en vägbank eller för att åstadkomma en bullervall,
- för att fylla igen bergrum som tidigare använts för t.ex. lagring av olja,
- för att återställa en grustäkt eller ett källarutrymme under ett hus som rivits.

Av förarbetena, prop. 1998/99:84 s. 28 f. kan följande utläsas beträffande deponering eller förvaring under längre tid än tre år.

Det är --- nödvändigt att söka lägga fast vad som vid tillämpningen av skattelagen innefattas i begreppet deponering. Exempel på verksamhet som inte betraktas som slutlig förvaring eller deponering är verksamhet som under vissa omständigheter var tillståndspliktig respektive

anmälningspliktig enligt gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen. Den aktuella punkten har tidigare tillämpats på i huvudsak dels ---, dels användning av avfall som utfyllnad vid anläggningsarbeten och liknande. I ett fall som det sistnämnda är det helt uppenbart att avfallsskatt inte bör aktualiseras, eftersom avfallet i detta fall nyttiggjorts och alltså funnit ett alternativt användningsområde. Enligt regeringens uppfattning bör det inte i något fall där en verksamhet ryms under den gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen i dess utformning före miljöbalkens ikraftträdande komma i fråga att betrakta verksamheten som skattepliktig.

I SKVs skrivelse dnr. 130 2199-04/1152 anges bl.a. följande.

Av ifrågavarande punkt 92.04 framgår följande. 92.04.01 c utsläpp av fast avfall eller något annat fast ämne från mark, byggnad eller anläggning i vattendrag, sjö eller annat vattenområde eller uppläggning av ett sådant ämne på ett sätt som kan förorena mark, vattenområde eller grundvatten och där föroreningsrisken inte bedöms som ringa 92.04.02 -- uppläggning av fast avfall eller något annat fast ämne på ett sätt som kan förorena mark, vattenområde eller grundvatten och där föroreningsrisken bedöms som ringa.

Skatteverket anser att av de uppräknade exemplen ovan sker ingen deponering eller förvaring av avfall utan i stället sker en alternativ användning av avfallet. Det rör sig inte om någon avfallsanläggning i LSA:s mening och det saknar således betydelse vilken typ av avfall som används. RR dom 2003-05-27, mål nr. 4155-2002, belyser detta.

I RR dom 2003-05-27, mål nr. 4155-2002, fastslog RR att om mesa används till utfyllnad av gruvor betraktas denna verksamhet inte som slutlig förvaring. Istället anses gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen tillämplig och utfyllnaden anses som ett nyttiggörande av avfallet.

## **10.8 Skattesats**

Skatten är 370 kronor per ton fr.o.m. den 1 januari 2003.

Tidigare skattesatser

250 kr fr.o.m. den 1 januari 2000

288 kr fr.o.m. den 1 januari 2002

## **10.9 Vägning eller annan beräkningsgrund**

### **10.9.1 Vägning**

Normalt bestäms avfallsskatten på grundval av vägning. Ett alternativ till egen väg kan vara att utnyttja andra verksamheters vågar, t.ex. sådana som finns på vägstationer, asfaltverk, grustag m.fl. anläggningar eller att transportfordonen är utrustade med väg, se prop. 1998/99:84 s. 110.

Avfallsskatten får bestämmas på annan grund än vägning om den mängd avfall som förs in till eller uppkommer vid en anläggning är av mindre omfattning eller det av någon annan anledning finns särskilda skäl.

### **10.9.2 Mindre omfattning**

Skatteverket har följande uppfattning om vad som kan anses utgöra mindre omfattning, SKVs skrivelse dnr. 130 2199-04/1152. Om mängden avfall, exklusive vissa avdragberättigade avfall enligt 11 § första stycket 1–24 LSA, understiger 5 000 ton per år är mängden av mindre omfattning.

### **10.9.3 Särskilda skäl**

I SKVs skrivelse dnr. 130 2199-04/1152 redovisar SKV även sin uppfattning om vad som av någon annan anledning kan anses utgöra särskilda skäl enligt 5 § andra stycket LSA. Särskilda skäl bör exempelvis anses föreligga om vägen på grund av tekniskt fel eller annan oförutsedd händelse som den skattskyldige inte kunnat råda över tillfälligt är försatt ur funktion.

I förarbetena (prop. 1998/99:84 s. 111) anges även följande exempel på vad som av någon annan anledning kan anses som särskilda skäl:

- avfallsslag, som visserligen ska redovisas i deklarationen men som på grund av avdragsrätt i 10 och 11 §§ inte ska medföra några beskattningskonsekvenser,
- homogena avfallsslag, där möjligheter föreligger att genom volymbestämning ändå ge en tillförlitlig vikt, eller
- den i miljötillståndet angivna maximivikten per år.

### **10.9.4 Annan beräkningsgrund**

Om vägning inte sker får skatten beräknas på annat sätt. Om den skattskyldige inte visar att annan omräkning ger en mer rättvisande vikt bör omräkning från volym till vikt göras schablonmässigt enligt omräkningstabell, se bilaga sist i kapitlet (jfr. Svenska Ren-

hållningsverksföreningens Rapport 99:5, bilaga 1).

### **10.10 Undantag från skatteplikt**

De avfall eller behandlingsmetoder som undantas från skatteplikt enligt 6 § LSA ska inte redovisas i deklarationen.

Avfallsskatt ska inte betalas för

1. material som är avsett att användas för driften av en avfallsanläggning eller som förs in till en sådan anläggning utan direkt samband med avfallshanteringen,
2. avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom
  - kompostering eller reaktorbaserad rötning,
  - förbrännas,
  - användas för tillverkning av fast lagringsbart bränsle, flis eller pellets,
  - avvattnas,
  - renas, under förutsättning att avfallet är flytande,
3. flytande avfall som inom en anläggning är avsett att behandlas i vassbädd.

Undantag för avfall som avvattnas, renas eller för flytande avfall i vassbädd gäller endast om det vatten som avgår från behandlingen inte deponeras inom anläggningen. Vattnet kan t.ex. ledas direkt till det kommunala avloppsnätet eller recipient. Andra lösningar kan vara att hanteringen också innefattar mellanliggande reningssteg eller utjämningsdammar. (Prop. 2000/01:31 s. 62 f.)

#### **Skatt på rester**

Avfallsskatt ska betalas för de rester som uppstår efter genomförd behandling. Det kan t.ex. röra sig om kapsyler, plastdetaljer och krossat glas efter kompostering eller rötning eller aska som uppkommer efter förbränning. (Prop. 1998/99:84 s. 54 f.) Även den fasta fasen efter rening eller avvattning av slam eller oljehaltigt vatten, ska beskattas. (Prop. 2000/01:31 s. 62.)

Rester efter behandling av flytande avfall i vassbädd ska däremot inte beskattas. Detta beror på den långa processtiden, det kan bli svårt att avgöra när behandlingen är slutförd och den lilla del som blir kvar efter behandlingen bör kunna användas för lämpliga ändamål. (Prop. 2000/01:31 s. 59.)

I specialmotiveringen till 6 § LSA anförs bl.a. följande beträffande avfallsanläggningar enligt 1 § första stycket LSA, prop. 1998/99:84 s. 111.

Eftersom skattskyldigheten inträder när material förs in till avfallsanläggningen, måste vid den tidpunkten avgöras att det

rör sig om något som omfattas av undantagsregeln, för att den skattskyldige inte skall behöva redovisa materialet i deklarationen. Om det sedermera visar sig att avsikten inte fullföljts utan materialet i stället tagits om hand på annat sätt, skall rättelse av avgiven deklaration ske och skatt betalas.

Enligt SKVs uppfattning, SKVs skrivelse dnr. 130 2199-04/1152, bör samma synsätt gälla för s.k. industrianläggningar, dvs. anläggningar enligt 1 § andra stycket LSA. För sådana anläggningar inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för avfallets uppkomst (8 § 2 LSA). Det bör således vid den tidpunkten avgöras om det rör sig om något som omfattas av undantagsregeln i 6 § första stycket LSA.

#### **10.10.1 Driften av anläggningen**

#### **Driften**

Av författningskommentarerna till 6 § första stycket 1 LSA, prop. 1998/99:84, s. 111 framkommer bl.a. följande.

De produkter som avses är sådana som är nödvändiga för den dagliga driften av anläggningen och för vilka det är uppenbart att skatt inte skall tas ut. Det rör sig om t.ex. material för uppförande eller underhåll av driftsbyggnader, motordrivna fordon och arbetsredskap, drivmedel, kontorsutrustning och annat förbrukningsmaterial. Begreppet ”driften av en anläggning” bör inte omfatta vare sig botten-tätning, mellan- eller sluttäckning eller andra konstruktionsarbeten, inte heller stabilisering av askor och dylikt.

#### **10.10.2 Kompostering eller reaktorbaserad rötning**

Behandling genom kompostering och rötning innebär en biologisk förgasning av organiskt avfall. Ursprungsmaterial kan i båda fallen vara t.ex. källsorterat hushållsavfall, park- och trädgårdsavfall, bark, slam, gödsel, latrin, matrester, restaurang- eller slaktavfall. Gemensamt för dessa behandlingsformer är att avfallet minskar i vikt med upp till 50 % genom stor avgång av framförallt vatten. De jordmassor, rötresten och den metangas som uppkommer till följd av kompostering eller reaktor-rötning är undantagna från skatt. Undantaget gäller under förutsättning att man finner avsättning för produkterna dvs. att dessa inte deponeras. (Prop. 1998/99:84 s. 54 f.)

##### **10.10.2.1 Kompostering**

Vid kompostering sker nedbrytningen i syrerik miljö (aerob process). Kompostering kan antingen vara öppen eller reaktor-baserad. Behandlingen resulterar i anläggningsjord, jordförbätt-



ringsmedel eller liknande produkter.

#### **10.10.2 Rötning**

Vid rötningen sker nedbrytningen i syrefattig miljö (anaerob process). Reaktorbaserad rötning sker i slutna kärl och det är denna rötningsslag som för närvarande är undantagen från avfallsskatt enligt prop. 1998/99:84 s. 55. Rötningstiden är för denna metod från ett par veckor till ca. ett år. Förutom energiutvinning resulterar denna metod i en slutprodukt i form av jordförbättringsmedel som kan avyttras. Vid reaktorrötning går processen att styra på ett mer omfattande sätt jämfört med t.ex. rötning i rötceller. Rötningstiden i t.ex. bioceller tar betydligt längre tid, upp till ca. 8 år och metoden liknar vanlig deponering då rötning är den huvudsakliga nedbrytningsprocessen som förekommer i konventionella deponier. Även rötning i bioceller resulterar i anläggningsjord, jordförbättringsmedel eller liknande produkter.

#### **10.10.3 Förbränning**

Avfall som är avsett att förbrännas inom en skattepliktig avfallsanläggning är undantaget från skatt. Undantaget torde i praktiken även gälla för anläggningar enligt 1 § andra stycket LSA, s.k. industrianläggningar, se prop. 1998/99:84 s. 112.

En anläggning som förbränner avfall för värmeproduktion är inte en skattepliktig anläggning och skatt betalas inte för avfall som förbränns i en sådan anläggning.

#### **10.10.4 Flis och pellets**

Tillverkning av fast lagringsbart bränsle är undantaget från skatt. Tillverkningen kan ske på olika sätt. Vid vissa anläggningar flisas träavfall. Det förekommer också att avfall torkas, komprimeras och formas till pellets. Både flis och pellets kan lagras under en längre tid och sedan avsättas eller användas när behov av energiprodukter uppstår. På så sätt kan det avfall som uppkommer under sommarhalvåret förbrännas under vinterhalvåret när behovet av energi är som störst, se prop. 1998/99:84 s. 55.

#### **10.10.5 Avvattning**

Vid avvattning av slam är vattendelen undantagen från beskattning under förutsättning att vattnet inte deponeras utan att det avskilda vattnet leds direkt till det kommunala avlopps nätet eller till recipient. Resterna dvs. den avvattnade fasta fasen av slammet efter avvattningen beskattas. (Prop. 2000/2001:31 s. 62.)

#### **10.10.6 Rening**

Vid rening av flytande avfall (förorenat vatten) är det renade eller avskilda vattnet också undantaget från skatt under förutsättning att det inte deponeras utan leds direkt till avloppsnätet eller till recipient. Resterna efter behandlingen är skattepliktiga. (Prop. 2000/2001:31 s. 62.)

#### **10.10.7 Vassbädd**

Flytande avfall, som inom en skattepliktig avfallsanläggning är avsett att behandlas i vassbädd, är undantaget från beskattning. Den lilla rest som återstår efter behandlingen bedöms som mycket små och ska inte beskattas. (Prop. 2000/2001:31 s. 59.)

RR. har i dom den 13 juli 2001, mål nr 2189/2000, avgjort en fråga om material i komposteringsprocess. Ett företag bedriver återvinningsverksamhet. Med undantag för en viss komposteringsverksamhet för företaget ut samtliga massor från anläggningen inom tre år. Vissa rester från komposteringen, t.ex. grova pinnar och grenar, genomgår flera komposteringsprocesser. För dessa rester överstiger den sammanlagda komposteringstiden tre år. Nämnden ansåg att företaget inte är ”skattskyldigt till avfallsskatt för infört avfall som är föremål för pågående kompostering”.

Av RR:s dom framgår att den omständigheten att komposteringsprocessen tar längre tid än tre år innebär inte att processen förlorar sin karaktär av kompostering med påföljd att skattskyldighet inträder för det i processen ingående materialet. Material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA kan inte anses förvarat där i den mening som avses i 1 § så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår.

### **10.11 Skattskyldig**

Enligt 7 § LSA är den skattskyldig som bedriver verksamhet på anläggningen. Detta innebär att om en tillståndshavare överlåter verksamheten till någon, på sådant sätt att denne får den rättsliga och faktiska kontrollen över verksamheten, blir den som övertagit kontrollen skattskyldig. Om däremot den dagliga driften sköts på entreprenad, utan att den rättsliga och faktiska kontrollen har övergått till entreprenören, övergår inte skattskyldigheten till entreprenören. Det finns således inte någon direkt koppling mellan skatteplikt och miljötillstånd. (Prop. 1998/99:84 s. 33.)

## **10.12 Skattskyldighetens inträde**

Skyldigheten att betala avfallsskatt inträder, enligt 8 § LSA, när avfall förs in till en avfallsanläggning eller när avfall uppkommer inom en s.k. industrianläggning.

Skattskyldigheten för de rester som uppstår efter genomförd behandling enligt 6 § tredje stycket LSA inträder när behandlingen slutförts.

Kompostering eller reaktorrötning får vanligen anses slutförd i och med att de uppkomna jordmassorna, rötresterna eller metangasen avyttrats. (Prop. 1998/99:84 s. 114.)

När det gäller förbränning inträder skyldigheten att betala skatt, enligt prop. 1998/99:84 s. 114, efter det att förbränningen slutförts, askan blir då skattepliktig. På motsvarande sätt inträder skattskyldigheten för de föroreningsrester som uppkommer vid tillverkning av fast lagringsbart bränsle i och med att tillverkningen slutförts.

## **10.13 Förfaranderegler**

Bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om förfarandet vid beskattning gäller för avfallsskatt. Se vidare Skattebetalningslagen kapitel 1.

Redovisningsperioden för avfallsskatt är kalenderkvartal enligt 9 § LSA. För en skattskyldig som beräknas redovisa avfallsskatt med ett nettobelopp om högst 20000 kronor för beskattningsåret kan SKV medge att redovisningsperioden ska vara helt beskattningsår, 10 kap. 16 a § SBL.

## **10.14 Avdrag**

### **10.14.1 Allmänt om avdrag**

Enligt prop. 1998/99:84 s. 38 får avdrag enligt allmänna principer endast avse skatt på sådant avfall som tagits upp till beskattning. Denna avdragsmöjlighet innebär att skatten endast belastar det avfall som slutligen deponeras på anläggningen. Avdrag får inte göras med större belopp än vad som betalats när skattskyldigheten inträdde, normalt när avfallet fördes in. Avdrag medges inte för avfall som redan fanns på anläggningen när lagen trädde i kraft eftersom skatt inte betalats för detta avfall.

Vid avdrag, t.ex. för avfall som förts ut, avfall som använts för driften och för konstruktionsarbeten, kan det bli aktuellt att använda olika skattesatser eftersom skattesatserna ändras. Avdrag

medges med den skatt som betalats när skattskyldigheten inträdde.

Följande anges i prop. 1998/99:84 s. 115 beträffande avdrag.

För tydlighets skull bör påpekas att om ett avfall förs in eller uppkommer under en redovisningsperiod och förs ut under samma period, skall avfallet först tas upp till beskattning, vilket i sin tur ger rätt till avdrag. Även om nettoeffekten blir noll skall båda leden redovisas i deklarationen.

I förhandsbeskedet 2000-10-02 ansökte ett företag om förhandsbesked dels avseende skattskyldighet vid omflyttning av avfall som fanns på anläggningen innan LSA trädde i kraft, dels avdrag enligt 10 § LSA vid uttag från deponi för material som deponerats innan LSA trädde i kraft.

SRN beslutade att skattskyldighet inträder när material som fanns på en skattepliktig anläggning innan LSA trädde i kraft flyttas till en annan skattepliktig anläggning. Avdrag enligt 10 § LSA kan inte beviljas vid uttag från deponi av material som deponerats innan LSA trädde i kraft.

#### **10.14.2 Avdrag**

Den som är skattskyldig får, enligt 10 resp. 11 §§, göra avdrag i deklarationen, se även prop. 1998/99:84 s. 114.

##### **10.14.2.1 Avfall som förts ut**

#### **Avfall som förts ut**

Enligt 10 § 1. LSA medges avdrag för avfall som förts ut från anläggningen. Avdrag medges inte för lak- och reningsvatten som förs ut från anläggningen. Lakvatten bildas när nederbörd- eller yt- och grundvatten infiltrerar avfallet. Det kan även vara fråga om ytavrinning från avfallet. Avdrag medges inte heller för den biogas som bildas vid t.ex. rötning.

Som framgår av kapitel 10.13.1 gäller enligt allmänna principer att avdrag endast får avse skatt på sådant avfall som tagits upp till beskattning. Någon avdragsrätt föreligger inte för avfall som är undantaget från skatt enligt 6 § LSA, t.ex. kompostjord eller flis. Avfall som är skattebefriat enligt 11 § LSA, t.ex. förorenad jord från marksanering, medför inte ytterligare möjlighet till avdrag vid utförelse från anläggningen.

#### **Avdrag för driften**

Avdrag för driften medges för sådant beskattat material som kommit in till anläggningen tillsammans med annat avfall och som vid sortering visar sig kunna användas som förbrukningsmaterial inom anläggningen (jfr. 6 § första stycket 1 LSA). Det kan t.ex. vara trävirke som kan användas till staket eller bränsle som kan

användas som drivmedel.

#### **10.14.2.2 Avdrag för konstruktionsarbeten**

##### **Avdragsrätten**

Avdrag medges för avfall som *använts* inom anläggningen för konstruktionsarbeten eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring. Avdragsrätten inträder således först när avfallet verkligen använts dvs. vid en senare tidpunkt än skattskyldigheten.

##### **Konstruktions- arbeten**

Enligt proposition 1998/99:84 s. 58 bör det regelmässigt för permanenta vägar, vallar, ledningar o.dyl. finnas konstruktionsritningar som getts in i samband med tillståndsprövningen. Av tillståndshandlingarna för industrianläggningarna bör också framgå när avfallet har godtagits som utfyllnadsmaterial. Av tillstånden enligt 15 kap. miljöbalken och i förekommande fall enligt plan- och bygglagen bör det således framgå i vilken utsträckning olika åtgärder är att betrakta som konstruktionsarbeten.

Material som kan komma ifråga för skattefrihet för konstruktionsarbeten eller för att åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring är exempelvis

- cefyll och bentonit för tätning
- matjord och bark för sluttäckning, släntbegränsning, planterings- och vegetationsytor,
- schaktmassor, tegel- och betongkross samt slaggrus som, i enlighet med tillståndshandlingar och konstruktionsritningar, används för utfyllnad, byggande av permanenta vägar, vallar och ledningar m.m. inom anläggningen
- askor, kalk, specialcement och liknande tillsatsmedel som används för att stabilisera och solidifiera avfall som deponeras

Av prop. 1998/99:84 s. 120, sista stycket, framgår följande.

##### **Mellantäckning**

Avdrag medges inte för mellantäckning. Med mellantäckning avses den täckning som dagligen sker för att bl.a. minska olägenheter av lukt, nedskräpning m.m. Ett synonymt begrepp är arbetstäckning. Avfall som används för sådant ändamål medför inte rätt till avdrag enligt 10 § första stycket 1 c) LSA. Det är härvid utan betydelse om det som används för mellantäckning är inköpt material eller om det är avfall som omhändertagits mot betalning.

#### **10.14.2.3 Avdrag för sluttäckning**

##### **Sluttäckning**

Direktavdrag har införts för visst sluttäckningsmaterial för att ge deponiägarna bättre möjligheter att skaffa lämpligt material för

sluttäckning, vilket främjar en resurseffektiv och miljösäker deponeringsverksamhet. (Prop. 2002/2003:1 s. 71.)

Avdrag medges då sluttäckningsmaterialet förs in på deponin under förutsättning att det är jord, grus, lera, skiffer, kalkstoft, kalksten eller annan sten och att det förvaras skilt från annat avfall.

### **10.14.3 Övriga avdrag**

Den som är skattskyldig får även göra avdrag för vissa konventionella avfall m.m. som anges i 11 § LSA. I dessa fall inträder avdragsrätten samtidigt med skattskyldigheten.

Ett skatteavdrag av s.k. branschspecifika avfall utgör ett driftstöd som godkändes av EG-kommissionen i samband med att lagen trädde i kraft den 1 januari 2000. Avdraget är tidsbegränsat, 4 år, och en ny anmälan skall lämnas till kommissionen före den 1 januari 2004. I samband med att en ny anmälan lämnas kommer det att prövas om ny och tillgänglig teknik finns som gör att avfallslagen inte längre behöver deponeras. Skattebefrielsen kan då i vissa fall komma att upphöra.

#### **10.14.3.1 Stabilisering och vätning av aska**

#### **Stabiliserande ämnen och vatten som tillsats aska utanför anläggningen**

Det finns olika metoder för stabilisering av aska och tekniken är under utveckling.

En metod innebär att aska, bindemedel, cement och vatten blandas vilket sker i direkt anslutning till askans uppkomst vid förbränningsanläggningen. När sådan aska förs in till en avfallsanläggning ska skatt betalas för askan men inte för den del som utgör stabiliserande ämnen. Vid införseln måste det därför fastställas hur stor del som utgörs av stabiliserande ämnen vilket kan ske genom mätningar eller annat tillförlitligt underlag. (Prop. 2001/02:29 s. 22 f.)

Vätning av flyg- och bottenaska sker vid förbränningsanläggningar för biobränsle och avfall. Vätningen har positiva effekter på bl.a. arbetsmiljön genom att damningen minskar. Genom vätning minskar också brandrisken i anslutning till transporter och deponering av askan. Vattnet utgör vanligen ca 20–50 viktprocent av den totala mängden aska.

Avdrag medges för vattendelen i askan, enligt 11 § 1. LSA, medan skatt fortfarande ska betalas för askan. När den våta askan förs in till en avfallsanläggning måste det fastställas hur stor del som utgörs av vatten. Detta kan ske genom mätning, vägning eller annan tillförlitlig metod. (Prop. 2001/02:29 s. 26.)

Vätning av aska som sker inom en konventionell avfallsanläggning är inte enligt 1 § första stycket LSA skattepliktigt. Vattnet anses då använt för den dagliga driften av anläggningen.

Vätning av aska kan också ske inom en s.k. industrianläggning (1 § andra stycket LSA) t.ex. en massafabrik. Vätning sker normalt i direkt anslutning till att förbränningen har avslutats. Därefter transporteras den uppblandade askan till den plats där den deponeras. I det fall då deponering sker inom en sådan anläggning är vattnet inte skattepliktigt eftersom det tillsätts efter det att askan uppkommit eller med andra ord efter det att skattskyldighet inträtt.

I förhandsbeskedet 2001-03-07 frågade ett bolag vid vilken tidpunkt skattskyldigheten inträder dvs. om avfallsskatt ska erläggas för aska i vått eller torrt tillstånd. Bolaget bedriver industriell tillverkning av papper. Efter förbränning uppkommer avfall i form av aska. Askan är torr när den uppkommer och vatten tillsätts inom industrianläggningen innan askan förs till bolagets egen deponi.

SRN beslutade att övervägande skäl talade för att det var det avfall som uppkommer i form av torr aska och slagg som utgör den restprodukt för vilken avfallsskatt ska betalas för.

Skattskyldigheten för askan inträder således innan vattnet har tillsatts.

#### **10.14.3.2 Sanering av mark och vattenområden förorenad jord från marksanering.**

##### **Förorenad jord**

Avdragsrätten avser förorenad jord från sanering av industrifastigheter, kemikalieolycksplatser och liknande. Saneringen, eller efterbehandlingen, av ett markområde kan innebära att föroreningarna i jorden genom olika åtgärder destrueras eller koncentreras, med följd att ett avfall av varierande omfattning uppkommer. För att skattefrihet ska medges gäller inte krav på att någon annan åtgärd vidtagits med massorna än att dessa bortforslats från ett förorenat område och förts till en avfallsanläggning. Det finns alltså inte för skattefrihet något krav på att vidare behandling ska ha vidtagits med jorden.

Avdrag medges både när det gäller förorenad jord från marksanering som förs in till en skattepliktig avfallsanläggning och då ett markområde saneras inom en skattepliktig industrianläggning. (Prop. 1998/99:84 s. 117.)

#### **10.14.3.3 Muddermassor**

##### **Muddermassor**

Med muddring avses de åtgärder som vidtas för att fördjupa eller restaurera ett vattenområde. Fördjupning kan åstadkommas genom grävning, sprängning, uppsugning eller bortspolning av sediment.

Massor från både sanerings- och fördjupningsmuddring omfattas av avdraget. Avdraget avser således både förorenade och rena muddermassor. (Prop. 1998/99:84 s. 117.)

#### **10.14.3.4 Avfall från sanering av upplag för farligt avfall**

Vid en inventering som gjordes 1993 av Naturvårdsverket framkom att det runtom i landet finns ett flertal upplag för farligt avfall. Resultatet redovisas i en rapport upprättad den 10 september 1993 (projekt nr 93123). Rapportens underlag kan användas för en bedömning av vilka upplag som kan komma i fråga för tillämpning av avdragsbestämmelsen. Det är dock givetvis ingen förutsättning för avdragsrätt att upplaget redovisats i den nämnda rapporten. Flertalet upplag torde ha miljötillstånd för deponering av farligt avfall, men ett sådant tillstånd bör inte vara en förutsättning för att avdrag ska kunna medges. I många fall förvaras avfallet på ett otillfredsställande sätt och det är därför önskvärt att det flyttas till deponier med utifrån miljösynpunkt godtagbar standard. Av miljöskäl medges därför avdrag för detta miljöfarliga avfall. (Prop. 1998/99:84 s. 117.)

#### **10.14.3.5 Slam från behandling av lakvatten från anläggning där gips deponeras**

##### **Slam från gipsdeponi**

Det slam som blir aktuellt för skattebefrielse är, så vitt är känt, endast slam från företaget Hydro Agri AB:s gipsdeponi på ön Gråen i Öresund. Den anläggningen bör betraktas som en skattepliktig anläggning. Det lakvatten som förs ut från anläggningen berättigar inte till avdrag. Lakvattnet renas utanför den skattepliktiga anläggningen och slammet förs därefter in till deponin och deponeras där. Skatteplikt uppstår i och med införseln för slammet. I skattedeklarationen får dock företaget, med stöd av den aktuella punkten, göra avdrag för skatten på slammet. Någon skattekonsekvens uppstår alltså i praktiken inte för slammet. (Prop. 1998/99:84 s. 118.)

#### **10.14.3.6 Avfall från rening av kommunalt avloppsslam som förorenats på grund av verksamhet vid Falu koppargruva**

##### **Slam från Falu koppargruva**

Gruvverksamheten i Falu koppargruva är numera nedlagd, men av bl.a. kulturhistoriska skäl sker alltjämt länsupumpning av vatten från gruvans övre delar för att möjliggöra att gruvan hålls öppen för besökare. Länshållningsvattnet avleds till kommunens reningsverk. Eftersom vattnet innehåller höga halter av järn och sulfat har kommunen valt att utnyttja det som fällningskemikalie i det kommunala reningsverket. Det kommunala avloppsvattnet förorenas genom oavsiktligt inläckande mängder av förorenat



vatten som härrör från äldre tiders gruvhantering. Det slam som uppkommer är så förorenat att det klassas som farligt avfall och avdrag bör därför medges. (Prop. 1998/99:84 s. 64 ff.)

#### **10.14.3.7 Asbesthaltigt avfall**

##### **Asbest**

Asbesthaltigt material bör skattebefrias av miljöskäl. Begreppet asbesthaltigt avfall bör tolkas restriktivt. Det bör således inte vara möjligt att kunna åberopa punkten som stöd för att uppnå skattebefrielse för sorterat rivningsavfall, där endast en mindre del utgörs av takplattor, rör och liknande som innehåller asbest. I den mån det är praktiskt möjligt och sker i enlighet med riktlinjerna för hantering av asbestavfall, bör asbesten redan innan införseln till avfallsanläggningen avskiljas från övrigt material. Om detta av hälsoskyddsskäl inte är möjligt bör dock skattefrihet genom avdrag kunna komma i fråga för asbesthaltigt material. (Prop. 1998/99:84 s. 118.)

#### **10.14.3.8 Fluor- och svavelhaltigt avfall från rökgasrening vid tillverkning av järnmalmspellet**

##### **Avfall från gruvor och mineralutvinning**

Vid tillverkning av järnmalmspellet avgår stoft och en gas. Den gas som återstår efter det att det järnhaltiga stoffet avlägsnats innehåller stora halter av fluor och svavel varför gasresterna renas ytterligare före utsläpp. Från denna reningsprocess uppkommer ett fluor- och svavelhaltigt stoft som deponeras på separata deponier. Det saknas för närvarande kunskap om hur stoffet kan återvinnas varför deponering för närvarande anses vara den bästa lösningen. Avdrag medges därför för detta avfall. (Prop. 1998/99:84 s. 70.)

#### **10.14.3.9 Grönlutslam från kausticeringsprocesser**

##### **Avfall från massa- och pappersindustrin**

Grönlutslam är en restprodukt som genereras i sulfatmassa-fabrikens system för återvinning av kemikalier. Det uppkommer i stor mängd och är svårt att reducera. Allt grönlutslam deponeras i dag, i regel tillsammans med kalkgrus och mesa på brukens egna deponier. Något avdrag för kalkgrus och mesa föreligger dock inte. Skatteplikt föreligger normalt för kalkgrus och mesa. Grönlutslammets innehåll av tungmetallerna kadmium, krom, nickel och zink anses vara relativt högt. De halter som förekommer överstiger redan nu exempelvis de gränsvärden som gäller för att kommunalt avloppsslam ska kunna återföras till jordbruksmark. En ökad slutning av processerna leder till att grönlutslammets metallinnehåll höjs ytterligare. Att återföra grönlutslam till skog, i likhet med vad som eftersträvas för bio-bränsleaskor, bedöms inte vara realistiskt i dagsläget. Avdrag medges för grönlutslam. (Prop. 1998/99:84 s. 72.)

#### **10.14.3.10 Returfiberavfall och avsvärtnings slam från upparbetning av returpapper samt askor från eldning av avsvärtnings slam**

Returfiberavfall består av fiber, sand, plast, ståltråd, lim och andra föroreningar som förekommer i insamlat pappersavfall. Avsvärtnings slam uppstår vid massatillverkning baserad på returpapper och består huvudsakligen av oljehaltigt färgpigment. Hushållens källsortering av papper medför en ökad pappersåtervinning vilket är en viktig del av kretsloppstänkandet. Returpappersindustrin befinner sig ännu i ett uppbyggnadsskede och en skatt på avsvärtnings slam och returfiberavfall riskerar att leda till en minskad användning av returpapper och därmed minskad pappersåtervinning. Av miljö- och resursskäl bör därför skattebefrielse genom avdrag medges för dessa avfall i vart fall i ett inledningsskede.

Avsvärtnings slam som uppkommer vid massatillverkning baserat på returpapper går till förbränning i brukens fastbränslepannor. Askhalten är hög och nästan all aska deponeras.

Bränslevärdet är lågt varför det finns risk för att förbränning av slammet skulle upphöra om deponering av askorna beskattas. I stället för att förbränna avsvärtnings slammet skulle slammet sannolikt deponeras eftersom avdrag medges för avsvärtnings slammet. Eftersom förbränning är ett bättre alternativ medges avdrag även för askorna från förbränningen i ett inledningsskede. (Prop. 1998/99:84 s. 72 ff.)

#### **10.14.3.11 Slam från framställning av dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat**

#### **Avfall från kemisk industri**

En förutsättning för att dikalciumfosfat, kalciumklorid och natriumfosfat ska kunna framställas är att de föroreningar som ingår i råvarorna avskiljs genom olika reningssteg. De föroreningar som via råvarorna tillförs processerna är bl.a. tungmetallerna kadmium, arsenik och krom. Dessa föroreningar anrikas i avfallet och omöjliggör en användning av avfallet i t.ex. gödselmedel. Framställningen av dikalciumfosfat grundar sig på en speciell typ av råfosfat, varför möjligheterna till en minskning av avfallsmängden via ändringar av råvaruflödet synes vara begränsade. Slammet innehåller vidare stora mängder halogener (exempelvis fluor och klor), vilka hittills har förhindrat möjligheterna till att finna tekniska lösningar för en återanvändning av avfallet i någon form. Deponering får anses vara det miljömässigt bästa sättet att ta om hand slammet. Dessa avfallsslag medges skattebefrielse genom avdrag. (Prop. 1998/99:84 s. 75.)

#### **10.14.3.12 Kalciumfluoridslam från framställning av aluminiumfluorid**

Vid framställning av aluminiumfluorid uppkommer ett avfall i form av slam med fluorhaltig moderlut, som efter neutralisering bildar kalciumfluorid. Kalciumfluoridens fysikaliska egenskaper och dess kemiska beståndsdelar gör att möjligheterna till att finna alternativ till deponering är små. Det finns heller inga möjligheter att avsätta det avfall som uppkommer. Deponering är den miljömässigt bästa formen av omhändertagande och avdrag medges. (Prop. 1998/99:84 s. 76.)

#### **10.14.3.13 Gipsslam från framställning av uppkolningsmedel**

Uppkolningsmedel tillverkas, enligt prop. 1998/99:84 s. 76, endast av ett företag i Sverige och levereras till gjuteri- och stålindustrin i främst Europa. Det gipsslam som uppkommer avvattnas och består till 50 % av vatten och 50 % av en mängd olika föroreningar. Möjligheterna att inom en överskådlig framtid, genom processförändringar, minska mängden gipsslam synes mycket små. Inte heller bedöms skatten kunna utgöra ett verksamt styrmedel. Då det för närvarande saknas miljömässigt acceptabla alternativ till deponering medges avdrag för detta avfallsslag.

#### **10.14.3.14 Elfilterstoff från framställning av kalciumkarbid**

Kalciumkarbid används främst för avsvavling av råjärn och vid tillverkning av acetylen. Mängden elfilterstoff kan, enligt vad som framkommit av prop. 1998/99:84 s. 78 inte minskas genom ändrad ugnsdrift eller val av andra råvaror. Eftersom elfilterstoffet innehåller en hög halt cyanid saknas alternativa användningsområden. Deponering får anses vara den miljömässigt bästa formen för detta avfallsslag och därför medges avdrag.

#### **10.14.3.15 Slagger från metallurgiska processer**

Inom järn- och stålverken uppkommer bl.a. slagger från raffineringen av olika smältor. Slagger av motsvarande slag förekommer vid flera andra metallproducerande verksamheter. Begreppet metallurgiska processer används inom energiskattelagstiftningen och SKV har i detta sammanhang utfärdat rekommendationer om vad som bör innefattas i begreppet (RSV: Allmänna råd 2002:18). Inom järn- och stålindustrin rör det sig om den del av processen som börjar med sintertillverkning och slutar med göt, ämnen eller gjutgods. För ickejärnmetaller och ferrolegeringar omfattas de processteg som innebär sintring, smältning eller reduktion. Bränning av kalksten och dolomit anses inte tillhöra den metallurgiska

**Avfall från järn-,  
stål och  
metallindustrin**

processen. Ett ökat utnyttjande av slaggerna bör eftersträvas men avdrag medges i väntan på detta (Prop. 1998/99:84 s. 83.)

#### **10.14.3.16 Stoff och slam från rening av gaser från framställning av råjärn och råstål**

Vid tillverkning av råjärn och råstål avgår stora mängder stoft. Avskiljning av detta stoft sker oftast i torra filter, men på grund av explosionsrisk används ibland våta filter. Det avskilda stoftet består av oxider som återspeglar vilken produkt som har tillverkats och vilket järnhaltigt material som använts. Försöksverksamhet pågår i syfte att bl.a. söka utveckla möjliga sätt att utvinna värdefulla metaller ur avfallet och därigenom minska den mängd som slutligen går till deponering. Ännu har dock inte försöken nått så långt att någon entydig utvärdering kan göras av dem. Regeringens bedömning är därför att det för närvarande saknas realistiska alternativ till deponering av de angivna avfallsslagen. Avdrag medges därför inledningsvis. (Prop. 1998/99:84 s. 86.)

#### **10.14.3.17 Oljehaltigt glödskalsslam**

Vid stränggjutning och valsning bildas på stålytan ett oxidskikt eftersom materialtemperaturen är hög. Detta skikt, som kallas glödskal, måste sitta ganska löst för att kunna avlägsnas. En hel del lossnar i samband med hanteringen av stålet vid gjutningen och valsningen. Återstoden tas bort genom bl.a. betning i syror. Reningsanläggningen för processvatten från stränggjutning och varmvalsning av stål består normalt av flera steg.

Till att börja med samlas det rena glödskalet upp i en glödskalsgrop och över 90 % av detta kan återvinnas i dag. Nästa reningssteg är sedimentationsbassänger där huvuddelen av oljan avlägsnas från ytan. De fasta och ganska finkorniga partiklarna, som är glödskal bemängda med olja, sjunker däremot till botten. Detta är oljehaltigt glödskalsslam.

Glödskalsslammet består av metalloxider, olja och vatten. Oljan kommer från fett och olja från smörjning av maskiner. I slammet som kommer från stränggjutningen finns dessutom gjutpulvsrester, som innehåller alkali. Någon teknisk möjlighet att återanvända eller minska glödskalsslammet finns för närvarande inte. Deponering får därför anses vara det bästa ur miljösynpunkt och avdrag medges därför inledningsvis. (Prop. 1998/99:84 s. 87.)

#### **10.14.3 18 Metallhydroxidslam**

Det finns idag fungerande och etablerade metoder för upparbetning av saltsyra- respektive svavelsyrabad vid tillverkning

av kolstål och olegerat stål. Trots detta måste vissa bad samt sköljvatten neutraliseras vilket medför att metallhydroxidslam bildas vid reningen. Det pågår försöksverksamhet i syfte att utnyttja metallhydroxidslammet. För närvarande saknas dock möjligheter att återvinna eller minska mängden slam. Miljömässigt acceptabla alternativ till deponering saknas och skattebefrielse genom avdrag medges därför. (Prop. 1998/99:84 s. 88.)

#### **10.14.3.19 Stoff och slam från rening av rökgaser av processvatten vid framställning av koppar, zink och bly**

Denna punkt avser sådant stoff och slam som uppkommer vid rening av rökgaser och processvatten vid framställning av koppar, zink och bly. Försök pågår med att utnyttja metallinnehåll eller att avyttra delar av de nu aktuella avfallen. Avfallsmängderna kan också minska genom att mindre föroreningar kommer in i processerna med skrotet. För närvarande finns inte några realistiska alternativ till deponering för dessa avfall och avdrag för skatten medges därför inledningsvis. (Prop. 1998/99:84 s. 90.)

#### **10.14.3.20 Katodrester, elektrofilterstoff, blästerstoff och kolavfall från framställning av aluminium**

Framställning av aluminium genererar en rad föroreningar. Till följd av upphettningen i elektrolysugnen genomsyras katoderna under sin livslängd av fluorider, tjärämnen och aluminium. Utvecklingen med ökad livslängd hos katoderna har drivits långt i Sverige och den uppkomna mängden avfall kan därför i dagsläget inte minskas nämnvärt. Några miljömässigt acceptabla alternativ till deponering saknas för närvarande och avdrag medges därför för katodresterna. (Prop. 1998/99:84 s. 91 f.)

#### **10.14.3.21 Stoff och slam från rening av rökgaser från framställning av ferrolegeringar**

Den råvara som används vid framställning av ferrolegeringar utgörs av kromoxid. Gaser från processen innehåller stora mängder kromoxid och genom rening avskiljs torrt rökgasstoff.

Det finkorniga stoffet fuktas med vatten och bildar ett slam. Mängden rökgasreningssstoff kan enligt vad som framkommit inte minskas i någon markant utsträckning genom ändrad ugnsdrift eller val av andra råvaror. Möjligheterna att avvattna slammet bör undersökas men i dagsläget är det inte rimligt att beskatta detta avfall. Avdrag för skatten medges tills vidare. (Prop. 1998/99:84 s. 92 f.)

<b>Avfall från verkstadsindustrin</b>	<b>10.14.3.22 Gjuterisand</b> <p>Gjuterierna använder sand bunden med olika typer av bindemedel vid framställning av de formar som bildar gjutgodsets ytterkonturer, respektive kärnor som skapar håligheten i godset. En stor del av sanden återcirkulerar i systemet men en viss del måste av olika skäl tas ur systemet. Denna överskottssand innehåller bentonit (lera) eller kemiska bindemedel (fenol). Ytterligare återanvändning av sand bör kunna ske i framtiden och gjuterisanden bör även kunna finna alternativa användningsområden. För närvarande är dock deponering den enda acceptabla lösningen och avdrag medges därför för gjuterisanden. (Prop. 1998/99:84 s. 92 f.)</p>
<b>Avfall från glasåtervinning</b>	<b>10.14.3.23 Avfall från rensprocessen vid uppabetning av återvunnet glas</b> <p>En avfallsskatt skulle, enligt regeringens bedömning, innebära en ökad kostnad för den råvara som uppkommer vid återvinningen. Det kan i sin tur medföra att återvunnet glas får svårt att konkurrera och att mer av jungfruliga råvaror används vid glastillverkning. Avdrag får därför, av miljö- och resursskäl, göras för föroreningar i form av kapsyler, porslin, plastkassar och liknande som sorteras ut vid rensprocessen som är en nödvändighet för att en faktisk återvinning av den insamlade glasmassan ska kunna ske. (Prop. 1998/99:84 s. 96 f.)</p>
	<b>10.14.3.24 Biobränsleaska</b> <p>Till följd av radioaktivt nedfall efter Tjernobylyockan kan växtmaterial som används som biobränsle vid energiutvinning innehålla radioaktivt cesium.</p> <p>För biobränsleaska som innehåller 5 kilobequerel (kBq) per kg aska finns det inte något alternativ till deponering. Avdrag får göras för biobränsleaska, vars halt av cesium-137 uppgår till minst 5 kBq per kg och som förts in till en avfallsanläggning som uppfyller de krav som Statens Strålskyddsinstitut fastlagt för deponering av sådan aska. Vid fastställande av halten cesium-137 ska askans torrsvikt användas. (Prop. 1999/2000:9.)</p>

**Bilaga**

AVFALLSSLAG	VOLYMVIKT (ton/m <sup>3</sup> )
Hushållsavfall, (komprimerat i bil)	0,4
Hushållsavfall, löst	0,09
Hushållsavfall, komposterbar våt fraktion	0,65
Matberedningsavfall från restaurang	0,85
Avfall från livsmedelshandel	0,5
Slam och latrin	1
Trädgårdsavfall, ris	0,15
Trädgårdsavfall, löv	0,2
Trädgårdsavfall, ogräs/gräsklipp	0,4
Parkavfall	0,1
Obehandlat park och trädgårdsavfall	0,14
Färdig kompost	0,88
Flisat park och trädgårdsavfall	0,6
Slagg och aska	1
Industriavfall	0,125
Bygg och rivningsavfall	0,25
Schaktmassor	1
Slaktavfall	1
Bark	0,4
Virke	0,13
Träflis	0,275
Cellplast	0,15
Plastförpackningar (okomprimerat)	0,04
Matjord	0,67
Betongavfall	2
Glaskross	0,6
Flaskor	0,35
Skrot	1
Metallförpackningar	0,07
Papper (tidningar, journaler)	0,23
Pappersförpackningar (okomprimerat)	0,05





# 11 Bekämpningsmedelsskatt

## 11.1 Författningar m.m.

**Lag (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, prop. 1983/84:176, SkU 1983/84:47**

### *Lagändringar*

SFS 1988:638	ändr. 2 § prop. 1987/88:128, JoU 1987/88:24
SFS 1993:484	ändr. 7 § prop. 1992/93:196, SkU 1992/93:28
SFS 1994:1706	upph. 6 §, ändr. 2 § prop. 1994/95:75, JoU 1994/95:7
SFS 1995:617	ändr. författningsrubr., 1–3, 4, 5, 7 och 8 §§ prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29
SFS 1998:824	ändr. 1 § prop. 1997/98:90, JoU 1997/98: 25
SFS 1998:1677	ändr. 1 § i 1998:824 prop. 1998/99:18, SkU 1998/99: 6
SFS 1999:1252	ändr. 4 § prop. 1999/2000:2, SkU 1999/2000: 2
SFS 2002:408	upph. 7 §; ändr. 3, 5, 8 §§ prop. 2001/02:127, SkU 2001/02: 27
SFS 2003:806	ändr. 2 § prop. 2003/04:1, FiU 2003/04: 1

## 11.2 Allmänt

LSB trädde i kraft den 1 juli 1984. Bekämpningsmedelsskatten infördes för att av hälso- och miljöskäl minska användningen av bekämpningsmedel.

I miljöbalkens (1998:808) 14 kapitel, som reglerar kemiska

produkter, finns bestämmelser om hantering, import och export av kemiska ämnen och beredningar (kemiska produkter). Till de kemiska produkterna räknas bekämpningsmedel. Förutom bestämmelserna i miljöbalken finns föreskrifter som gäller bekämpningsmedel i förordningen (1998:941) om kemiska produkter och biotekniska organismer, FKP, samt i förordningen (1998:947) om bekämpningsmedel, FBM.

Den som tillverkar eller till Sverige för in en kemisk produkt eller en bioteknisk organism ska enligt 14 kap. 7 § miljöbalken se till att det finns en tillfredsställande utredning för bedömning av vilka hälso- eller miljökador som produkten eller organismen kan orsaka. Den ska innehålla en bedömning av produktens egenskaper från miljö- och hälsoskyddssynpunkt och visa

1. de ämnen eller organismer som kan ge produkten eller organismen farliga egenskaper,
2. arten och graden av de farliga egenskaperna,
3. de åtgärder som behövs för att skydda människors hälsa och miljön vid hanteringen, och
4. de åtgärder som behövs för att ta hand om avfall från produkten eller organismen.

#### **11.2.1 Uppgiftsskyldighet**

#### **Uppgiftsskyldighet**

Den som tillverkar, importerar eller släpper ut en kemisk produkt eller bioteknisk organism på marknaden, ska genom märkning eller på annat sätt lämna de uppgifter som behövs till skydd för människors hälsa eller miljön genom en produktinformation, se 14 kap. 7 § miljöbalken. Uppgifterna ska lämnas till Kemikalieinspektionen som bedömer de hälso- eller miljörisker som är förknippade med produkten eller organismen samt dess hantering, införsel eller utförsel, se 14 kap. 9 § miljöbalken.

#### **11.2.2 Produktregister**

#### **Produktregister**

Kemiska produkter som yrkesmässigt tillverkas i eller förs in till Sverige ska registreras i ett produktregister enligt 14 kap. 10 § miljöbalken. Produktregistret förs av Kemikalieinspektionen, se 10 § FKP.

#### **11.2.3 Kemikalieinspektionen**

#### **Kemikalieinspektionen**

Bekämpningsmedel får inte importeras, saluhållas, överlåtas eller användas utan att vara godkända av Kemikalieinspektionen, som är en fristående myndighet och som inrättades den 1 januari 1986. Den har ersatt Produktkontrollnämnden och svarar bl.a. för

registrering av bekämpningsmedel, drift och utveckling av produktregistret samt informationsservice till övriga myndigheter på kemikalieområdet.

#### **Godkännande av bekämpningsmedel**

##### **11.2.4 Godkännande av bekämpningsmedel**

Ansökan om godkännande av ett bekämpningsmedel ska göras hos Kemikalieinspektionen, enligt 5 § FBM. Enligt 3 § FKP godkänner Kemikalieinspektionen bekämpningsmedel med stöd av 14 kap. 13 § miljöbalken.

Kemiska eller biologiska bekämpningsmedel får, enligt 14 kap. 13 § miljöbalken, inte importeras från länder som inte är medlemmar i EU, släppas ut på marknaden eller användas utan att vara godkända.

Om ett bekämpningsmedel är godkänt krävs inte ett nytt godkännande för att få släppa ut ett medel på marknaden, om medlet jämfört med det godkända medlet endast skiljer sig i fråga om namn (handelsnamn, varubenämning eller varubeteckning), se 3a § FKP.

### **11.3 Skatteplikt**

Bekämpningsmedelsskatt tas ut för den verksamma beståndsdelen i bekämpningsmedel.

Med bekämpningsmedel avses, enligt 1 § andra stycket LSB, ämnen eller beredningar som är avsedda att användas till skydd mot egendomsskada eller olägenhet för människors hälsa, förorsakade av växter, djur, bakterier eller virus. Som bekämpningsmedel ska dock inte anses

- vara, avsedd att användas vid beredning av livsmedel, läkemedel eller annan jämförbar vara,
- färger, fernissor, tjäror och andra varor som huvudsakligen begagnas för ett annat ändamål än som avses i första meningen, om inte varorna genom en särskild benämning eller på något annat sätt anges vara avsedda som bekämpningsmedel,
- träskyddsmedel, och
- ättika.

I LSB:s definition av bekämpningsmedel talas om ämnen eller beredningar som är *avsedda* att användas för vissa angivna ändamål. Härmed ska förstås avsikten hos den inhemske tillverkaren eller, vid import, hos importören.

#### **11.3.1 Träskyddsmedel**

### Träskyddsmedel

Det finns ingen allmängiltig, vedertagen definition av träskyddsmedel. Enligt skatteutskottet (SkU 1983/84:47 s. 7) bör med träskyddsmedel, såvitt avser tillämpningen av LSB, avses sådant bekämpningsmedel som enligt registreringen hos Kemikalieinspektionen *endast* ska användas som träskyddsmedel. Det förekommer att bekämpningsmedel – utöver träskydd – har registrerats som användbara även på andra områden. Sådana bekämpningsmedel är således skattepliktiga i enlighet med skatteutskottets uttalande.

### Ättika

#### 11.3.2 Ättika

Ättika är speciellt i den meningen att det kan användas både som bekämpningsmedel och livsmedel. Den finns i livsmedelsbutiker och är således lättare tillgänglig för allmänheten än någon annan substans som förekommer i bekämpningsmedel. Om bekämpningsmedelsskatt skulle införas på ättika skulle det enligt regeringen finnas ett starkt incitament att införskaffa den i en livsmedelsaffär. Ättika som inköps i livsmedelsbutiker kan medföra risker för hälsa och miljö då den används för bekämpningsändamål. Bekämpningsmedelsskatt motverkar således sitt syfte i fråga om ättika. Med hänsyn härtill undantogs ättika från bekämpningsmedelsskatt, se prop. 1998/99:18 s. 22.

## 11.4 Skattskyldighet

### 11.4.1 Skattskyldig

Skattskyldig enligt 4 § LSB är

- den som inom landet yrkesmässigt tillverkar bekämpningsmedel,
- den som inför bekämpningsmedel till landet för yrkesmässig återförsäljning eller för egen yrkesmässig användning inom landet.

Som tillverkning av bekämpningsmedel anses även blandning av olika bekämpningsmedel och sådan märkning eller dylikt – av färger, fernissor, tjäror och andra varor som huvudsakligen används för annat ändamål än till skydd mot egendomsskada eller olägenhet för människors hälsa, förorsakade av växter, djur, bakterier eller virus – som medför att varan anses utgöra bekämpningsmedel, se prop. 1983/84:176 s. 3.

En verksamhet är yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller om den bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan närings-

verksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr.

Med näringsverksamhet enligt 27 kap. IL avses yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet (t.ex. jordbruksfastighet) samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog.

Om t.ex. en privatperson som inte bedriver näringsverksamhet importerar bekämpningsmedel för eget bruk och/eller försäljning till vänner och bekanta, blir han inte skattskyldig under förutsättning att omsättningen i verksamheten inte överstiger 30 000 kr under ett kalenderår.

#### **11.4.2 Skattskyldighetens inträde**

Skattskyldigheten inträder enligt 5 § LSB när

- ett bekämpningsmedel levereras till en köpare,
- ett bekämpningsmedel tas i anspråk för något annat ändamål än försäljning,
- den skattepliktiga verksamheten upphör, varvid skattskyldigheten omfattar bekämpningsmedel som då ingår i den skattskyldiges lager.

Ett exempel på ianspråktagande för annat ändamål än försäljning är att en lantbrukare som importerat ett bekämpningsmedel använder det i det egna jordbruket.

### **11.5 Skattesats m.m.**

#### **11.5.1 Skattesats**

Bekämpningsmedelsskatten ska, enligt 2 § LSB, betalas med 30 kronor för varje helt kg verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet.

#### **11.5.2 Verksam beståndsdel**

Med verksam beståndsdel i bekämpningsmedlet avses det eller de ämnen som har angetts som sådana vid registreringen hos Kemikalieinspektionen. Den härvid angivna mängden verksam beståndsdel bör normalt ligga till grund för beräkningen av bekämpningsmedelsskatten, se prop. 1983/84:176 s. 10.

Den andel av bekämpningsmedlet som i egentlig mening är verksam, varierar starkt från medel till medel och beror bl.a. på renheten hos den verksamma beståndsdel. Idealet är att den verksamma

**Verksam  
beståndsdel**

beståndsdel framställs med 100 % renhet, men detta sker ytterligt sällan på grund av kostnadsskäl. Den tekniska kvaliteten som i praktiken används innehåller biprodukter från framställningen i varierande grad. För vissa ämnen har det visat sig att dessa biprodukter står för en del av den avsedda bekämpningseffekten. Vidare är det känt att vissa biprodukter, som kanske saknar eller har svag bekämpningseffekt, kan ha human- eller miljötoxikologiska effekter, dvs. innebära risk för den som hanterar medlet eller för miljön vid felaktig användning. Det är mot denna bakgrund som Kemikalieinspektionen vid sin beräkning av mängden av den verksamma beståndsdel även innefattar de tidigare nämnda biprodukterna. Enligt SKVs mening bör vid bestämmandet av bekämpningsmedelsskatten samma beräkningssätt tillämpas.

#### **11.5.2.1 Samråd**

#### **Samråd**

Vid tveksamhet rörande beräkningen av verksam beståndsdel bör SKV samråda med Kemikalieinspektionen, se prop. 1983/84:176 s. 10.

### **11.6 Registrering**

Den som är skattskyldig ska vara registrerad hos SKV enligt 3 kap. 1 § 7 c SBL.

Regler för förfarandet vid beskattningen finns i SBL.

### **11.7 Avdrag i deklARATION**

En skattskyldig får, enligt 8 § LSB, göra avdrag för skatt på sådana bekämpningsmedel

- som har förts ut ur landet,
- för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt,
- som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp.

Avdrag för skatt på bekämpningsmedel som har återtagits i samband med återgång av köp får göras under förutsättning att skatt tidigare har redovisats för bekämpningsmedlen och att kreditnota till fullt belopp har utfärdats.

## 12 Gödselmedelsskatt

### 12.1 Författningar m.m.

**Lag (1984:409) om skatt på gödselmedel, prop. 1983/84:176, SkU 1983/84:47**

#### *Lagändringar*

SFS 1986:219	ändr. 1, 2, 6, 7 §§ prop. 1985/86, JoU 1985/86:165
SFS 1987:1298	ändr. 1, 3 §§ prop. 1987/88:42, SkU 1987/88:16
SFS 1988:639	ändr. 2 § prop. 1987/88:128, JoU 1987/88:24
SFS 1991:399	ändr. 6, 8 §§ prop. 1990/91:99, JoU 1990/91:27
SFS 1991:732	ändr. 1 § prop. 1990/91:90, JoU 1990/91:30
SFS 1991:913	ny 9 § prop. 1990/91:191, JoU 1990/91:31
SFS 1993:1320	ändr. 2 § prop. 1993/94:3, JoU 1993/94:6
SFS 1994:1707	ändr. 2 § prop. 1994/95:75, JoU 1994/95:7
SFS 1995:57	ändr. 9 § prop. 1994/95:21, JuU 1994/95:6
SFS 1995:616	ändr. författningsrubr., 1–9 §§, ny 8 a §, omtryck prop. 1994/95:213, SkU 1994/95:29

SFS 1995:1527	ändr. 1, 4–7 §§ prop. 1995/96:57, SkU 1995/96:17
SFS 1998:1676	ändr. 8 a, 9 §§ ny 8b-8d §§ prop. 1998/99:18, SkU 1998/99:6
SFS 1999:1092	ändr. 8 b § prop. 1998/99:130, LU 1999/00:2
SFS 1999:1251	ändr. 4 § prop. 1999/00:2, SkU 1999/00:2
SFS 2000:472	ändr. 8 d, 9 §§ prop. 1999/00:105, SkU 1999/00:22
SFS 2001:519	ändr. 6 § prop. 2000/01:118, SkU 2000/01:26
SFS 2002:407	upph. 6, 8 a–8 d §§ ändr. 3–5, 7, 8 och 9 ny 4 a § prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27

## **12.2 Allmänt**

Beskattningsmyndighet för gödselmedelsskatt är från 1 januari 2004 SKV genom Särskilda skattekontoret.

Sedan 1 januari 2003 ingår gödselmedelsskatten i skattekontosystemet. Betalning av gödselmedelsskatt där skattskyldighet inträtt efter 1 januari 2003 görs därför till skattekontot. Genom övergångsregler ska, även sedan punktskatterna inordnats i skattekontosystemet, lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter fortsätta att tillämpas på förhållanden som inträffat före den 1 januari 2003.

Från 1 januari 2003 har också de tidigare reglerna om rätt att tillverka, lagra, leverera och ta emot varor under skatteuppskov ersatts med ett system med godkända lagerhållare.

## **12.3 Skatteplikt**

Gödselmedelsskatt tas, enligt 2 § LSG, ut för kväve och kadmium som ingår i skattepliktiga gödselmedel. De skattepliktiga gödsel-



medlen anges med de nummer som gäller enligt den Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan. Med gödselmedel enligt 1 § LSG avses ammoniak som hänförs till KN-nr 2814, kalium- och kalciumnitrat som hänförs till KN-nr 2834 samt varor hänförliga till KN-nr 3102, 3103 och 3105.

## **12.4 Lagerhållare**

Det system som tidigare gav den som var registrerad som skattskyldig enligt lagen om skatt på gödselmedel rätt att tillverka, lagra, leverera och ta emot varor under skatteuppskov har fr.o.m. 1 januari 2003 ersatts med ett system med godkända lagerhållare.

Den som godkänts som lagerhållare kan tillverka, lagra, leverera och ta emot varor under skatteuppskov. Att leverera och ta emot varor med skatteuppskov förutsätter dock att avsändare eller mottagare också är godkänd som lagerhållare. En registrering som lagerhållare har därför betydelse för skattskyldighetens inträde, se 12.5.2 och 12.5.3.

För att få agera som lagerhållare krävs ett godkännande från SKV. Den som inte blir godkänd eller väljer att inte ansöka om ett godkännande är skattskyldig om han yrkesmässigt tillverkar gödselmedel eller för in gödselmedel till Sverige för yrkesmässig återförsäljning eller egen yrkesmässig användning inom landet.

### **12.4.1 Förutsättningar för godkännande**

Den som avser att yrkesmässigt tillverka gödselmedel, föra in gödselmedel till Sverige för yrkesmässig återförsäljning eller för egen yrkesmässig användning inom landet eller i större omfattning yrkesmässigt återförsälja gödselmedel får godkännas som lagerhållare, se 4 a § LSG.

Endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig ska kunna godkännas. Efter ansökan om godkännande görs en s.k. handels- och vandelsprövning där endast den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig ska kunna godkännas. För en mer detaljerad redogörelse om godkännandeförfarandet hänvisas till avsnittet om tobaksskatt i kapitel 4.18.2.1.

Den som blivit godkänd som lagerhållare får avregistreras om han inte längre uppfyller förutsättningarna för godkännandet.

## 12.5 Skattskyldighet

### 12.5.1 Skattskyldig

Skattskyldig enligt 4 § LSG är

- den som godkänts som lagerhållare
- den som inom landet yrkesmässigt tillverkar gödselmedel, eller
- den som för in gödselmedel till landet för yrkesmässig återförsäljning eller egen yrkesmässig användning inom landet utan att vara godkänd som lagerhållare.

En verksamhet är yrkesmässig enligt 4 § andra stycket LSG, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), (IL), eller om den bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under ett kalenderår överstiger 30 000 kr. Om t.ex. en privatperson som inte bedriver näringsverksamhet importerar gödselmedel för eget bruk och/eller säljer till vänner och bekanta, blir han inte skattskyldig under förutsättning att omsättningen i verksamheten inte överstiger 30 000 kr under ett kalenderår.

Med näringsverksamhet enligt 13 kap. IL avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Till näringsverksamhet räknas också innehav av näringsfastighet (t.ex. jordbruksfastighet) samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog.

### 12.5.2 Skattskyldighetens inträde för kväve

#### Lagerhållare

En lagerhållares skattskyldighet för kväve inträder enligt 5 § 1 LSG när

- ett gödselmedel levereras till en köpare som inte är godkänd som lagerhållare,
- ett gödselmedel tas i anspråk för något annat ändamål än försäljning, eller
- godkännandet som lagerhållare återkallas, varvid skattskyldigheten omfattar gödselmedel som då ingår i hans lager

För en lagerhållare av gödselmedel inträder skattskyldighet för kväve först när han levererar gödselmedlet till en köpare som inte är registrerad som lagerhållare. Härvid spelar det ingen roll om lagerhållaren för in eller importerar gödselmedlet till Sverige eller köper gödselmedel som tillverkats inom landet.

Ett beslut om återkallelse av ett godkännande som lagerhållare gäller med omedelbar verkan om inte något annat anges i beslutet och omfattar allt obeskattat gödselmedel.

I och med att någon handel mellan lagerhållare därmed inte längre kan ske kan skattskyldigheten inte övergå till någon annan. Skattskyldigheten inträder därför vid återkallelsen eftersom den skattepliktiga händelsen redan ägt rum.

### Händelseskatt- skyldiga

För de som inte är lagerhållare inträder enligt 4 § första stycket 2 och 3 LSG skattskyldigheten för kväve

- för den som yrkesmässigt tillverkar gödselmedel, när ett gödselmedel tillverkas
- för den som för in gödselmedel till Sverige för yrkesmässig återförsäljning eller egen yrkesmässig användning inom landet, när det förs in

#### 12.5.3 Skattskyldighetens inträde för kadmium

Skattskyldighet för kadmium inträder enligt 5 § andra stycket LSG

- för den som är lagerhållare, när ett gödselmedel tillverkas eller förs in i landet
- för den som yrkesmässigt tillverkar gödselmedel, när ett gödselmedel tillverkas
- för den som för in gödselmedel till Sverige för yrkesmässig återförsäljning eller egen yrkesmässig användning inom landet, när det förs in till landet.

I motsats till vad som gäller för kväve inträder skattskyldighet också för lagerhållare när kadmium förs in i landet.

## 12.6 Skattesats

Skattesatsen är, enligt 2 § första stycket LSG, en krona 80 öre för varje helt kg kväve i gödselmedlet. Om kvävehalten understiger två procent ska dock ingen skatt betalas. Är kvävehalten i ett gödselmedel t.ex. en och en halv procent ska således ingen skatt betalas för kvävet.

Skattesatsen är, enligt 2 § andra stycket LSG, 30 kr för varje helt gram kadmium i gödselmedlet, till den del kadmiumhalten överstiger fem gram per ton fosfor. Om kadmiumhalten är t.ex. elva gram per ton fosfor ska skatt betalas för sex gram per ton fosfor.

## 12.7 Redovisning av skatt

Registrerade lagerhållare får blanketter för redovisning löpande.

Skattskyldiga som inte är lagerhållare ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse, 10 kap. 32 b § SBL. Deklarationen ska lämnas in senast 25 dagar efter den skattepliktiga händelsen och fås genom kontakt med beskattningsmyndigheten.

### Avdrag

I deklaration som avser gödselmedelsskatt får, enligt 7 § LSG, beträffande såväl kväve som kadmium, avdrag göras för skatt på sådant gödselmedel som har

- förts ut ur landet,
- förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än att användas som växtnäring.

Beträffande kväve får i deklarationen avdrag även göras för skatt på sådana gödselmedel

- för vilka skattskyldighet tidigare har inträtt,
- som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp.

Avdrag för skatt på gödselmedel som har återtagits i samband med återgång av köp får göras under förutsättning att skatt tidigare har redovisats för gödselmedlen och att kreditnota till fullt belopp har utfärdats. En kreditnota måste således utfärdas med belopp som motsvarar skatteavdraget.

### Lantbruk återbetalning

Den som inte är skattskyldig kan ansöka om återbetalning av gödselmedelsskatt på sådana gödselmedel som har

- förts ut ur landet,
- förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än att användas som växtnäring.

Återbetalningsrätten finns eftersom personer som inte är skattskyldiga inte har möjlighet att göra avdrag för den aktuella skatten i en deklaration. Det kan t.ex. vara en återförsäljare som inte ansökt om att bli godkänd lagerhållare.

Ansökan om återbetalning av skatt skall vara skriftlig och omfatta en period av ett kalenderkvartal. Den skall ges in till Skatteverket inom ett år efter kvartalets utgång. Skattebeloppet måste uppgå till minst 1 500 kr för ett kalenderkvartal för att återbetalning skall medges. Ansökan skall åtföljas av dokumentation som styrker rätten till återbetalning.

## 13 Naturgrusskatt

### 13.1 Författningar m.m.

**Lag (1995:1667) om skatt på naturgrus, prop. 1995/96:87, SkU 1995/96:18**

#### *Lagändringar*

SFS 1998:851	ändr. 1, 4 §§ prop. 1997/98:90, JoU 1997/98:25
SFS 2002:424	upph. 5 §; ändr. 6, 8, 9 §§ prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27
SFS 2002:999	ändr. 3 § prop. 2002/03:1, FiU 2002/03:1

### 13.2 Allmänt

Skatt tas ut för brutet naturgrus fr.o.m. den 1 juli 1996. Skatten ska verka för en bättre hushållning med naturgrus med syfte att gruset i första hand ska användas inom områden där det inte går att ersätta med annat material, se prop. 1995/96:87.

### 13.3 Skattesats m.m.

Skatten tas, enligt 3 § LSN, ut med 10 kronor per ton naturgrus. Om en skattskyldig saknar möjlighet att väga naturgruset, får vikten räknas ut efter volymen. I SOU 1995:67 föreslogs att en schablonmässig omräkning från löst mått till vikt med omräkningsfaktorn 1,65 borde kunna godtas. I betänkandet, SOU 1995:67 s. 33, anförs följande.

Grusets volymvikt varierar med kvalitet och, främst när det gäller utbrutet material, med sorteringsgrad. SIND har i sin utredning (SIND 1980:1) använt omräkningsfaktorn 2 för obrutet grusmaterial, dvs. en kubikmeter fast mått väger ca 2 ton.

Vanligen använda omräkningsfaktorer för naturgrus i löst mått varierar mellan 1,8 för fyllnadsgrus, förstärkningsgrus och bärlager och 1,4 för finare kvaliteter som kabelsand, putssand och murgrus. För rörgravsgrus, dräneringssingel, finsingel, betonggrus, väggrus etc. används 1,6 och 1,5. SIND har i sin utredning använt 1,65 som en genomsnittlig omräkningsfaktor (a.a. s. 345).

I prop. 1995/96:87 godtogs emellertid inte en schablonmässig användning av omräkningsfaktorn 1,65. I förarbetena, prop. 1995/96:87 s. 32 anför:

För dem som saknar vågar måste av praktiska orsaker en viss schablonmässighet accepteras vid bestämmande av beskattningsunderlaget. I de fall gruset inte kan vägas bör en omräkning från volym till vikt kunna göras utifrån materialets sammansättning.

Beskattningsunderlaget blir inte exakt fastställt om den skattskyldige saknar möjlighet att väga naturgruset. Det torde vara omöjligt att exakt veta vilken volym som ska omräknas till vikt. I och för sig vet man ungefär hur många kubikmeter flaket på en lastbil eller en dumper rymmer, men en uppskattning av hur mycket som verkligen lastats på ett flak blir inte exakt. I praktiken måste det därför godtas att volymen uppskattas efter hur mycket transportfordonen rymmer.

I de fall det är svårt att fastställa kvaliteten på det naturgrus som ska beskattas, eller om det utgör en blandning av olika kvaliteter bör den i SOU 1995:67 s. 33 förordade schablonmässiga omräkningsfaktorn 1,65 kunna godtas. Exempelvis kommer beskattningsunderlaget för 1 kubikmeter *löst* mått naturgrus att bli 1,65 ton.

## 13.4 Skatteplikt

Skatt ska, enligt 1 § LSN, betalas för brutet naturgrus om utvinningen av naturgruset sker för annat ändamål än markinnehavarens husbehov och

- sker med stöd av tillstånd som lämnats enligt 11 kap. miljöbalken eller vattenlagen (1983:291), eller
- kräver tillstånd enligt 12 kap. miljöbalken.

Tillståndsplikten för grustäkter regleras i 11 och 12 kapitlet miljöbalken. I 11 kap. miljöbalken finns bestämmelser om tillståndsplikt för vattenverksamhet, bl.a. när det gäller grävning i vattenområden. I 12 kap. miljöbalken finns bestämmelser om bl.a. täkter.

Vattenlagen (1983:291) har upphört att gälla från och med 1 januari 1999 då miljöbalken infördes, se 2 § 8 punkten lag 1998:811 om införande av miljöbalken.

#### 13.4.1 Naturgrus

Enligt 2 § LSN avses med naturgrus naturligt sorterade jordarter som till övervägande del består av fraktionerna sand, sten, grus och block.

Fraktionerna sand, sten, grus och block har storlekar från 0,06 millimeter och uppåt. Om mer än 50 procent av det brutna, naturligt sorterade materialet består av dessa fraktioner, så inträder skatteplikt även för fraktioner av mindre storlek som ingår i det brutna materialet. (Prop. 1995/96:87 s. 32.)

Morän räknas i allmänhet inte till de naturligt sorterade jordarterna (SOU 1995:67 s. 30). När det gäller svallgrusavlagringar från morän så kan tillämpningssvårigheter uppkomma. I prop. 1995/96:87 s. 22 anförs följande:

Således bör även svallgrusavlagringar från morän omfattas av skatten. Visserligen kan just dessa avlagringar eventuellt leda till tillämpningssvårigheter. Men även beträffande svallgrusavlagringar från morän är det sorterade materialet i många fall klart avgränsat från anslutna och underliggande material. Den skattemässiga bedömningen kan i dessa fall underlättas av att länsstyrelsen delar upp täktillståndet i en del som avser naturgrus och en del som avser annat material.

Genom den valda definitionen undantas jordarterna silt och ler vars förekomster ofta inte är lönsamma att bryta och som i allmänhet inte heller har samma skyddsintresse som övriga naturligt sorterade jordarter.

Det bör påpekas att de naturligt sorterade jordarter som ska beskattas i flertalet fall redan finns markerade på allmänna jordarts- och kvartärgeologiska kartor samt i den redovisning som de regionala grusinventeringarna mynnat ut i.

#### **Iblandning av annat material**

Skattskyldigheten inträder inte i och med själva brytningen, utan först när gruset levereras till köpare eller tas i anspråk på annat sätt. Det kan hända att en skattskyldig efter brytningen, men före leverans eller ianspråktagande, blandar naturgruset med annat, icke skattepliktigt material. I sådana fall ska skatt betalas för *den del* av den levererade eller ianspråktagna blandningen som består av naturgrus. Det spelar härvid ingen roll hur mycket icke skattepliktigt material som blandats i. (Prop. 1995/96:87 s. 32.).

**Blandade täkter**

Vissa täkter innehåller såväl naturgrus som annat material och vid brytning kan det inträffa att naturgruset blandas med det andra materialet, t.ex. i samband med sprängning. I dessa fall får den skattskyldige göra en uppskattning av hur mycket av det brutna materialet som utgörs av naturgrus. (Prop. 1995/96:87 s. 32.).

**13.4.2 Tägt för husbehov**

**Tägt för husbehov**

För att brytningen ska anses ske för markinnehavarens husbehov får gruset inte avyttras, utan det får endast användas på den fastighet där täkten är belägen. Grus som används t.ex. i en cementfabrik på samma fastighet där täkten ligger används inte för husbehov och är följaktligen skattepliktigt. Grus som används på en annan fastighet än täktfastigheten anses inte utvunnet för markinnehavarens husbehov och är därför skattepliktigt även om gruset inte säljs, se prop. 1995/96:87 s. 29.

Husbehovstäkt avser endast uttag som ska tillgodose den egna fastigheten/brukningsenhetens behov för underhåll av vägar, grusplaner och liknande ändamål. Vidare ska uttagen mängd material stå i rimlig proportion till nämnda behov inom fastigheten/brukningsenheten. Materialet får inte saluföras på marknaden.

Till ledning för vad som avses med tägt för husbehov återges här departementschefens anförande i förarbetena till Naturvårdslagen (1964:822). Enligt prop. 1964:148 s. 75 åsyftas följande med ”markinnehavarens husbehov”

... den förbrukning som krävs för skötseln av en jordbruks- eller skogsfastighet men däremot inte exempelvis ett cementgjuteris grusuttag från egen fastighet. Vid grustäkt för byggande eller underhåll av en samfällid väg torde uttag av sådan grusmängd, som svarar för fastighetens delaktighet i vägen få anses tillgodose fastighetens husbehov.

Med tägt för husbehov avses uttag av material som krävs för att tillfredsställa den egna fastighetens behov. Rätten att utan tillstånd bedriva tägt tillkommer innehavaren av fastigheten där materialet finns. Uttagen ska alltså tillgodose innehavarens husbehov för att han ska kunna sköta eller använda den egna marken. Markinnehavare är fastighetsägaren eller en med honom likställd person, dvs. den som i fastighetens ställe disponerar fastigheten, exempelvis en arrendator. Observera att en brukningsenhet (*hemman*) kan bestå av en eller flera fastigheter. (Länsstyrelsens Täkthandläggning, Rekommendationer januari 1996).



## Samfällighet

### 13.4.3 Bildande av samfällighet för husbehov för att tillgodose flera fastigheters behov.

Uttag av material för att tillgodose flera fastighetsägares husbehov kan ske från en samfällighet, vilken enligt 6 kap. 1 § FBL för "ändamål av stadigvarande betydelse för flera fastigheter" bildats genom förrättning enligt FBL. Om ändamålet är t.ex. väghållning eller täktverksamhet, ska vägarna respektive fyndigheten ligga på samfällighetens mark.

En samfällighet föreligger således inte om en förening träffar en civilrättslig överenskommelse – nyttjanderättsavtal – med en markägare som har en grusförekomst på sin mark. En dylik överenskommelse betyder inte att föreningen kan likställas med markinnehavare eller arrendator. (Länsstyrelsens Täkthandläggning, Rekommendationer januari 1996.)

### 13.4.4 Tillstånd enligt 12 kapitlet miljöbalken

Täkt av sten, grus, sand, lera, jord, torv eller andra jordarter får inte ske utan tillstånd, utom i fråga om markinnehavarens husbehov enligt 12 kap. 1 § miljöbalken. Tillstånd meddelas av länsstyrelsen.

Skatteverket bör utgå från länsstyrelsens bedömning av om en täkt kräver tillstånd enligt miljöbalken. Det kan i flera fall vara vanskligt att avgöra om en täkt är en husbehovstäkt eller inte. Om en länsstyrelse har ansett att en omstridd täkt inte är för husbehov bör således brutet naturgrus från denna täkt anses som skattepliktigt. Det ligger i sakens natur att skatteplikt inte ska anses föreligga om täkten av överinstans – efter markinnehavarens överklagande – bedöms vara husbehovstäkt.

Att en täkt kräver tillstånd enligt 12 kapitlet miljöbalken medför emellertid inte automatiskt skatteplikt. Om materialet i täkten till övervägande delen består av t.ex. lera, så är det definitionsmässigt inte naturgrus och skatteplikt föreligger inte.

## 13.5 Skattskyldighet m.m.

### 13.5.1 Skattskyldig

Enligt 4 § LSN är den skattskyldig som exploaterar en naturgrustäkt.

Har föreskrifter om skyldighet att lämna uppgift om vem som är exploatör av täkten meddelats med stöd av 12 kap. 5 § andra stycket miljöbalken, är tillståndshavaren tillsammans med exploatören skattskyldig för tiden till dess sådan uppgift har lämnats.

Tillståndshavaren blir alltså solidariskt skattskyldig med exploitören fram till dess att han fullgjort sin uppgiftsskyldighet och underrättat länsstyrelsen om vem som är exploitör. Tillståndshavaren har därför ett starkt intresse av att fullgöra sin uppgiftsskyldighet om det är någon annan som exploaterar täkten.

### **13.5.2 Skattskyldighetens inträde**

Skattskyldigheten inträder, enligt 6 § LSN, när

- naturgrus levereras till en köpare,
- naturgrus tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, eller
- den skattepliktiga verksamheten upphör, varvid skattskyldigheten omfattar det naturgrus som då ingår i den skattskyldiges lager.

Uttrycket ”tas i anspråk för annat ändamål än försäljning” avser i princip varje sätt, utöver försäljning, som den skattskyldige förfogar över materialet på, såsom utnyttjande i egen rörelse, byte, gåvor, stöld osv. (Prop. 1995/96:87 s. 33).

Enligt 7 § LSN inträder skattskyldigheten inte för

- naturgrus som används enbart för ändamål som är nödvändiga för täktverksamhetens bedrivande, eller
- naturgrus som används för efterbehandling av täkten.

Ett exempel på ändamål som är nödvändigt för täktverksamhetens bedrivande är tillfälliga vägar i täkten som byggts med naturgrus. Undantaget från skattskyldighet gäller bara så länge naturgruset används på detta sätt. Om materialet från vägen sedermera säljs eller tas i anspråk på annat sätt inträder skattskyldighet, se prop. 1995/96:87 s. 27.

I samband med att tillstånd ges till täktverksamhet fastställs också hur täkten ska efterbehandlas. För naturgrus som används i denna efterbehandling inträder inte heller skattskyldighet.

## **13.6 Registrering**

Den som är skattskyldig ska vara registrerad hos SKV enligt 3 kap. 1 § 7 i SBL. Regler för förfarandet vid beskattning finns i SBL.

## **13.7 Avdrag i deklaration**

En skattskyldig får göra avdrag enligt 8 § LSN för skatt på sådant naturgrus

- för vilket skattskyldighet tidigare har inträtt, eller

- som har tagits tillbaka i samband med återgång av köp.

Avsikten med avdragsrätten är att undvika dubbelbeskattning. En skattskyldig kan således komplettera sitt sortiment utan att materialet beskattas två gånger. Detsamma gäller om en skattskyldig köper ett skattat gruslager från en annan skattskyldig som avregistrerats. Likaså kan naturgrus, som återtas och för vilket köpeskillingen i sin helhet – inklusive skatt – återbetalas eller krediteras till fulla beloppet, säljas på nytt utan att dubbelbeskattning sker.

Observera att det inte föreligger avdragsrätt för skatt på naturgrus som exporteras.



## 14 Särskild premieskatt för grupplivförsäkring m.m.

### 14.1 Författningar m.m.

Lag (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., prop. 1990/91:54, SkU 1990/91:10.

#### Lagändringar

SFS 1992:1494	ändr. 4–6 §§ prop. 1992/93:50, FiU 1992/93:1, SkU 1992/93:18, 1992/93:158
SFS 1993:490	”RSV” byts mot ”beskattningsmyndigheten” prop. 1992/93:196, SkU 1992/93:28
SFS 1994:1925	ändr. 4–6 §§ prop. 1994/95:25, 1994/95:122, FiU 1994/95:1, SkU 1994/95:16
SFS 1996:1070	ändr. 4–6 §§ prop. 1995/96:209, SfU 1996/97:4
SFS 1997:942	ändr. 4–6 §§ prop. 1997/1998:1, FiU 1997/98:1
SFS 1999:1269	ändr. 3 § prop. 1999/2000:2, SkU 1999/2000:2
SFS 2002:413	upph. 8 §; ändr. 7, 9 §§ prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27

### 14.2 Allmänt

En särskild premieskatt ska betalas för fri grupplivförsäkring. Syftet med denna skatt är att åstadkomma en neutral skatte- och avgiftsmässig behandling av olika s.k. avtalsförsäkringar. Av-

gångsbidrag (AGB) och avgångsersättning (AGE) och andra motsvarande ersättningar enligt kollektivavtal är skattepliktig inkomst av tjänst. Utfallande belopp från avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) och från trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är också skattepliktiga, som inkomst av tjänst eller i förekommande fall av näringsverksamhet. Beträffande tjänstegrupplivförsäkring (TGL) eller motsvarande har en annan beskattningsmetod valts, nämligen den särskilda premieskatten. Utfallande belopp från sådan försäkring inkomstbeskattas däremot inte och en anställd beskattas inte för den förmån det är att arbetsgivare betalar premie på sådan försäkring.

TGL tecknas av arbetsgivare till förmån för anställda eller av näringsidkare för egen del. Skattskyldiga till särskild premieskatt är försäkringsgivarna. Det förekommer att arbetsgivare i stället för att teckna försäkring betalar ut ersättning som motsvarar den ersättning som skulle ha fallit ut enligt TGL. I dessa fall är arbetsgivarna skattskyldiga till särskild premieskatt. Utbetalningen är inte heller i detta fall inkomstskattepliktig. Om försäkring motsvarande TGL tecknas hos försäkringsgivare utomlands är arbetsgivaren eller näringsidkaren skattskyldig, inte försäkringsgivaren.

Förmånerna av fri grupplivförsäkring tillkommer de flesta arbetstagare och andra yrkesverksamma. Försäkringen är utformad så att ersättning kan utges till efterlevande vid dödsfall. Ersättning kan utbetalas i form av begravningshjälp, grundbelopp och barnbelopp. Omfattningen av försäkringsskyddet varierar beroende på om skilda förutsättningar uppfylls enligt villkoren. Förmånen kan ha sin grund i kollektivavtal eller annat avtal. Vissa arbetsgivare, t.ex. staten, betalar ut motsvarande ersättning utan bakomliggande försäkring. Även egenföretagare har möjlighet att teckna försäkring avseende tjänstegruppliv.

### **14.3 Beskattningsunderlag**

Särskild premieskatt ska enligt 1 § LPG betalas på premie för grupplivförsäkring och för utgivet belopp som motsvarar ersättning på grund av sådan försäkring.

### **14.4 Skattskyldiga**

Skattskyldig är enligt 2 § LPG svenska försäkringsföretag, utländska försäkringsföretag i fråga om verksamhet som drivs här i landet, arbetsgivare och näringsidkare, samt staten (3 §).

## **14.5 Förutsättningar för skatteplikt**

### **14.5.1 Försäkringsföretag**

Enligt 3 § första stycket LPG föreligger för försäkringsföretag skatteplikt för premie för grupplivförsäkring i den mån förmånen av försäkringen enligt 11 kap. 19 § eller 15 kap. 9 § IL inte ska tas upp som intäkt eller premien enligt 16 kap. 25 § samma lag ska dras av.

Såväl grupplivförsäkring som grundas på kollektivavtal mellan en arbetsgivarorganisation och en arbetstagarorganisation som s.k. individuell av arbetsgivare betald grupplivförsäkring omfattas av bestämmelsen.

Den närmare innebörden av bestämmelsen är enligt prop. 1990/91:54 s. 321 att premie för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för statligt anställda omfattas av skatteplikt.

Om försäkringsskyddet i en TGL-försäkring är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statens anställda är försäkringsföretaget inte skattskyldigt till särskild premieskatt för den del av premien som avser den del av försäkringsskyddet som är förmånligare än det som staten erbjuder sina anställda. Denna ”överskjutande del” av försäkringsskyddet, som inte belastas med den särskilda premieskatten, är emellertid skattepliktig löneförmån för de berörda anställda (11 kap. 19 § IL). Näringsidkaren har inte rätt till avdrag för en sådan ”överskjutande del” (16 kap. 25 § IL).

### **14.5.2 Staten**

För staten föreligger enligt 3 § andra stycket LPG skatteplikt för belopp som, utan att försäkring tecknats, betalas ut i ersättning enligt avtal som motsvarar försäkringsavtal som avses i första stycket (se avsnitt 14.5.1).

Skatteplikt föreligger således i den mån förmånen av försäkringen inte utgör skattepliktig intäkt enligt bestämmelserna i 11 kap. 19 § IL.

Ersättningar från statens tjänstegruppliv betalas ut av Statens Pensionsverk, SPV. Skattskyldigheten enligt LPG inträder när SPV betalar ut ersättning oavsett om denna bekostas med premier enligt förordningen (1997:908) om premier för statens avtalsförsäkringar eller som SPV förskotterar ersättningen för sådana arbetsgivares räkning som enligt särskilda bestämmelser själva ska svara för kostnaderna för utbetald ersättning i stället för att betala premier till SPV.

### **14.5.3 Annan arbetsgivare**

För annan arbetsgivare än staten föreligger enligt 3 § tredje stycket LPG skatteplikt för belopp som utan att försäkring tecknats betalas ut i ersättning, i den mån ersättningen utgår enligt villkor och med belopp som i huvudsak motsvarar utbetalning av staten enligt andra stycket (se avsnitt 14.5.2).

### **14.5.4 Utländska grupplivförsäkringar**

För arbetsgivare och näringsidkare föreligger enligt 3 § fjärde stycket LPG skatteplikt för premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse i den mån betalning av premie på motsvarande försäkring till svenskt försäkringsföretag hade föranlett skatteplikt för det svenska försäkringsföretaget enligt första stycket (se avsnitt 14.5.1).

## **14.6 Skattepliktens inträde, beskattningsunderlag och skattesats**

Bestämmelser om skattepliktens inträde, beskattningsunderlag m.m. finns i 4–6 §§ LPG.

### **14.6.1 Försäkringsföretag**

För försäkringsföretag som avses i 3 § första stycket LPG (se avsnitt 14.5.1) inträder skatteplikt enligt 4 § när premie tas emot.

Beskattningsunderlaget utgörs av 95 procent av mottagen premie.

Skatten är 45,00 procent av underlaget.

Om ett försäkringsföretag för visst år tagit ut för hög preliminär premie ska beskattningsunderlaget, enligt 4 § andra stycket, för nästföljande år sättas ned med belopp som motsvarar för högt uttagen premie. De fall som avses är exempelvis sådana där det visar sig att den preliminärt bestämda årslönesumman för en viss arbetsgivare och som legat till grund för debiteringen varit för hög. I första hand sätts beskattningsunderlaget ned för den redovisningsperiod som inträder närmast efter det att försäkringsföretaget gjort slutavräkning. Om beskattningsunderlaget för den redovisningsperioden inte räcker till för nedsättningen blir påföljande redovisningsperioder aktuella, se prop. 1990/91:54 s. 322.

### **14.6.2 Staten och andra arbetsgivare**

För staten och andra arbetsgivare som, utan att försäkring tecknats, betalar ut ersättning som motsvarar ersättning på grund av grupplivförsäkring (se avsnitten 14.5.2–3) inträder skatteplikt vid utbetalning.



Beskattningsunderlaget utgörs av utbetalt belopp.

Skatten uppgår till 81,83 procent av underlaget.

#### **14.6.3 Utländska grupplivförsäkringar**

För arbetsgivare eller näringsidkare som betalar premie för grupplivförsäkring som meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse (se avsnitt 14.5.4) inträder skatteplikt vid betalning av premien.

Beskattningsunderlaget utgörs av 95 procent av betald premie.

Skatten uppgår till 81,83 procent av underlaget.

### **14.7 Förfarandet vid beskattningen**

Enligt 7 § LPG finns regler om förfarandet vid beskattningen i SBL.

### **14.8 Redovisningsperiod**

En dispensmöjlighet avseende redovisningsperiod har införts i 9 § LPG. Bestämmelsen innebär att beskattningsmyndigheten, om det behövs med hänsyn till uppbörden av den särskilda premieskatten, kan medge att skattskyldig får tillämpa annan redovisningsperiod än vad som avses i 10 kap. 14 § SBL.



## 15 Avkastningsskatt på individuellt pensions- sparande

### 15.1 Författningar m.m.

**Lag (1993:931) om individuellt pensionssparande  
prop. 1992/93:187, SkU 1992/93:31**

**Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel  
prop. 1989/90:110, SkU 1989/90:30**

**Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt  
(avräkningslagen) prop. 1985/86:131, SkU 1985/86:43**

**58 kap. 32 och 33 §§ inkomstskattelag (1999:1229)**

#### *Lagändringar LIPS*

- SFS 1994:2019      ändr. 7 kap. 2 §  
prop. 1994/95:50, NU 1994/95:12
- SFS 1998:273      ändr. 2 kap. 1, 3 §§, 3 kap. 6 §  
prop. 1997/98:50, FiU 1997/98:17
- SFS 1998:389      ny 7 kap. 5 §, rubr. närmast före 7 kap. 5 §  
prop. 1997/98:101, JuU 1997/98:17
- SFS 1999:319      ändr. 3 kap. 11 §  
prop. 1998/99:93, FiU 1998/99:21
- SFS 1999:1279      ändr. 3 kap. 2 §, 4 kap. 1, 4 §§  
prop. 1999/00:2, SkU 1999/00:2

#### *Lagändringar AvPL fr.o.m. 1993*

- SFS 1993:947      upph. 7 §, rubr. närmast före 5, 6 §§; 5, 6,  
8 §§ betecknas 9, 11, 10 §§, ändr. 2, 3, 4, nya  
9, 10, 11 §§; nya 5, 6, 7, 8, 12 §§  
prop. 1992/93:187, SkU 1992/93:31

412 *Avkastningsskatt på individuellt pensionssparande, Avsnitt 15*

SFS 1993:1568	ändr. 2, 3, 7 och 10 §§; nya 3, 4 p övergångsbest. till 1993:947 prop. 1993/94:50, 1993/94:85, SkU 1993/94:15, SkU 1993/94:116
SFS 1994:1878	ändr. 7, 9 §§ prop. 1994/95:25, FiU 1994/95:1
SFS 1994:1879	ändr. 2 § prop. 1994/95:91, SkU 1994/95:11
SFS 1994:1880	ändr. 9 § i 1994:1878 prop. 1994/95:91, SkU 1994/95:11
SFS 1996:1236	ändr. 2, 3, 9, 12 §§; ny 10 a § prop. 1995/96:231, 1996/97:12, SkU 1996/97:4
SFS 1997:538	ändr. 10 § prop. 1996/97:100, SkU 1996/97:23
SFS 1998:332	ändr. 2, 3, 9, 11 §§ prop. 1997/98:146, SkU 1997/98:27
SFS 1999:1129	ändr. 3 § prop. 1998/99:142, FiU 1999/00:8
SFS 1999:1264	upph. 11 §; ändr. 2, 9, 12 §§, övergångsbest. prop. 1999/00:2, SkU 1999/00:12
SFS 2002:412	ändr. 10 § prop. 2001/02:127, SkU 2001/02:27
SFS 2003:1195	ändr. 2 § prop. 2003/04:21, SkU 2003/04:12
<i>Lagändringar avräkningslagen fr.o.m. 1993</i>	
SFS 1993:943	utgår rubr. före 13 §, nuv. 12, 13 och 14 §§ betecknas 14, 12 resp. 13 §§, ändr. 1, 2, 4, 7 §§ och nya 14 §, rubr. före nuv. 12 § sätts före nya 14 §, införs nya 15–17 §§ prop. 1992/93:187, SkU 1992/93:31
SFS 1993:1561	ändr. 1 §

	prop. 1993/94:50, SkU 1993/94:15
SFS 1994:781	ändr. 1 och 7 §§
	prop. 1993/94:234, SkU 1993/94:25
SFS 1994:1873	ändr. 1 §
	prop. 1994/95:52, SkU 1994/95:10
SFS 1995:1341	ändr. 1, 2, 4, 7 och 14 §§
	prop. 1995/96:75, SkU 1995/96:7
SFS 1996:739	ändr. 3, 5 och 14 §§
	prop. 1995/96:230, SkU 1995/96:33
SFS 1997:530	ändr. 7 §
	prop. 1996/97:100, SkU 1996/97:23
SFS 1998:260	ändr. 3 §
	prop. 1997/98:135, SkU 1997/98:23
SFS 1999:1255	ändr. 1, 2, 4, 7, 14 §§
	prop. 1999/00:2, SkU 1999/00:12
SFS 2000:1343	ny 2a §
	prop. 2000/01:22, SkU 2000/01:9
SFS 2000:1349	ändr. 1, 2 §§ i 1999:1255
	prop. 2000/01:22, SkU 2000/01:9
SFS 2003:229	ändr. 1 §
	prop. 2002/03:96, SkU 2002/03:14
SFS 2003:1088	ändr. 1, 11, 13 §§; nya 18, 19, 20, 21, 22 §§, rubr. närmast före 18 §
	prop. 2003/04:10, SkU 2003/04:6

## **15.2 Allmänt**

Den 1 januari 1994 infördes regler om individuellt pensions-sparande. Fysiska personer har därigenom fått möjlighet att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för insättning på pensionsspar-konto på samma sätt som för inbetalning till pensionsförsäkring.

Avkastningen på pensionssparkontona beskattas genom en schablonskatt. Skatten tas ut som en punktskatt. Avsteg från schablonen görs i två fall. Det ena är när skattesatsen jämkas pga.

att hela behållningen på ett pensionssparkonto avskattas, se 9 § tredje stycket AvPL och avsnitt 15.3.4 nedan. Det andra är när den skattskyldige har rätt till avdrag för erlagd utländsk skatt, se 14 § första stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (fortsättningsvis kallad avräkningslagen).

Speciellt för avkastningsskatten är att det är tillgångarna på ett pensionssparkonto vid kalenderårets (kontoinnehavarens beskattningsår) ingång som ligger till grund för beskattningen.

### **15.3 Skatteplikt m.m.**

#### **15.3.1 Kapitalunderlag**

Kapitalunderlaget utgörs, enligt 3 § femte stycket AvPL, av värdet av de tillgångar som vid ingången av kalenderåret (kontoinnehavarens beskattningsår) är hänförliga till pensionssparkontot. Avdrag får ske för obetald skatt som är hänförlig till kontot.

Tillgångarna ska, enligt 5 § andra meningen AvPL, tas upp till sitt marknadsvärde om inte annat följer av 7 § samma lag. Sistnämnda paragraf har följande lydelse:

7 § Värdepapper, som är noterat vid en svensk eller utländsk börs eller noterat vid en auktoriserad marknadsplats eller som annars är föremål för regelbunden handel vid någon annan reglerad marknad som är öppen för allmänheten, tas upp till det noterade värdet.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller föremål för sådan notering som avses i första stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de inte noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktier som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena finns synnerliga skäl anta att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället det beräknade priset vid sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktie eller andel i dotterbolag, som direkt eller indirekt har till ändamål att äga fastigheter (fastighetsbolag) skall värderas med ledning av marknadsvärdena på fastigheterna.

### **15.3.2 Skatteunderlag**

Skatteunderlaget är, enligt 3 § första stycket AvPL, kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor. SKV fastställer årligen den genomsnittliga statslåneräntan.

### **15.3.3 Skattesatsen och beräkning av skatten**

Skatten räknas ut genom att skattesatsen multipliceras med skatteunderlaget. Skattesatsen är, enligt 9 § första stycket AvPL, 15 procent.

### **15.3.4 Jämkning av skattesatsen**

Om ett pensionssparkonto avskattas under beskattningsåret, i något av följande fyra fall, ska skattesatsen jämkas i motsvarande mån.

1. Pensionsspararen avlider och det saknas förmånstagarförordnande.
2. Förmånstagare avlider sedan förmånstagarförordnandet börjat tillämpas, och det inte i förordnandet föreskrivits att rätten till utbetalningar ska övergå till någon annan om förmånstagaren avlider.
3. Pensionssparavtal upphör att gälla i samband med att pensionsparrörelse avvecklas.
4. Vid utmätning, konkurs eller ackord till den del behållningen tas i anspråk.

I vissa fall kan ett pensionssparkonto avslutas i förtid, jämlikt bestämmelserna i 58 kap. 32 § IL. I dessa fall sker dock ingen jämkning.

Bestämmelserna som reglerar jämkning av skattesatsen finns i 9 § tredje stycket AvPL, 58 kap. 33 § IL samt 4 kap. 6 och 14 §§ och 6 kap. 5 § LIPS.

## **15.4 Skattskyldighet m.m.**

### **15.4.1 Skattskyldig**

Skattskyldig är, enligt 2 § första stycket 6 AvPL, obegränsat skattskyldig i Sverige som innehar pensionssparkonto. För utflyttad person från Sverige som har kvar sitt sparande i individuell pensionsförsäkring och som bedöms som begränsat skattskyldig, kan i stället kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) komma i fråga på utdelning i svenska värdepapper som finns i spa-

randet, se prop. 1992/93:187 s. 167. När det gäller själva beskattningsförfarandet avses med skattskyldig det pensionssparinstitut med vilket kontoinnehavaren träffat pensionssparavtal. Denna bestämmelse finns i 10 § andra stycket första och andra meningarna AvPL. Det är således kontoförande pensionssparinstitut som är skyldig att lämna deklaration och betala avkastningsskatt. Följaktligen påförs, i förekommande fall, respektive institut och inte kontoinnehavaren förseningsavgift, skattetillägg och ränta.

#### **15.4.2 Rätt att överklaga**

Enligt 10 § tredje stycket AvPL har både pensionssparinstitutet och den skattskyldige kontoinnehavaren rätt att överklaga SKV:s beslut om skatt enligt bestämmelserna i 22 kap. SBL.

### **15.5 Registrering, deklaration m.m.**

#### **15.5.1 Registrering**

Enligt 10 § andra stycket sista meningen AvPL ska pensionssparinstitut vara registrerat hos beskattningsmyndigheten.

#### **15.5.2 Deklaration**

Pensionssparinstitut ska lämna deklaration en gång om året. Institutets beskattningsår är redovisningsperiod enligt 10 § andra stycket, andra meningen AvPL. Om pensionssparinstitut har brutet räkenskapsår så överensstämmer inte redovisningsperioden med beskattningsåret för avkastningsskatten, vilket är kalenderår. Deklaration ska, enligt 10 kap. 9a § SBL, lämnas efter vad som gäller för punktskattedeklaration.

På deklaraionsblanketten redovisas skatten för olika kontoinnehavare sammanlagt. Kontoinnehavarens rätt att överklaga SKV:s beslut om skatten medför att till varje deklaration som ett institut lämnar, måste fogas de uppgifter om varje enskilt konto som behövs för att SKV:s beslut om skatt avseende kontot ska kunna identifieras. I deklaraionsupplysningarna till deklaraionsblanketten anges vilka uppgifter som ska redovisas för varje konto.

#### **15.5.3 Skattebetalning**

Avkastningsskatten ska för den skattskyldiges räkning, enligt 10 § andra stycket AvPL, betalas av det pensionssparinstitut med vilket den skattskyldige träffat avtal om individuellt pensionssparande.



#### **15.5.4 Redovisning av skatt vid byte av institut**

Kontoinnehavare har enligt 3 kap. 9 § LIPS rätt att flytta pensionssparavtal från ett pensionssparinstitut till ett annat. Sker en sådan flyttning under kalenderåret uppstår frågan om vilket av instituten som ska deklarerat och betala avkastningsskatten. Detta är inte direkt reglerat i lagstiftningen.

Schablonbeskattningen bygger på förhållandena vid beskattningsårets ingång. Övervägande skäl talar därför för att det institut som har pensionssparavtal med den skattskyldige den 1 januari beskattningsåret bör lämna deklaration och betala skatten. Av praktiska skäl torde därför institutet, vid byte till ett annat institut under beskattningsåret, få innehålla den skatt som senare ska betalas.

Om skattesatsen ska jämkas uppstår emellertid problem som måste lösas mellan de berörda instituten. Jämkning sker ju om avskattning äger rum under beskattningsåret, se avsnitt 15.3.4. I vilka fall detta inträffar kan givetvis inte det institut, som hade pensionssparavtal med den skattskyldige vid beskattningsårets ingång, känna till. För att det hela ska fungera måste därför det institut som har pensionssparavtalet vid avskattningstillfället underrätta det institut som ska deklarerat, om tidpunkten för avskattningen, så att jämkning av skattesatsen kan ske i deklarationen.

### **15.6 Avräkning av utländsk skatt**

#### **15.6.1 Allmänt**

Skattskyldig har, enligt 14 § första stycket avräkningslagen, rätt att få nedsättning av avkastningsskatt, genom avräkning av utländsk skatt som erlagts under kalenderåret före beskattningsåret. Den utländska skatten ska belöpa på avkastningen av utländska pensionsmedel som ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår.

I 3 § sista meningen avräkningslagen stadgas bl.a. att med utländsk skatt avses även i 5 § b och c angivna belopp, dvs. belopp vartill rätt till avräkning föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal (jämför prop. 1995/96:230 s. 9–10) samt även, under vissa förutsättningar, belopp som motsvarar tretton procent av utdelningens bruttobelopp enligt 1 § tredje stycket avräkningslagen.

Avräkning får inte ske med belopp som överstiger det s.k. spärrbeloppet.

### **15.6.2 Spärrbelopp**

I 15 § avräkningslagen föreskrivs hur spärrbeloppet beräknas. Utgångspunkten är att spärrbeloppet utgörs av den avkastningsskatt som hänförs till avkastningen på de utländska tillgångar som ingår i kapitalunderlaget och därigenom påverkar avkastningsskattens storlek. Spärrbeloppet beräknas genom ett bråktal med nedanstående faktorer.

a = avkastningsskatten före avräkning.

b = värdet av de utländska tillgångarna.

c = värdet av i kapitalunderlaget ingående totala tillgångar före avdrag för finansiella skulder.

Spärrbeloppet =  $axb/c$

I fråga om faktor b finns den viktiga begränsningen att värdet av de utländska tillgångarna endast får tas upp till ett belopp motsvarande värdet av det kapital som under hela kalenderåret före beskattningsåret har varit placerat i sådana tillgångar.

### **15.6.3 S.k. carry forward**

Om erlagd utländsk skatt överstiger spärrbeloppet för ett visst beskattningsår, får det överskjutande beloppet avräknas senast tredje beskattningsåret därefter, s.k. carry forward. Bestämmelserna om detta finns i 16 § avräkningslagen:

16 § I den mån avräkning inte kunnat erhållas det beskattningsår då avräkning enligt 14 § första stycket skall ske därför att summan avräkningsbar utländsk skatt som enligt nämnda stycke skall avräknas detta beskattningsår överstiger det enligt 15 § beräknade spärrbeloppet är den skattskyldige efter yrkande om detta berättigad att senast tredje beskattningsåret därefter erhålla avräkning av det överskjutande beloppet.

För ett visst beskattningsår får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för det året enligt 15 § beräknade spärrbeloppet. Yrkar skattskyldig avräkning för avräkningsbara utländska skatter som enligt bestämmelserna i 14 § första stycket är hänförliga till olika år gäller följande. Avräkning skall ske så att utländska skatter hänförliga till tidigare år alltid skall avräknas före utländska skatter hänförliga till senare år.

#### **15.6.4 Utredningsansvar**

Enligt 17 § avräkningslagen åligger det pensionssparinstitut att ta fram den utredning som behövs för prövning av fråga om avräkning av utländsk skatt.

#### **15.7 Återbetalning av skatt**

När det gäller återbetalning av skatt finns det speciella regler för avkastningsskatten. Dessa finns i 10 § fjärde stycket AvPL:

Återbetalas skatt hänförlig till ett pensionssparkonto till ett pensionssparinstitut skall beloppet tillsammans med räntan enligt 19 kap. 12 § skattebetalningslagen tillgodoföras kontot. Har kontot avslutats skall institutet ombesörja att beloppet i stället överförs till det pensionssparkonto till vilket de tillgångar som var hänförliga till det avslutade kontot har överförts. Finns inte sådant konto skall institutet betala ut beloppet på det sätt som gäller för utbetalningar enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.



## Sökord

Administrativt ledsagardokument		– avfall från massa- och pappersindustrin	377
– alkoholskatt	83	– avfall från verkstadsindustrin	382
– bränslen	216	– avfall som förts ut	372
– tobaksskatt	140	– avvattning	369
Alkoholskatt		– biobränsleaska	382
– allmänt	43	– biprodukter	361
– andra jästa drycker än vin eller öl	45	– driften	368
– etylalkohol	46	– flis och pellets	369
– mellanklassprodukter	46	– förbränning	369
– skattesatser	52	– förorenad jord	375
– undantag från skatteplikten	48	– industrianläggningar	360
– vin	44	– kompostering	368
– öl	44	– konstruktionsarbeten	373
Avdrag		– konventionella avfallsanläggningar	360
– alkoholskatt	76	– mellanlagrat material	361
– avfallsskatt	371	– mellantäckning	373
– bekämpningsmedelsskatt	390	– mindre omfattning	366
– bränslen	238	– muddermassor	375
– elektrisk kraft	275	– rening	370
– naturgrusskatt	402	– rötning	369
– reklamskatt	339	– schaktmassetippar	363
– skatt på snus och tuggtobak	155	– skatt på rester	367
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	283	– slam från Falu koppargruva	376
– tobaksskatt	134	– slam från gipsdeponi	376
Avfallsskatt	359	– sluttäckning	373
– annan beräkningsgrund	366	– stabilisering och vätning av aska	374
– asbest	377	– särskilda skäl	366
– avdrag för driften	372	– undantag från skatteplikt	367
– avdragsrätten	373	– undantag för utfyllnad m.m.	364
– avfall	362	– vassbädd	370
– avfall från glasåtervinning	382	– vägning	366
– avfall från gruvor och mineralutvinning	377	Avkastningsskatt	411
– avfall från järn-, stål och metallindustrin	379	Bekämpningsmedelsskatt	385
– avfall från kemisk industri	378	– godkännande av bekämpningsmedel	387

– Kemikalieinspektionen	386	– motorbränsle som förs in i	
– tillverkning	388	bränsletank	201
– träsnyddsmedel	388	– motsvarande bränsle	181
– verksam beståndsdel	389	– märkämmen	186
– ättika	388	– nedsättning av koldioxidskatt	258
Bränslen		– preliminär skattesats	261
– bearbetning	193	– privat införsel	204
– begränsning av koldioxidutsläpp	254	– retur av bränsle	218, 219
– begränsning av svavelutsläpp	245, 256	– returexemplar ledsagardokument	221
– bensin	181, 183	– samlagring	212
– bensinångor	241	– sanktioner	264
– biobränslen	175	– skattepliktig kvantitet; energiskatt och	
– bränsleblandning	175, 183	koldioxidskatt	184
– båtar	224	– skattepliktig kvantitet; svavelskatt	186
– diplomater	216, 252	– skepp	224
– eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen,		– sodapannor, mesaombränning	233
m.m.	181, 182	– spannmåls- och utsädehantering	230
– energiskatt och koldioxidskatt på		– spillolja	240
bränslen	170	– särskild avgift	265
– export	211, 218	– tillverkare EG-harmoniserat	
– finsk ”rödmärkt” dieselbrännolja	189	bränsle	213
– flygbensin	226	– tillverkare icke EG-harmoniserat	
– flygfotogen	226	bränsle	203, 204, 214
– försäljningsvärde	261	– tillverkning	193
– gas- och värmeproduktion	224	– tillverkningsprocess	229
– gasblandningar	185	– transportförluster	201
– gasol, metan och naturgas	181	– tåg	224
– gasturbinanläggning	238	– varmluftsballonger	226
– gruvindustriell	233	– vattenföreningar	185, 186
– icke EG-harmoniserade bränslen	214	– växthusuppvärmning	231
– import	203, 204, 211, 213, 214, 220	– återförsäljare	204
– industriell verksamhet	229	– ändrad användning	181, 200, 205, 213, 214
– införsel/mottagande	213, 214	Dispens	
– jordbruks-, skogsbruks- eller		– för vissa båtar	188
vattenbruksverksamhet	231	– pilotprojekt	190
– kraftvärmeproduktion	234	Distansförsäljning	38
– lagerhållare	204, 214	Distansförsäljning från Sverige	
– lagerhållning	193	– alkoholskatt	91
– luftfartyg	226	– tobaksskatt	148
– metallurgiska processer	228	Distansförsäljning till Sverige	
– miljöklasser	182	– alkoholskatt	61
– motorbränsle för privat bruk	201	– bränslen	199

– tobaksskatt	118	– definition naturgrus	399
EG-rätt	29	– iblandning av annat material	399
Elektrisk kraft	268	– samfällighet	401
– egenförbrukning	269	– täkt för husbehov	400
– el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning	273	– täkttillstånd	398
– fastighetsförvaltning	273	Oregistrerad varumottagare	37
– frikraft	269	– alkoholskatt	60
– industriell verksamhet	271	– bränslen	198
– inköp mot försäkrans	278	– tobaksskatt	117
– installerad effekt	269	Registrerad varumottagare	37
– mätning	275	– alkoholskatt	59
– registrering	210	– bränslen	197
– vindkraft	269	– tobaksskatt	116
– yrkesmässig växthusodling	273	Registrering	
– överföringsförluster	270	– bekämpningsmedelsskatt	390
Förenklat ledsagardokument		– bränslen	210
– alkoholskatt	88	– elektrisk kraft	210
– bränslen	220	– individuellt pensionssparande	416
– tobaksskatt	144	– lotteribeskattnings	357
Förfaranderegler		– naturgrusskatt	402
– alkoholskatt	82	– reklamskatt	338
– bränslen	215	Registrering av skattskyldig	
– elektrisk kraft	215	– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	283
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	284	Reklamskatt	
– tobaksskatt	139	– affischer, skyltar	328
Gödselmedelsskatt	391	– affärsdrivande kommunal verksamhet	299
– lagerhållare	393	– affärshandling	290, 294
Kärnkraft	283	– allmän nyhetstidning	308
Ledsagardokument		– annons	303
– alkoholskatt	83	– annons mot vederlag	314
– bränslen	215	– annons utan vederlag	315
– tobaksskatt	140	– annonsbegreppet	303
Lotteribeskattnings	351	– annonsblad	341
– bingo	355	– arkivering	340
– korsordstävlingar	354	– ballonger	293
– lotteribegreppet	353	– ballongreklam	330
– reklampristävlingar	354	– befrielse	340
– varu- eller penningvinst	355	– beskattningsvärde	334
– verksamhetens allmänna karaktär	354	– bilaga	307
– vinstbevis	355	– bilagor	333
Naturgrusskatt	397	– bildningsförbund	301
– blandade täkter	400	– databaser	320

– definitiv rabatt	336	– skyltreklam	323
– del av (sektion)	306	– skäligt pris	343
– dödsbo, konkursbo	327	– skäligt värde	334
– egenannons i publikation	319	– taxireklam	329
– egenreklam	316	– telefaxmeddelande	290
– elektroniska marknadsplatser	321	– tryckfrihetsprivilegerad reklam	297
– emballage	290, 296	– trycksaksbegreppet	289
– enkelt bolag	327	– TV-reklam	320
– ersättningsannons	315, 335	– undantag från reklamtrycksaksbegreppet	309
– etikett	290	– utgivare	303
– europeisk ekonomisk intressegruppering	327	– utländskt företag	327
– factoring	335	– utomhusreklam	320
– faktureringsavgift	335	– vederlag	334
– filmreklam	324	– vidareupplåtelse	328
– främmande språk/spridning huvudsakligen utomlands	319	– videogram	325
– förmedlingsprovision	336	– villkorlig rabatt	335
– gemensamt vederlag	337	– vimplar	293
– handelsbolag	327	– vinstsyfte	301
– idrottsreklam	321	– visitkort	295
– internetpublicering	336	– vykort	293
– karta	292	– växel	335
– kontorsmaterial	290, 295	– yrkesmässig	326
– kundförlust	339	– återbetalning av reklamskatt	340
– kundtidningar	311	SEED-registret	
– köpcentertidning	313	– alkoholskatt	100
– ljudreklam	325	– bränslen	281
– Lokaler	320	– tobaksskatt	153
– medlemstidning	342	Skatt på individuellt pensionssparande	411
– mobiler	293	– avräkning av utländsk skatt	417
– offentliggörande inom landet	287	– deklaration	416
– ordersedel	294	– genomsnittliga statslåneräntan	415
– organ för sammanslutningar	316	– jämkning av skattesatsen	415
– periodisk publikation	307	– kapitalunderlag	414
– privatpersoners annonsering	300	– redovisning av skatt vid byte av institut	417
– redovisningsperiod	338	– rätt att överklaga	416
– reklambegreppet	296	– s.k. carry forward	418
– reklamfilm	331	– skattebetalning	416
– reklamtrycksak	309	– skatteunderlag	415
– självständig periodisk publikation	340	– spärrbelopp	418
– självständigt bruksvärde	291	– utredningsansvar	418
– skatteplikt för annons	314		



Skattebefriad förbrukare		– alkoholskatt	58
– alkoholskatt	96	– bränslen	195
– bränslen	248	– tobaksskatt	115
Skattebefriade användningsområden		Skattskyldig, skattskyldighet	
– bränslen	221	– alkoholskatt	53
Skattefria inköp		– avfallsskatt	360, 370
– alkoholskatt	96	– bekämpningsmedelsskatt	388
– tobaksskatt	152	– EG-harmoniserade bränslen	191
Skatteplikt		– elektrisk kraft	273
– alkoholvaror	43	– icke EG-harmoniserade bränslen	203
– annan reklam	320	– individuellt pensionssparande	415
– annons	313	– lotteriskatt	356
– bekämpningsmedelsskatt	387	– naturgrusskatt	401
– bränslen	168	– nettodeponimetod	360
– elektrisk kraft	269	– reklamskatt	326
– individuellt pensionssparande	414	– spelskatt	348
– lotteriskatt	346	– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	283
– naturgrussand	398	– tobaksskatt	111
– spelskatt	346	– vinstsparande	357
– särskild premieskatt	408	Skattskyldighetens inträde	
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	283	– alkoholskatt	71
– tobaksvaror	106	– avfallsskatt	370
– vinstsparande	357	– bekämpningsmedelsskatt	389
Skatterepresentant	37	– bränslen	210
– alkoholskatt	60	– EG-harmoniserat bränsle	211
– bränslen	198	– elektrisk kraft	274
– tobaksskatt	117	– icke EG-harmoniserade bränslen	214
Skattesats		– naturgrusskatt	402
– alkoholskatt	52	– reklamskatt	332
– bekämpningsmedelsskatt	389	– skatt på snus och tuggtobak	155
– bränslen	178	– spelskatt	348
– lotteriskatt	356	– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	283
– naturgrusskatt	397	– tobaksskatt	129
– reklamskatt	332	Spelskatt	345
– skatt på individuellt pensionssparande	415	– anordnat för allmänheten	347
– spelskatt	349	– deklaration	348
– svavel	183	– förvärvssyfte	348
– särskild premieskatt	408	– kort- och täringsspel	346
– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	284	– roulettspel	346
– tobaksskatt	109	– spelområde	349
– vinstsparande	357	Säkerhet	
Skatteupplag	37	– alkoholskatt	66
		– bränslen	205

– tobaksskatt	124	Undantag från skattskyldighetens inträde	
Särskild premieskatt	405	– alkoholskatt	74
– annan arbetsgivare	408	– EG-harmoniserat bränsle	211
– beskattningsunderlag	406, 408	– tobaksskatt	132
– försäkringsföretag	407	Upplagshavare	37
– skattskyldiga	406	– alkoholskatt	54
– staten	407	– bränslen	191
– utländska grupplivförsäkringar	408	– lämplighet	194
Tobaksskatt		– tobaksskatt	111
– allmänt	105	Varumottagare	
– cigaretter	106	– alkoholskatt	59
– cigarrer och cigariller	107	– bränslen	197
– röktobak	108	– tobaksskatt	116
– snus	109, 154	Återbetalning av skatt	
– tuggtobak	109, 154	– alkoholskatt	92
Undantag från skatteplikt för energiskatt		– bränslen	252
och koldioxidskatt på bränslen	176	– elektrisk kraft	279
– biogas	176	– individuellt pensionssparande	419
– förlust till följd av bränslets		– reklamskatt	340, 344
beskaffenhet	177	– tobaksskatt	149
– småförpackningar	177	– vinstsparande	358
– trädbränslen	176	Överklagande	
Undantag från skatteplikt, avfallsskatt		– alkoholskatt	99
– alternativa användningsområden	364	– bränslen	280
– vissa anläggningar	363	– elektrisk kraft	280
– vissa behandlingsmetoder	367	– termisk effekt i kärnkraftsreaktor	284
		– tobaksskatt	152