



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1282-22

meddelad i Stockholm den 13 oktober 2022

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Kristianstadsortens Lagerhusförening ek. för., 738200-3155

Ombud: Jur. dr Urban Rydin
AB Rostur
Tornaplatsen 4
223 63 Lund

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 7 februari 2022 i ärende dnr 3-21/I

SAKEN

Förhandsbesked om punktskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Bränsle och elektrisk kraft är som huvudregel belagt med punktskatt. Skatteinivån är beroende av för vilket ändamål och i vilken typ av verksamhet som bränslet eller elen förbrukas. Förmånliga skatteregler gäller bl.a. för bränsle och el som har förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.
2. Kristianstadsortens Lagerhusförening ek. för. bedriver spannmålsverksamhet. Verksamheten består i att föreningen köper, torkar, lagrar, förädlar och säljer spannmål. Föreningen bedriver även annan verksamhet i form av bl.a. försäljning av foder, utsäde, växtskyddsmedel och gödselvaror.
3. Föreningen ansökte om förhandsbesked för att få veta om spannmålsverksamheten utgör sådan industriell verksamhet som omfattas av den förmånliga punktskatteregleringen. Av ansökan framgår följande.
4. Föreningen har fyra industriella siloanläggningar. Spannmålsverksamheten omfattar flera steg; provtagning, mottagning, rensning, torkning, kylning, lagring och förädling. Förädlingen innebär olika sorters rensning eller sortering för att få fram önskad kvalitet. I verksamheten används maskinell utrustning, t.ex. torkar och rensningsmaskiner, som drivs med eldningsolja eller elektrisk kraft.
5. Skatteverket anförde i yttrande till Skatterättsnämnden att föreningens spannmålsverksamhet i sig kan anses vara industriell verksamhet i de aktuella bestämmelsernas mening men att det, för att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga, också krävs att den industriella verksamheten är föreningens huvudsakliga verksamhet.

6. Skatterättsnämnden fann att föreningens spannmålsverksamhet utgör industriell verksamhet. Enligt nämnden kan föreningens verksamhet i form av bearbetning av spannmål med hjälp av omfattande och energikrävande maskinell utrustning och som resulterar i ett flertal olika slutprodukter vilka används som insatsvaror i annan industriell verksamhet i sig anses utgöra industriell verksamhet. Nämnden ansåg vidare att de aktuella bestämmelserna inte uppställer ett krav på huvudsaklighet vid bedömningen av om en verksamhet är industriell.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att föreningens spannmålsverksamhet ska anses utgöra industriell verksamhet endast under förutsättning att föreningens huvudsakliga verksamhet är industriell.
8. *Kristianstadsortens Lagerhusförening ek. för.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Huvudfrågan i målet är om den förmånliga punktskatteregleringen för bränsle och elektrisk kraft som har förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet endast är tillämplig för företag som huvudsakligen bedriver sådan verksamhet.

Rättslig reglering m.m.

10. Av 6 a kap. 1 § 8 lagen (1994:1776) om skatt på energi framgår att bränsle som används för förbrukning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet i vissa fall och under vissa förutsättningar helt eller delvis ska befrias från skatt.
11. Enligt 7 kap. 1 § första stycket 2 får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som av den skattskyldige har förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. Av 9 kap. 2 § första stycket framgår att en förbrukare som inte är skattskyldig i motsvarande situation får medges återbetalning av skatt på bränslet efter ansökan.
12. Enligt 11 kap. 9 § första stycket 6 får den som är skattskyldig för energiskatt på elektrisk kraft göra avdrag för skatt på elektrisk kraft som har förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet hos den skattskyldige. Att en icke skattskyldig förbrukare av elektrisk kraft får begära återbetalning i motsvarande situation framgår av 11 kap. 14 § första stycket.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Såväl parterna i målet som Skatterättsnämnden anser att föreningens spannmålsverksamhet i sig är av den karaktären att den utgör industriell verksamhet i den mening som avses i lagen om skatt på energi. Högsta förvaltningsdomstolen gör i den delen ingen annan bedömning.
14. Skatteverket anför emellertid att en ytterligare förutsättning för att föreningens spannmålsverksamhet ska anses vara industriell verksamhet i de aktuella bestämmelsernas mening är att föreningens huvudsakliga verksamhet är

industriell. Som stöd för den uppfattningen hänvisar Skatteverket till förarbetena till den tidigare lagen (1957:262) om allmän energiskatt. Där anges att vid bedömningen av vad som ska hänföras till industriell verksamhet bör den huvudsakliga verksamheten vid respektive företag vara avgörande (prop. 1976/77:68 s. 13). Eftersom det av förarbetena till lagen om skatt på energi (prop. 1994/95:154 s. 131 f. och 138) framgår att bestämmelserna har förts över från den tidigare lagen utan materiella ändringar, och då det inte lämnas några andra tolkningsanvisningar i dessa förarbeten, anser Skatteverket att de tidigare förarbetsuttalandena fortfarande är relevanta när det ska avgöras vad som avses med begreppet industriell verksamhet.

15. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att något krav på att den huvudsakliga verksamheten måste vara industriell inte går att utläsa ur lagtexten. Där anges endast att den förmånliga beskattningen gäller för bränsle och elektrisk kraft som förbrukas vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. För företag som bedriver både industriell och icke-industriell verksamhet gäller den förmånliga beskattningen således enbart bränsle och elektrisk kraft som förbrukas i den förstnämnda verksamheten.
16. Detta skiljer sig från hur regleringen var utformad när en lägre skattenivå ursprungligen infördes i lagen om allmän energiskatt. För företag som bedrev industriell verksamhet gällde då att den lägre skattenivån omfattade företagets hela verksamhet. De förarbetsuttalanden som Skatteverket hänvisar till måste läsas mot den bakgrunden. Något skäl för att upprätthålla en huvudsaklighetsprincip inom ramen för den nu gällande regleringen, där den förmånliga beskattningen är begränsad till förbrukning som är hänförlig till den industriella tillverkningsprocessen, finns inte. De tidigare förarbetsuttalandena om detta får därför anses vara överspelade.

17. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Ulrik von Essen,
Mats Anderson, Marie Jönsson och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.