

Not 28

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 oktober 2022 följande dom (mål nr 1282-22).¹

Bakgrund

1. Bränsle och elektrisk kraft är som huvudregel belagt med punktskatt. Skattenivån 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.

¹ Se också HFD 2022 ref. 38 (red. anm.).

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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl, von Essen, Anderson, Jönsson* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Skatterättsnämnden (2022-02-07, *Hoogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson och Tanudd*):

Förhandsbesked

Kristianstadsortens Lagerhusförenings ek. för. spannmålsverksamhet utgör industriell verksamhet i den mening som avses i 6 a kap. 1 § 8 (tidigare 9) samt 11 kap. 14 § första stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

Skatterättsnämndens bedömning

Föreningens verksamhet är åsatt en kod som enligt SNI 2007 inte är hänförlig till det industriella intervallet i SNI-indelningen. Fråga är om verksamheten trots detta kan betraktas som industriell i den mening som avses i LSE.

Skatterättsnämnden anser att 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 kan anses utgöra industriell verksamhet.

Då är frågan om spannmålsverksamheten också utgör industriell verksamhet enligt LSE.

Vid prövningen av om industriell verksamhet enligt LSE föreligger har i flera fall setts till företagets huvudsakliga verksamhet. Bakgrunden till detta är ett uttalande i prop. 1976/77:68 s. 13. Där angavs att syftet med höjningen av energiskatten i lagen (1957:262) om allmän energiskatt, EL, var att den skulle träffa annan energiförbrukning än den industriella samt att den huvudsakliga verksamheten vid respektive företag därför borde vara avgörande vid tillämpningen av de nya bestämmelserna. Huvudsaklighetsprincipen innebar att om flera slags verksamheter bedrevs vid ett

och samma arbetsställe fick den huvudsakliga verksamheten avgöra vilken skattesats som skulle tillämpas för hela verksamheten. Däremot framgick inte vilka kriterier en verksamhet skulle uppfylla för att betraktas som huvudsaklig.

Dåvarande Riksskatteverket har uttalat att den verksamhet som hade den största kraftförbrukningen fick anses vara den huvudsakliga (Riksskatteverkets handledning – Punktskatter och Kupongskatt, upplaga 1:1 1987).

Från och med 1 januari 1993 ändrades reglerna i EL såtillvida att den allmänna energiskatten på bränslen och elektrisk kraft helt slopades för industrin. Tillämpningsområdet för den s.k. nollskattesatsen begränsades till att endast omfatta förbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet (prop. 1991/92:150, Bilaga 1:5 s. 16). Den 1 januari 1995 trädde LSE i kraft och ersatte EL.

I en äldre handledning från Skatteverket ges uttryck för att huvudsaklighetsprincipen upphörde att vara tillämplig efter år 1992. Bl.a. följande anges. 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 (Skatteverkets handledning för punktskatter 2004, SKV 504 utgåva 7, s. 272).

I ett senare ställningstagande ger Skatteverket emellertid uttryck för att huvudsaklighetsprincipen fortsatt ska vara tillämplig. Verket anger sammanfattningsvis följande. När skattelättnaderna för elförbrukning i industriell verksamhet ursprungligen infördes i EL angavs i förarbetena att den huvudsakliga verksamheten vid respektive företag bör vara avgörande vid tillämpningen av bestämmelserna. Av förarbetsuttalanden till LSE framgår att bestämmelserna förts över från EL till LSE utan materiella ändringar. Mot bakgrund av dessa förarbetsuttalanden och att annan anvisning inte lämnats i förarbetena till LSE är det Skatteverkets uppfattning att det avgörande för om en verksamhet ska anses industriell är om den huvudsakliga verksamheten i företaget är att anse som industriell (Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, dnr 131 335369-08/111).

Denna linje har följts av Skatteverket i ett antal processer där även domstolen har gjort en huvudsaklighetsprövning och bedömningen av vilken verksamhet som ska anses som huvudsaklig har gjorts med utgångspunkt i omsättningen.

Skatteverket har i sitt yttrande i detta ärende öppnat för att bedömningen av huvudsaklighet kan göras även utifrån andra kriterier än omsättning, t.ex. energiåtgång.

Mot bakgrund av vad som framkommit anser Skatterättsnämnden att det finns skäl att pröva om det kan ställas ett krav på huvudsaklighet vid bedömningen av om en verksamhet är industriell enligt LSE. Frågan berör många skattskyldiga, rör ofta stora belopp och det är enligt Skatterättsnämnden av vikt såväl för den enskilde som för rättstillämpningen att frågan prövas. Det saknas direkt vägledande avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen.

I RÅ 2005 ref. 24 har Högsta förvaltningsdomstolen prövat om nollskattesatsen skulle tillämpas på elektrisk kraft som under åren 1993–1999 förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen när verksamheten bedrivits av en annan än den som haft aktuella leveransavtal med bolagen. I målet var ostridigt att 35 procent av den aktuella elektriska kraften förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Domstolen konstaterade att för sådan förbrukning var energiskatten noll öre per kilowattimme, varvid det i lagtexten inte ställdes upp någon ytterligare förutsättning för att denna skattesats skulle få tillämpas. Den omständigheten att den elektriska kraften förbrukats i en verksamhet som bedrivits av en annan än den som haft ifrågavarande leveransavtal med bolaget saknade därför betydelse. Enligt Skatterättsnämndens mening ger uttalandena i domen stöd för att en strikt tolkning av lagtexten ska göras.

Det saknas uttryckligt stöd i lagtexten för att kräva att den huvudsakliga verksamheten måste vara industriell för att återbetalning ska kunna medges. Begränsningen till att det endast är förbrukning i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet som omfattas av den lägsta skattesatsen infördes redan i EL och överfördes till LSE. Enligt Skatterättsnämndens mening ger uttalandena i förarbetena till LSE om att inga materiella ändringar var avsedda m.m. således inte tillräckligt stöd för att läsa in ett krav på huvudsaklighet i nu aktuella bestämmelser i LSE. Ett krav på huvudsaklighet vid bedömningen av om en verksamhet är industriell kan därför inte ställas.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att Föreningens spannmålsverksamhet utgör industriell verksamhet i LSE:s mening.