

---

**Högsta förvaltningsdomstolen**

---

HFD 2012 ref. 26

<b>Målnummer:</b>	5020-11	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2012-05-10		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om el som ett bolag producerat i ett vindkraftverk är undantagen från skatteplikt när elen används vid bolagets uthyrning av byggnader. Förhandsbesked angående energiskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 11 kap. 2 § 1, 5 § första stycket 1 och 2 samt 7 § 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi</li><li>• Direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (energiskattedirektivet).</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• EU-domstolens dom i mål C-491/03 Hermann</li><li>• EU-domstolens dom i mål C-572/07 RLRE Tellmer Property</li></ul>		

---

**REFERAT**

Av en ansökan från Y AB och X AB hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Sökandena har för avsikt att tillsammans förvärva ett mindre antal vindkraftverk som är färdiga att tas i bruk för produktion av elkraft. Verken är uppförda på arrenderad mark och sökandena förvärvat dem med äganderätt. X AB ska äga 90 procent medan Y AB ska äga återstående 10 procent av vindkraftverken. Sökandenas avsikt med investeringen är att få el för den egna förbrukningen. Avsikten är att anläggningen för produktion av vindkraftsel ska drivas av ett av parterna bildat enkelt bolag. Ingen av sökandena bedriver eller kommer att bedriva verksamhet som innefattar handel med el eller annan yrkesmässig leverans av el i den mening som avses i lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE. Ett utkast till avtal om enkelt bolag - som reglerar det förfarande som sökandena vill ha bedömt - har getts in i ärendet. Av utkastet framgår bl.a. följande. Det enkla bolagets verksamhet består i att gemensamt driva anläggningen för produktion av vindkraftsel. Den producerade elen ska användas för bolagsmännens egen konsumtion. Bolagsmännen har inte rätt att sälja eller på annat sätt överlåta el på annan bolagsman eller till tredje man. En bolagsman har dock rätt att fördela sin andel av producerad el till byggnader som upplåts till externa hyresgäster. I ett sådant fall ska elen ingå ospecificerad i hyran för byggnaden i fråga. Avtalet har ingåtts under förutsättningen att den förväntade produktionen från respektive ägarandel i anläggningen kommer att motsvara högst 50 procent av respektive bolagsmans egen förbrukning av el. Bolagsmännen förbinder sig att använda all den el som produceras i respektive bolagsmans egen verksamhet. En bolagsman kan vid varje given tidpunkt endast använda producerad el som motsvarar ägarandelen i anläggningen. I den mån producerad el på bolagsmännens andel inte kan utnyttjas av bolagsmännen kommer denna el automatiskt att matas ut på elnätet. Bolagsmännen har i sådant fall inte rätt till någon ersättning. Envar bolagsman svarar för sina egna kostnader för drift och underhåll av anläggningen. I den mån bolagsmännen gemensamt upphandlat tjänster svarar varje bolagsman inbördes i förhållande till sin andel. I avtal med extern leverantör kan ett solidariskt betalningsansvar föreskrivas. Sökandena frågade om den el som de sökande förbrukar enligt det avtal som framgår av ansökan kommer att omfattas av befrielse från energiskatt enligt 11 kap. 2 § 1 LSE.

Skatterättsnämnden (2011-06-23, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Rosvall, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Den elektriska kraft som Y AB förbrukar under de förutsättningar som har angetts i ärendet är enligt 11 kap. 2 § 1 LSE inte skattepliktig. - Den elektriska kraft som X AB under de förutsättningar som har angetts i ärendet förbrukar i den verksamhet avseende tillhandahållande av tjänster rörande övervakning

och drift av vindkraftverk som X AB tillhandahåller utomstående köpare är enligt 11 kap. 2 § 1 LSE inte skattepliktig. - Den elektriska kraft som X AB under de förutsättningar som har angetts i ärendet kan komma att förbruka i verksamhet avseende uthyrning av fastigheter till andra bolag i X-gruppen eller till externa hyresgäster är, trots att nämnda elkraft kommer att ingå ospecificerad i hyran för lokalen, inte undantagen från skatteplikt enligt 11 kap. 2 § 1 LSE. - Motivering (den del som avser Skatterättsnämndens bedömning) - Y AB och X AB avser att bilda ett enkelt bolag vars verksamhet ska bestå i att driva en anläggning om ett eller två vindkraftverk för produktion av vindkraftsel. Bolagsmännen förbinder sig enligt bolagsavtalet att använda all den el som produceras i respektive bolagsmans egen verksamhet. En bolagsman har således inte rätt att sälja eller på annat sätt överlåta producerad el på någon annan person. En bolagsman har dock rätt att fördela sin andel av producerad el till byggnader som upplåts till externa hyresgäster. Bolagsmännen är överens om att elen i sådant fall ska ingå ospecificerad i hyran för byggnaden i fråga. Någon särskild fakturering eller betalning på annat sätt för den del av hyreskostnaden som avser uppmätt eller uppskattad förbrukning av el ska således inte ske. - Med hänsyn till vad som framgår av det ingivna avtalsutkastet finner Skatterättsnämnden till en början att det finns tillräckliga skäl för att vid bedömningen utgå från att villkoren i avtalet ska anses innebära att det även i energiskattehänseende föreligger ett enkelt bolag mellan sökandebolagen. Ett enkelt bolag är inte en självständig juridisk person varför det enkla bolaget inte till bolagsmännen kan anses leverera den elektriska kraft som produceras. Inte heller kan, mot bakgrund av villkoren i det ingivna avtalsutkastet, någon leverans av elektrisk kraft anses ske mellan bolagsmännen. - Frågan i ärendet är om den el som parterna förbrukar enligt det ingivna avtalsutkastet omfattas av befrielse från energiskatt enligt 11 kap. 2 § 1 LSE. För att sådan elektrisk kraft inte ska vara skattepliktig fordras att den framställs av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft. Sökandebolagen bedöms var för sig. - Y AB - Den andel av den elektriska kraft som produceras i anläggningen och som hänför sig till Y AB ska enligt de i ärendet angivna förutsättningarna användas för att täcka energibehovet i bolagets egen verksamhet, främst såvitt avser fastighet och lokaler som ägs och disponeras av bolaget. Under dessa förutsättningar kan Y AB inte anses leverera elektrisk kraft. Enligt 11 kap. 2 § 1 LSE är den sålunda framställda kraften därför inte skattepliktig. - X AB - Den del av den aktuella elektriska kraften som hänför sig till X AB ska enligt förutsättningarna i ärendet användas i två olika verksamheter. Den ena består i att till externa köpare - annat bolag inom X-koncernen eller annan - tillhandahålla tjänster i form av övervakning och drift av vindkraftverk. Den producerade elen ska användas för lokaler och serverrum och utgör enligt X AB en kostnad för bolaget för att kunna utföra denna del av verksamheten. På motsvarande sätt som för Y AB kan den nu aktuella elkraften som X AB framställer inte anses levererad varför kraften enligt 11 kap. 2 § 1 LSE inte är skattepliktig. X AB har vidare upplyst att det i framtiden kan bli aktuellt att använda producerad elkraft i verksamhet som kan komma att avse uthyrning av fastigheter till andra bolag i X-gruppen. Det kan även bli aktuellt för X AB att äga fastigheter som i sin helhet hyrs ut till andra hyresgäster som lokal eller för bostadsändamål. X AB kommer alltså att tillämpa ett förfarande som enligt Skatteverkets styrsignal från oktober 2008 inte räknas som "leverans" i LSE:s mening. Det ingivna bolagsavtalet innehåller villkor som grundar sig på Skatteverkets synsätt. - Bestämmelsen i 11 kap. 2 § 1 LSE tar bl.a. sikte på de fall då vindkraftverkets ägare själv förbrukar den kraft som produceras (jfr 1993/94:SkU34 s. 18). Den av X AB åberopade styrsignalen från 2008 innebär att bedömningen av skatteplikten blir olika om en fastighetsförvaltare fakturerar sina hyresgäster för uppmätt eller uppskattad elförbrukning jämfört med om elen ingår ospecificerad i hyresdebiteringen. I sistnämnda fall kan enligt Skatteverket inte någon överlåtelse av elkraft och därmed leverans av denna anses ha skett utan elkraften bör anses förbrukad i fastighetsförvaltarens egen fastighetsförvaltning. - Oavsett om en fastighetsförvaltare väljer att fakturera sina hyresgäster särskilt för deras elförbrukning eller låter elförbrukningen ingå ospecificerad i hyresdebiteringen kan enligt Skatterättsnämndens bedömning de två förfarandena rent faktiskt inte anses skilja sig åt och resultera i att fråga är om leverans av elektrisk kraft i det ena fallet men inte i det andra. Ett avtal antingen i direkt eller i indirekt form om överlåtelse av elektrisk kraft får enligt nämndens bedömning anses föreligga i sådana fall. Med utgångspunkt i detta synsätt får X AB anses leverera elektrisk kraft enligt 11 kap. 2 § 1 LSE i de situationer som ska

bedömas. - X AB ska mot bakgrund av det anförda anses producera och leverera elektrisk kraft till hyresgästerna i fråga. X AB är ett aktiebolag och några omständigheter som innebär att den nu aktuella verksamheten inte ska anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) föreligger enligt nämndens mening inte. Den nu aktuella elektriska kraften omfattas därför inte av undantaget från skatteplikt enligt 11 kap. 2 § 1 LSE. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i de ovan redovisade övervägandena.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg X AB. Skatteverket yrkade att den el som bolaget förbrukade vid uthyrning av fastigheter skulle anses undantagen från skatteplikt enligt 11 kap. 2 § 1 LSE och att detta undantag skulle gälla också för den el som bolaget förbrukade vid övervakning och drift av vindkraftverk, förutsatt att bolaget inte yrkesmässigt levererade annan el. Skatteverket anförde bl.a. följande. Enligt den praxis som verket har tillämpat sedan 1995 anses en fastighetsförvaltare som fördelar el till sina hyresgäster leverera el i den mening som avses i 11 kap. 2 § 1 och 2 samt 5 § första stycket 2 LSE om fastighetsförvaltaren fakturerar elen i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning. När elen ingår ospecificerad i hyran kan inte någon överlåtelse och därmed inte heller någon leverans anses ha skett. Det finns ungefär 1 100 registrerade skattskyldiga för elektrisk kraft. Med en tolkning att all äganderättsövergång av el ska anses som leverans torde antalet skattskyldiga mångdubblas. Exempelvis skulle närapå varenda hotellrörelse beröras liksom de kommuner som hyr ut gymnastiksalar och andra lokaler. - När det gäller den el som bolaget förbrukar i verksamheten avseende övervakning och drift av vindkraftverk kan förhandsbeskedet uppfattas som att undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 1 LSE gäller oberoende av om bolaget yrkesmässigt levererar annan el. - Det aktuella undantaget är aldrig tillämpligt för någon del av den el som en producent framställer för det fall denne till viss del yrkesmässigt levererar el.

X AB medgav att förhandsbeskedet ändrades så att den el som bolaget förbrukade vid uthyrning av fastigheter skulle omfattas av undantaget från skatteplikt. Bolaget bestred att konsumtionen av el i den egna verksamheten skulle vara undantagen från skatteplikt endast om bolaget inte bedrev yrkesmässig elhandel vid sidan av denna verksamhet. Bolaget anförde bl.a. att det är tekniskt möjligt att särskilja användningen av el.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-05-10, Sandström, Almgren, Nord, Ståhl, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Skattskyldig för energiskatt är enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 och 2 LSE den som i Sverige yrkesmässigt framställer skattepliktig elektrisk kraft (producent) eller yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör). Skattskyldigheten inträder enligt 11 kap. 7 § 1 när elektrisk kraft levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig eller när kraften tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. Enligt 11 kap. 2 § 1 är elektrisk kraft inte skattepliktig om den framställs i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft.

På punktskatteområdet finns två EU-direktiv som rör elektrisk kraft. Det ena är punktskattedirektivet (direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG). Det andra är energiskattedirektivet (direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet).

I artiklarna 2 och 7 i punktskattedirektivet anges att punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tillverkningen och att skattskyldigheten inträder när varorna släpps för konsumtion. När det gäller punktskatt på elektricitet följer av artikel 21.5 i energiskattedirektivet att skattskyldigheten inträder när distributören eller återförsäljaren levererar elen. Av artikel 10 och

en bilaga till direktivet framgår att vissa minimiskattenivåer gäller för elektricitet.

#### Verksamhetsformen

Den form för samverkan som bolaget och ett annat aktiebolag valt för att gemensamt förvärva och driva vindkraftverk får anses utgöra ett enkelt bolag. Enligt ett mellan bolagsmännen upprättat avtalsutkast kan en bolagsman vid varje tidpunkt endast använda producerad el som motsvarar ägarandelen i anläggningen. El som inte utnyttjas av en bolagsman tillgodoräknas inte den andra bolagsmannen. Varken formen eller villkoren för samverkan kan i sig leda till att leverans av el anses ske mellan bolagsmännen.

#### Övervakning och drift av vindkraftverk

Skatterättsnämndens förhandsbesked avser bl.a. bolagets övervakning och drift av vindkraftverk. De uppgifter om denna verksamhet som lämnats klarlägger inte de faktiska förhållandena och borde inte ha lagts till grund för ett förhandsbesked. I denna del ska därför förhandsbeskedet undanröjas och ansökningen avvisas.

#### Upplåtelse av byggnader

Målet avser också hur den el som används i upplåtna lägenheter och lokaler ska bedömas. Denna fråga knyter an till innehållet i avtalsutkastet. Enligt detta beskrivs bolagets tänkta utåtriktade verksamhet som att "[b]olagsman har rätt att fördela sin andel av producerad el till byggnader som upplåts till externa hyresgäster". Det förutsätts enligt avtalsutkastet att det "inte ska ske någon särskild fakturering eller betalning på annat sätt för del av hyreskostnaden som avser uppmätt eller uppskattad förbrukning av el".

Skatterättsnämnden har i det överklagade beskedet funnit att det är fråga om leverans av elektrisk kraft till hyresgästerna även i det fallet att elen ingår i hyran. Nämnden har alltså behandlat tillhandahållandet av elen som fristående i förhållande till den aktuella upplåtelsen av lägenheter eller lokaler. Skatteverket - liksom bolaget - anser däremot att det inte är fråga om leverans av el när elen ingår ospecificerad i hyran.

Det som nu ska bedömas är således hur en transaktion som består av flera delar ska behandlas vid beskattningen av elektrisk kraft. Motsvarande frågeställning uppkommer ofta vid mervärdesbeskattningen. På det området har EU-domstolen utvecklat en praxis (se mål C-349/96, CPP, och från senare tid bl.a. de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.).

Denna praxis kan sammanfattas på följande sätt (se målen Bog m.fl., punkterna 52-54). Först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Domstolen har också slagit fast dels att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls.

EU-domstolen har i flera avgöranden ansett att bedömningen av om en eller flera transaktioner föreligger inte är beroende av om en eller flera fakturor upprättats (se t.ex. de ovannämnda målen Bog m.fl., punkt 57). I mål

C-572/07, RLRE Tellmer Property, där städning av gemensamma utrymmen i en fastighet ansågs som en i förhållande till bostadsupplåtelsen självständig och särskiljbar tjänst i mervärdesskattelhänseende, noterade dock domstolen särskilt att fastighetsägaren fakturerade tillhandahållandet av städtjänsten separat från hyran.

Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt). Enligt 3 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas tillhandahållande av bl.a. elektricitet om tillhandahållandet är ett led i upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

EU-domstolen har markerat att mervärdesskatten och punktskatterna har vissa oförenliga drag (se mål C-434/97, Kommissionen mot Frankrike, punkt 24). Exempelvis tas mervärdesskatten ut i varje produktions- och distributionsled, med avdragsrätt för den skatt som erlagts i tidigare omsättningsled, medan punktskatterna tas ut när produkterna frigörs för konsumtion.

Detta har emellertid inte hindrat domstolen från att i ett mål (C-491/03, Hermann) som gällde cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) - föregångaren till punktskattedirektivet - analogivis hämta ledning från mervärdesskattens område. Målet gällde en skatt som togs ut på försäljning av alkoholdrycker i en restaurangverksamhet. Enligt EU-domstolens mening togs skatten inte ut på försäljning av punktskattepliktiga varor utan på de tjänster som tillhandahölls i samband med varorna. Domstolens bedömning grundades på att tjänsterna utgjorde det dominerande inslaget i transaktionen. I sammanhanget hänvisades till ett mål (C-231/94, Faaborg-Gelting Linien) som gällde mervärdesskatt vid tillhandahållande av måltider ombord på färjor.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning bör det förhållningssätt till sammansatta transaktioner som kommit till uttryck i de berörda målen från EU-domstolen vara vägledande vid tillämpning av bestämmelserna om beskattning av elektrisk kraft när en fastighetsägare, såsom i det nu aktuella målet, tillhandahåller egenproducerad el vid upplåtelse av fastigheter. Om tillhandahållandet endast ingår som ett osjälvständigt och naturligt moment i upplåtelsen, vilket typiskt sett är fallet när elen ingår ospecificerad i hyran, bör elen inte anses levererad till hyresgästerna i den mening som avses i dessa bestämmelser. Om bolaget i enlighet med dessa förutsättningar tillhandahåller el som förbrukas i upplåtna byggnader och bolaget inte yrkesmässigt levererar annan el omfattas den aktuella förbrukningen av undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 1 LSE.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det avser uppdrag som bolaget åtar sig i form av övervakning och drift av vindkraftverk och avvisar ansökningen i motsvarande del.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet i den del det i övrigt avser bolaget och förklarar att den elektriska kraft som bolaget framställer inom ramen för det i avtalsutkastet avsedda enkla bolaget och som förbrukas vid uthyrning av byggnader omfattas av undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 1 LSE. Vad nu sagts gäller endast under de förutsättningar som anges i sista stycket under rubriken Skälen för avgörandet.

Föredraget 2012-02-08, föredragande Stålnacke, målnummer 5020-11

---

**Sökord:** Förhandsbesked, skatter, skatter i övrigt; Punktskatter

**Litteratur:**

---

