

INFORMATION

Datum
2002-10-30Dnr.
8102/02-110**Riksskatteverkets inställning rörande återförsäljning av bränsle****1 Bakgrund och frågeställning**

Riksskatteverket (RSV) vill med följande information klarlägga nedanstående frågeställningar.

Ett oljebolag, som är upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE), säljer bränsle till ett bunkerbolag varvid bränslet levereras till bunkerbåtar. Bunkerbolaget är inte upplagshavare eller godkänd som skattebefriad förbrukare enligt LSE. Bunkerbolaget återförsäljer bränslet till godkända skattebefriade förbrukare enligt LSE och till de som inte är godkända skattebefriade förbrukare men som använder bränslet till ett skattebefriat ändamål i sitt skepp eller i sin båt. En gång i månaden fakturerar oljebolaget bunkerbolaget. Oljebolaget får då in leveranssedlar från bunkerbolaget där det framgår till vilka båtar och skepp bränslet har levererats och med hur stor volym. Leveranssedlarna är inte alltid kvitterade.

Kan avdragsrätt för upplagshavare föreligga trots att bränslet levererats via ett bunkerbolag?

Vilka beviskrav ska ställas på upplagshavare som använder sig av återförsäljare?

RSV gör följande bedömning.

2 Lagtext

INFORMATION

Datum	Dnr.
2002-10-30	8102/02-110

Av 5 kap. 1 § första stycket 1 och andra stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE) framgår att skattskyldigheten för upplagshavare inträder när bränsle förs ut från ett skatteupplag om bränslet inte transporteras till en upplagshavare eller varumottagare i ett annat EG-land, under förutsättning att bränslet når mottagaren, eller tas emot av en upplagshavare i Sverige. Av punkt 2 framgår att skattskyldigheten inträder för en upplagshavare när bränslet tas emot från en upplagshavare utan att föras till ett skatteupplag.

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

Av 7 kap. 1 § första stycket 6 LSE framgår att avdrag får göras för skatt på bränsle som har tagits emot för förbrukning i skepp med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5. I punkt 7 anges vidare att avdrag får göras för skatt på bränsle som har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 LSE med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i denna punkt.

Beträffande återbetalning framgår av 9 kap. 2 § första stycket LSE att beskattningsmyndigheten medger, efter ansökan, återbetalning av skatt om någon som inte är skattskyldig eller skattebefriad förbrukare har förbrukat bränsle på sådant sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. LSE.

3 Förarbeten

Ändringen från försäkranssystemet till ett system med skattebefriade förbrukare innebär enligt prop. 2000/2001:118 s. 100-101 att en upplagshavare som inte har full kontroll över sina leveranser till skepp eller till skepp som disponeras av skattebefriade förbrukare, kommer att riskera att få sina skatteavdrag ifrågasatta. Detta kan leda till att de

INFORMATION

Datum

2002-10-30

Dnr.

8102/02-110

får betala skatt för bränslet. Upplagshavaren kommer att vara medveten om riskerna och agera därefter varför det, enligt förarbetena, är onödigt att införa ett förbud för upplagshavare att använda sig av mellanhänder eller återförsäljare.

Enligt ovan nämnda förarbeten måste en upplagshavare således styrka att bränslet levererats in i skeppet för att få avdrag för skatten. 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 de kan styrka rätten till avdrag.

4 RSV:s bedömning

I RSV:s skrivelse med rubriken Riksskatteverkets inställning i vissa frågor rörande hantering av bränsle för skattebefriat ändamål, dnr. 10882-01/100, framkommer det på sidan 4 att om den skattskyldige för sin avdragsrätt hänvisar till 7 kap. 1 § första stycket 5 LSE krävs det att upplagshavaren ska kunna styrka dels att mottagaren är en skattebefriad förbrukare, dels att bränslet har tagits emot i enlighet med vad som framgår av godkännandet. På sidan 2 i ovan nämnda skrivelse framgår vidare att den som inte själv förbrukar bränslet utan avser att vidareförsälja det i princip inte kan godkännas som en skattebefriad förbrukare. Detta gäller oavsett vad bränslet slutligen är avsett att användas till.

Vidare framkommer av RSV:s skrivelse på s. 4 - 5 att om avdrag yrkas enligt 7 kap. 1 § 6 eller 7 LSE är det tillräckligt att upplagshavaren visar att bränslet har tagits emot i fartyget. Då fri bevisvärdering råder kan detta krav uppfyllas på olika sätt. Av förarbetena framgår att rätt till avdrag föreligger endast om bränslet har tagits emot i skeppet. Upplagshavaren får genom att bevara leveranssedlar eller liknande handlingar se till att de har möjlighet att styrka rätten till avdrag.

INFORMATION

Datum	Dnr.
2002-10-30	8102/02-110

Av lagtext och RSV:s skrivelse framkommer när en upplagshavare kan få göra avdrag enligt 7 kap. LSE. Dock regleras inte om en upplagshavare kan få yrka om avdrag enligt 7 kap. LSE i fall bränslet säljs till en återförsäljare som i sin tur levererar bränslet i ett skepp eller i en båt eller till en skattebefriad förbrukare enligt 7 kap. 1 § 5, 6 eller 7 LSE.

Med beaktande av lagtexten och RSV:s skrivelse kan ifrågasättas om oljebolaget kan göra avdrag för skatt på bränsle som levererats till bunkerbolag för återförsäljning och, i så fall, under vilka villkor.

Om avdragsrätt inte kan medges innebär det att bunkerbolagen måste köpa in bränslet inklusive skatt och sedan sälja bränslet vidare inklusive skatt. Detta innebär för de skattebefriade förbrukarna att de inte kan åtnjuta den skattebefrielse som de har godkänts för. Detta p.g.a. att skattebefriade förbrukare inte kan begära återbetalning enligt 9 kap. 2 § första stycket LSE.

Mot bakgrund av ovan nämnda förarbetsuttalande bör enligt RSV:s uppfattning avdragsrätt kunna medges, enligt 7 kap. 1 § första stycket 5, 6 och 7 LSE, trots att leveransen skett via en återförsäljare.

En förutsättning för avdragsrätten enligt punkt 5 är att upplagshavaren kan styrka att bränslet har levererats till en skattebefriad förbrukare och att bränslet har tagits emot i enlighet med vad som framgår av godkännandet.

Den bevisning som således ska krävas bör kunna uppfyllas genom att upplagshavaren har kopia på beslutet om godkännandet av den skattebefriade förbrukaren som återförsäljaren har levererat till. Notera att detta är under förutsättning att godkännandet inte är återkallat. Upplagshavaren ska även kunna uppvisa kvitterade leveranssedlar med namnförtydligande där det framgår till vilken skattebefriad förbrukare som bränslet har

INFORMATION

Datum
2002-10-30Dnr.
8102/02-110

levererats, vilken typ av bränsle det gäller och vilken kvantitet som har levererats.

En förutsättning för avdragsrätt enligt punkt 6 är att upplagshavaren kan styrka att bränslet har levererats för förbrukning i ett skepp med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i 6 a kap. 1 § 3 och 5 LSE.

Den bevisning som ska krävas i detta fall bör kunna uppfyllas genom att upplagshavaren kan uppvisa kvitterade leveranssedlar med namnförtydligande. På den kvitterade leveranssedeln ska det framgå till vilket skepp bränslet har levererats genom att ange registreringsnumret från skeppsregistret, vilken typ av bränsle det gäller och vilken kvantitet som har levererats.

För att en upplagshavare ska kunna få avdragsrätt enligt punkt 7 bör upplagshavaren kunna styrka att bränslet har tagits emot för förbrukning i båtar som avses i 6 a kap. 1 § 4 med de undantag i fråga om vissa bränslen som anges i den punkten. De båtar som avses är de som har meddelats ett medgivande enligt 2 kap. 9 § LSE eller båtar för vilka fartygstillsånd enligt fiskelagen har meddelats.

Den bevisning som ska krävas bör kunna uppfyllas genom att upplagshavaren bör ha kopia på medgivandet från beskattningsmyndigheten eller en kopia på fartygstillsåndet enligt fiskelagen som återförsäljaren har levererat till. Upplagshavaren ska även kunna uppvisa kvitterade leveranssedlar med namnförtydligande där det framgår till vilken båt bränslet har levererats, vilken typ av bränsle det gäller och vilken kvantitet som har levererats.

Om upplagshavaren kan bevisa att bränslet har levererats enligt ovan ställda krav är det möjligt för upplagshavaren att göra avdrag för bränslet enligt 7 kap. 1 § första stycket 5, 6 och 7 LSE.

Det bör noteras följande. Skattskyldigheten för upplagshavaren inträder när bränslet förs ut från

INFORMATION

Datum
2002-10-30Dnr.
8102/02-110

skatteupplaget, 5 kap. 1 § 1 LSE. Upplagshavaren har emellertid inte rätt att göra avdrag enligt 7 kap. LSE redan när bränslet levereras till en återförsäljare, utan avdragsrätten föreligger först när bränslet av återförsäljaren slutligen har levererats till en godkänd skattebefriad förbrukare, i ett skepp eller i en båt. Under den redovisningsperiod då sådan leverans skett får upplagshavaren göra avdrag i deklarationen, förutsatt att upplagshavaren vid deklarationstidpunkten erhållit leveranssedlar enligt ovan ställda krav.

Lennart Hamberg

Gunilla Axelsson