

Målnummer:	2526-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-04-23		
Rubrik:	Elektrisk kraft, som ett bolag förbrukar i industriell verksamhet i samband med lagring av produkter färdiga för försäljning, har inte ansetts hänförlig till tillverkningsprocessen och därför inte ansetts omfattad av den s.k. nollskattesatsen. Förhandsbesked angående energiskatt.		
Lagrum:	11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Holmen Paper AB (bolaget) bl.a. följande: Från och med den 1 januari 1993 gäller en nollskattesats för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Bestämmelsen infördes i 14 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt. - I förarbetena till denna lagstiftning (prop. 1991/92:150, bilaga I:5, s. 16) angavs att endast den förbrukning som äger rum i tillverkningsprocessen omfattas av nollskattesatsen. Enligt uttalande i propositionen bör också hjälpverksamhet, såsom belysning, uppvärmning och ventilation, räknas till tillverkningsprocessen. - I Riksskatteverkets rekommendationer RSV Ip 1993:2 (s. 5) angavs följande: "SNI-standarderna kan användas som en allmän vägledning till vad som avses med begreppet industriell verksamhet. - Det är endast förbrukning som äger rum i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet som omfattas av nollskattesatsen. Till tillverkningsprocessen bör också räknas hjälpverksamhet såsom belysning, uppvärmning och ventilation. Däremot bör t.ex. uppvärmning av bostäder inte räknas som hjälpverksamhet. - Rekommendationer: - Tillverkningsprocessen får anses påbörjas när råvaror tas emot på ett arbetsställe och pågå till dess produkterna är klara för leverans därifrån. - Elförbrukning som sker i lokaler där verksamhet bedrivs som har samband med tillverkningen t.ex. lagerutrymmen, kontorslokaler och driftslaboratorier får anses vara hänförlig till sådan hjälpverksamhet som omfattas av nollskattesatsen. Däremot bör verksamheten vid huvudkontor, försäljningskontor och forskningslaboratorier inte hänföras till sådan hjälpverksamhet." - Beskattningsmyndigheten har vid sin tillämpning följt denna rekommendation. Vid tillämpningen har elförbrukning i utrymmen för förvaring av färdiga produkter belägna i anslutning till tillverkningslokalerna ansetts omfattas av nollskattesatsen. - I samband med införandet av lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, den 1 januari 1995 överfördes bestämmelsen till 11 kap. 3 § LSE. - Från och med den 1 december 1999 gäller Riksskatteverkets rekommendationer RSV Sp 1999:1. Utan att bestämmelsen i sak har förändrats har Riksskatteverket i rekommendationerna, i nu ifrågavarande avseende, begränsat omfattningen av nollskattesatsen. - I RSV Sp 1999:1 (s. 5-6) anges följande: "Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI) kan ge vägledning om vilka verksamheter som är hänförliga till industriell verksamhet (jfr prop. 1991/92:54 s. 16). - - - För att skattesatsen noll öre per kilowattimme (nollskattesatsen) skall bli tillämplig måste elförbrukningen ske i industriell verksamhet, men dessutom måste förbrukningen ske i tillverkningsprocessen. Det är således inte all elförbrukning i industriell verksamhet som omfattas av nollskattesatsen. - Rekommendationer: -

Bedömningen av vilken elförbrukning som skall hänföras till tillverkningsprocessen bör utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FoU). Någon avgränsning till arbetsställe bör inte göras, utan funktionen som sådan bör vara avgörande för klassificeringen. - Elektrisk kraft som förbrukas i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling - antingen sammansättningsproduktion, detaljtillverkning eller sönderdelande produktion - bör anses förbrukad i tillverkningsprocessen. - I tillverkningsprocessen kan t.ex. ingå råvaror, halvfabrikat, komponenter och helfabrikat. Exempel avseende byggnad är - även om det endast utgör en del av byggnad - lagerutrymme för i tillverkningsprocessen ingående varor, tillverkningshall, driftslaboratorium samt särskild lokal för inköp till, planering och styrning av produktionen ("driftskontor"). - - - Till försäljningsverksamhet bör hänföras lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning. El som förbrukas i och kring byggnad och mark där sådan lagerhållning bedrivs eller i övrigt för försäljningsverksamhet bör således inte anses ha förbrukats i tillverkningsprocessen och omfattas därför inte av nollskattesatsen."

- Enligt bolagets uppfattning är rekommendationen oklar i fråga om den exakta tidpunkten när den färdiga produkten övergår från funktionen tillverkning till funktionen försäljning. - Ur bolagets synpunkt är det självklart att lagerhållningen av färdiga produkter i anslutning till fabriken tillhör tillverkningsprocessen. Produktionen av papper pågår i stort sett kontinuerligt oavsett om och när de färdiga produkterna säljs. Anpassning av produktionsvolymen sker utifrån långsiktiga marknadsbedömningar, inte utifrån enskilda försäljningar. Lagren i anslutning till produktionsenheterna är mer att anse som mellanlager i avvaktan på transport. Den egentliga lagringen av färdiga produkter sker vid de terminaler bolaget disponerar utomlands. - Den fråga som bolaget önskar besvarad är följande: Anses den elförbrukning som sker i och kring utrymmen för lagring av färdiga produkter i anslutning till tillverkningen som förbrukad i tillverkningsprocessen? Den huvudsakliga elförbrukningen avser belysning i lagerlokalen och på planen utanför denna.

Skatterättsnämnden (2001-03-26, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Sjöberg, Tjörnefar) yttrade: Förhandsbesked. - Med ansökan avsedd elektrisk kraft kan vid tillämpning av 11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, inte anses förbrukad i tillverkningsprocessen. - Motivering. - Enligt 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE utgör energiskatten 0 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas bl.a. i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. - Bakgrunden till bestämmelsen är i huvudsak följande. Enligt 14 § i den numera upphävda lagen (1957:262) om allmän energiskatt skulle skatt utgå med en reducerad skattesats för elektrisk kraft som förbrukats i industriell verksamhet. Genom SFS 1992:879 ändrades reglerna på så sätt att skatten enligt 14 § a nämnda lag skulle tas ut med 0 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. I förarbetena till denna ändring, prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 16, anfördes bl.a. följande. I paragrafen hade den allmänna energiskatten på elektrisk kraft slopats för bl.a. den förbrukning som skedde i industriell verksamhet. Det var dock endast den förbrukning som ägde rum i tillverkningsprocessen som skulle omfattas av 0-skattesatsen. Till tillverkningsprocessen borde också räknas hjälpverksamhet såsom belysning, uppvärmning och ventilation. Övrig förbrukning inom industrin, t.ex. för uppvärmning av bostäder, skulle beskattas enligt den skattesats som gällde för förbrukning i den kommun som industrin var belägen i. - Bestämmelsen i 14 § a lagen om allmän energiskatt har utan materiella ändringar förts över till 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE. - Fråga i ärendet är om den elektriska kraft som i huvudsak används för belysning i och utanför den aktuella lagerlokalen kan anses förbrukad i tillverkningsprocessen i Holmen Paper AB:s industriella papperstillverkning. - Nämnden gör följande bedömning. - Ärendet gäller främst efter vilka grunder begreppet "tillverkningsprocessen" skall avgränsas från ett företags hela industriella verksamhet. Varken i lagtexten eller i förarbetena förekommer någon definition av begreppet. I ovannämnda

proposition anføres dock att till tillverkningsprocessen bör också räknas hjälpverksamhet såsom belysning, uppvärmning och ventilation. Nämnden tolkar detta så att det i en lokal för tillverkning inte enbart är den elektriska kraft som förbrukas av tillverkningsmaskiner e.d. som omfattas av 0-skattesatsen utan denna avser även el för belysning m.m. i lokalen. I övrigt får frågan om vad som omfattas av begreppet "tillverkningsprocessen" avgöras med ledning av allmänt språkbruk. Härvid är enligt nämndens mening vad som anføres i de i ärendet åberopade Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV Sp 1999:1, av intresse. Enligt dessa bör elektrisk kraft som förbrukas i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning bör däremot inte hänföras till tillverkningsprocessen utan till försäljningsverksamhet. Ett sådant synsätt innebär enligt nämndens mening en lämplig avgränsning av begreppet "tillverkningsprocessen" i förhållande till ett företags övriga industriella verksamhet. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det ovan nämnda synsättet.

Ledamöterna Peterson och Rabe var skiljaktiga och anförde följande: - I proposition 1991/92:150 anges att "vad som borde hänföras till tillverkningsprocessen också borde räknas hjälpverksamhet". Vi anser att det som kan hänföras till "hjälpverksamhet" i en industriell process även inkluderar lagerhållning. - Industriell tillverkning bygger idag normalt på att avsättning eller köpare redan finns när tillverkningsprocessen påbörjas. I det perspektivet anser vi att lagerfunktionen är en integrerad del i tillverkningsprocessen alternativt är en sådan hjälpverksamhet som avses med uttalandet i den ovan angivna propositionen. Att så bör vara fallet styrks också av Riksskatteverkets tidigare gällande rekommendationer. - Ifrågavarande elförbrukning bör således hänföras till industriell verksamhet.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och uttala att den i ärendet avsedda elektriska kraften skall anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Bolaget anförde bl.a. följande. Skatterättsnämndens majoritet har i sitt avgörande fäst intresse vid Riksskatteverkets rekommendationer RSV Sp 1999:1. Däremot har Skatterättsnämnden inte beaktat Riksskatteverkets rekommendationer RSV Ip 1993:2, i vilka Riksskatteverket uttalat en rakt motsatt uppfattning. Då någon materiell ändring av lagtexten inte har skett mellan de tidpunkter då rekommendationerna utfärdats har en otillåten skärpning skett från Riksskatteverkets sida. Av proposition 1991/92:150 framgår att även hjälpverksamhet till tillverkningsprocessen omfattas av nollskattesatsen. Av propositionen framgår vidare att standard för svensk näringsgrensindelning (SNI) kan användas som allmän vägledning för att definiera begreppet industriell verksamhet. SNI bör då även kunna användas som vägledning för vad som avses med hjälpverksamhet. Av SNI framgår att lagerhållning utgör ett exempel på hjälpverksamhet. Lagerhållningen skall därför anses utgöra en hjälpverksamhet till tillverkningsprocessen, alternativt en integrerad del av tillverkningsprocessen. För det senare synsättet talar det faktum att den lagerhållning som sker i anslutning till fabriken endast är en mellanlagring i avvaktan på transport. Den egentliga lagerhållningen av färdiga produkter sker vid terminaler som bolaget disponerar utomlands.

Riksskatteverket bestred bifall till ändringsyrkandet och anförde bl.a. följande. I RSV Sp 1999:1 har avgränsningen av begreppet tillverkningsprocessen utvecklats i förhållande till vad som uttalades i RSV Ip 1993:2. Det har inte skett någon skärpning av rekommendationen utan endast ett förtydligande. - Den nu aktuella lagerhållningen avser produkter som är färdiga för försäljning. Dessa produkter kan inte hänföras till tillverkningsprocessen. Verkets uppfattning är därför att elförbrukningen i lagerlokalen och på planen utanför denna inte är vare sig en integrerad del i tillverkningsprocessen eller en hjälpverksamhet till tillverkningsprocessen. I stället är elförbrukningen att hänföra till försäljningsverksamheten. Med verkets synsätt uppnås

konkurrensneutralitet, dvs. det har ingen betydelse om bolaget lagrar produkterna såsom i det aktuella fallet eller inte lagrar produkterna i anslutning till fabriken. - Enligt förarbetena kan SNI användas som en allmän vägledning till vad som avses med begreppet industriell verksamhet. Förarbetena hänvisar däremot inte till SNI beträffande begreppet hjälpverksamhet. I stället anges att det endast är hjälpverksamhet i tillverkningsprocessen som omfattas av nollskattesatsen. Hjälpverksamhet som tillhör försäljningsverksamheten faller således utanför. - I RSV Ip 1993:2 angavs att tillverkningsprocessen fick anses påbörjad när råvaror togs emot på ett arbetsställe och pågå till dess produkterna var klara för leverans därifrån. Nollskattesats tillämpas således för drift av transportband, kranar, eldrivna truckar m.m. för att det har ett samband med tillverkningsprocessen, nämligen att föra den färdiga produkten ut från tillverkningen. Däremot omfattas inte lagring av en färdig produkt. Produkten som bolaget lagrar kommer inte att förädlas ytterligare. Produkten är färdig för försäljning och har inte längre något samband med tillverkningsprocessen. Det torde inte ha någon betydelse hur bolaget vill benämna denna lagring.

Regeringsrätten (2002-04-23, Lindstam, Nordborg, Nilsson, Wennerström, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2002-03-20, föredragande Fredricson, målnummer 2526-2001

Sökord: Förhandsbesked; Punktskatter

Litteratur: SOU 1991:90 s. 74-75; SOU 1994:85 s. 264; prop. 1991/92:150 bil. I:5 s. 6-12, 16; prop. 1994/95:54 s. 138; RSV Ip 1993:2 avsnitt 3.2; RSV Sp 1999:1 avsnitt 4.2.1.1.
