

Ref 38

Den förmånliga punktskatteregleringen för elektrisk kraft som har förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet gäller oavsett om företaget huvudsakligen bedriver sådan verksamhet. Förhandsbesked om energiskatt.

11 kap. 9 § första stycket 6 och 14 § första stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 oktober 2022 följande dom (mål nr 1618-22).

Bakgrund

1. Elektrisk kraft är som huvudregel belagd med en punktskatt, energiskatt. Skattenivån är beroende av för vilket ändamål och i vilken typ av verksamhet som elen förbrukas. Förmånliga skatte regler gäller bl.a. för elektrisk kraft som har förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

2. Remondis Plastics AB producerar granulat och plastflingor av återvunna material genom olika processer vid två anläggningar. Bolaget ingår i en koncern, inom vilken det planeras en omstrukturering som kommer att resultera i att Remondis Plastics fusioneras med moderbolaget Remondis Sweden AB.

3. Bolagen ansökte om förhandsbesked för att få veta om den verksamhet som bedrivs vid de två anläggningarna efter fusionen kommer att utgöra sådan industriell verksamhet som omfattas av den förmånliga punktskatteregleringen även om den verksamheten inte kommer att utgöra det övertagande bolagets huvudsakliga verksamhet. Om det kan uppställas ett krav på huvudsaklighet ville bolagen veta om verksamheten vid de två anläggningarna kan anses utgöra en självständig verksamhetsgren. Av ansökan framgår följande.

4. Skatteverket har bedömt att Remondis Plastics verksamhet har varit industriell och medgett återbetalning av energiskatt på den el som har förbrukats i tillverkningsprocessen. Att Remondis Plastics verksamhet är industriell verksamhet är därför en förutsättning för förhandsbeskedet. Remondis Swedens verksamhet är inte att anse som industriell verksamhet.

5. Efter fusionen kommer den industriella verksamheten inte att vara den huvudsakliga verksamheten för det övertagande bolaget vare sig avseende omsättning eller energiförbrukning.

6. Skatteverket anförde i yttrande till Skatterättsnämnden att det avgörande för om en verksamhet ska anses industriell i de aktuella bestämmelsernas mening är om den huvudsakliga verksamheten är industriell utifrån omsättning eller t.ex. energiförbrukning eller förädlingsvärde.

7. Skatterättsnämnden ansåg att de aktuella bestämmelserna inte uppställer ett krav på huvudsaklighet vid bedömningen av om en verksamhet är industriell och att verksamheten vid anläggningarna därför kommer att utgöra industriell verksamhet även efter fusionen.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att den industriella verksamheten i ett företag ska vara den huvudsakliga verksamheten i företaget för att industriell verksamhet enligt de aktuella bestämmelserna ska föreligga. Vidare yrkas att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att verksamheten vid de två anläggningarna efter den planerade fusionen kommer att bedrivas självständigt i förhållande till den juridiska personens övriga verksamhet, och att bedömningen av om verksamheten är industriell även efter fusionen därför kan begränsas till verksamheten vid dessa anläggningar.

9. *Remondis Sweden AB* och *Remondis Plastics AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om den förmånliga punktskatteregleringen för elektrisk kraft som har förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet endast är tillämplig för företag som huvudsakligen bedriver sådan verksamhet.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 11 kap. 9 § första stycket 6 lagen (1994:1776) om skatt på energi 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

12. Bolagen har som förutsättning för ansökan om förhandsbesked angett att den verksamhet som för närvarande bedrivs vid Remondis Plastics anläggningar är industriell verksamhet i den mening som avses i lagen om skatt på energi. Frågan är om verksamheten ska anses vara industriell efter den planerade fusionen.

13. Skatteverket anför att en förutsättning för att det övertagande bolagets verksamhet ska anses vara industriell verksamhet i de aktuella bestämmelsernas mening är att dess 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.

14. 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 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 elektrisk kraft som förbrukas i den förstnämnda verksamheten.

15. 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.

16. Det innebär således att den industriella verksamhet som har bedrivits av Remondis Plastics kommer att vara industriell verksamhet även efter fusionen med Remondis Sweden. Vid denna utgång saknas anledning att ta ställning till Skatteverkets andra yrkande.

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 (2022-02-28, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Classon, Fored, Olsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Veolia Recycling Plastics Sweden AB:s verksamhet i Staffanstorp och Röstånga utgör industriell verksamhet i den mening som avses i 11 kap. 14 § första stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, även efter fusionen med Veolia Recycling Solutions Sweden AB.¹

Skatterättsnämndens bedömning

Sökandena har i ansökan givit förutsättningen att Medsökandens verksamhet vid anläggningarna i Staffanstorp och Röstånga utgör industriell verksamhet.

Frågan är om de aktuella verksamheterna också utgör industriell verksamhet enligt LSE efter det att Medsökanden fusionerats med Sökanden, även om de inte kommer att utgöra Sökandens huvudsakliga verksamhet.

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).

¹ Veolia Recycling Plastics Sweden AB (Medsökanden) har bytt namn till Remondis Plastics AB och Veolia Recycling Solutions Sweden AB (Sökanden) har bytt namn till Remondis Sweden AB (red. anm.).

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 eller förädlingsvärde.

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 Medsökandens verksamhet, även efter fusion med Sökanden, utgör industriell verksamhet i LSE:s mening.