

**Elektrisk kraft som förbrukats i en testanläggning som används av olika biltillverkande företag har inte ansetts förbrukad i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Förhandsbesked angående energiskatt.**

Lagrum:

11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi

Av en ansökan från X AB hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. X AB (bolaget) överväger att etablera en biltestanläggning. Bolagets kunder ska erbjudas en komplett testanläggning med s.k. fullservice för testning av bilar och bilkomponenter. Testanläggningen kommer uteslutande att vända sig till biltillverkande företag. Testverksamheten kommer att avse prototyper av nya bilar och produkter som ännu inte finns på marknaden. Anläggningen kommer att tillhandahålla verkstäder med utrustning som billyft, tryckluftskompressorer, avgasutsugningsutrustning, m.m. Utrustningen kommer vidare bestå av olika verktyg, allt från enklare verktyg till elektriska och tryckluftsdrivna maskiner. Kunderna ska erbjudas tillgång till hjulmätning och däckomläggning samt en specialutrustad verkstad för hjulinställningar bemannad av X AB:s mekaniker. En särskild verkstad kommer att finnas där svetsning m.fl. heta arbeten kan utföras. I anslutning till verkstäderna ska kunderna erbjudas tillgång till klimatkammare, både stationära och mobila. I dessa klimatkammare kan kundernas fordon frysas ned till mycket låga temperaturer för praktiska prov. Inom anläggningen kommer det också att finnas särskilt anpassade och konstruerade testbanor för avancerade halk- och manöverprov. Olika delar av banorna kan konstfrysas respektive uppvärmas. Kunderna kommer vidare att erbjudas garage för förvaring av fordon och hjälp med transporter, godshantering, bärgning och annan service. Antalet anställda i verksamheten kommer att variera beroende på säsong. Den elektriska kraft som kommer att förbrukas vid anläggningen kommer att vara av större omfattning. X AB kommer att träffa leveransavtal med lämplig elleverantör. Bolaget önskade få följande fråga besvarad av nämnden: Kan den elkraft som kommer att förbrukas vid bolagets anläggning anses förbrukad i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen?

Ansökan avgränsades efter komplettering av bolaget till att endast avse förbrukning av elektrisk kraft hänförlig till uppvärmning av garage- och verkstadslokaler, nedkylning i klimatkammare och uppvärmning respektive konstfrysning av landbaserade testbanor. Annan förbrukning av elektrisk kraft, t.ex. för transporter, godshantering och annan service, omfattades inte av ansökan.

*Skatterättsnämnden (2013-02-26, Svanberg, ordförande, Ohlson, Bohlin, Harmsen Hogendoorn, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked – Den elektriska kraft som förbrukas i den med ansökan avsedda biltestanläggningen för uppvärmning av garage- och verkstadslokaler, nedkylning i klimatkammare och uppvärmning respektive konstfrysning av landbaserade testbanor är förbrukad i sådan*

industriell verksamhet i tillverkningsprocessen som avses i 11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE; dock endast under förutsättning att förbrukningen i fråga utförs inom ramen för kundernas, dvs. de biltillverkande företagens tillämpade forsknings- och utvecklingsarbete. – *Motivering* – (nämndens redovisning av bakgrund m.m. här utesluten) – Rättsligt – Enligt 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE utgör energiskatten 0,5 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Den omräkning av de i 11 kap. 3 § första stycket angivna skattebeloppen som det föreskrivs om i andra stycket samma lagrum, innebär för 2012 och 2013 inte någon ändring av aktuellt skattebelopp, se 2 § 1 förordningen (2011:1134) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2012 respektive 1 § 1 förordningen (2012:700) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt på elektrisk kraft för år 2013. I rättsfallet RÅ 2005 ref. 24 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att lagtexten inte ställer upp några ytterligare krav för att den dåvarande nollskattesatsen i 11 kap. 3 § första stycket 1 skulle få tillämpas än att den elektriska kraften förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Den omständigheten att den elektriska kraften förbrukats i en verksamhet som bedrivits av en annan än den som haft ifrågavarande leveransavtal med kraftleverantörerna saknade därför betydelse. Bolaget har åberopat tre domar från Kammarrätten i Sundsvall. Samtliga domar avser frågan om tillämpligheten av skattesatsen enligt 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE på viss verksamhet i företag som är i intressegemenskap med det tillverkande företaget. I den första domen (meddelad den 23 oktober 2006, mål nr 3416–3421-05) befanns elektrisk kraft som ett hamnbolag som bedrev kringverksamhet till ett annat bolags tillverkningsprocess utgöra elektrisk kraft som förbrukats i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Hamnbolaget ägdes till hälften av tillverkningsbolaget. Frågan rörde hamnbolagets elförbrukning för verksamhet i form av transportband och kranar i samband med hantering av tillverkningsbolagets råvaror i hamnen. Kammarrätten fann att hamnbolagets verksamhet i sig utgjorde sådan kringverksamhet som var att hänföra till industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Därmed saknades det enligt kammarrätten skäl för en annan bedömning när kringverksamheten utfördes av annan (hamnbolaget) än den som bedrev tillverkningsverksamhet i en snävare mening (tillverkningsbolaget). Ett motsatt synsätt ansågs leda till snedvridning av konkurrensen. I den andra domen (meddelad den 29 maj 2009, mål nr 303–304-08) ansågs forsknings- och utvecklingsarbete som bedrevs av forsknings- och utvecklingsbolaget inom koncernen utgöra en integrerad del i koncernens industriella tillverkning. I den tredje domen (meddelad den 20 november 2009, mål nr 1193-09) befanns ett koncernbolags verksamhet bestående av bl.a. utvecklingsarbete åt andra företag i koncernen utgöra en integrerad del av den tillverkningsprocess i industriell verksamhet som bedrevs av annan än bolaget inom koncernen. – Skatterättsnämndens bedömning – Frågan i ärendet är om den elektriska kraft som bolaget förbrukar och som är föremål för Skatterättsnämndens bedömning ska anses förbrukad i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen i den betydelse som avses i 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE. Parterna är i ärendet ense om att bolaget inte självt bedriver någon verksamhet som är

att hänföra till någon av SNI-koderna för industriell verksamhet. Bolagets kunder förutsätts däremot bedriva industriell verksamhet i form av biltillverkning. Vad som är att hänföra till industriell verksamhet borde enligt förarbetena (prop. 1976/77:68 s. 13) grundas på den näringsindelning som tillämpas i den officiella statistiken, SNI. Skatteutskottet (SkU 1976/77:22 s. 13) konstaterade emellertid att gränsen mellan industriell verksamhet och annan näringsverksamhet av naturliga skäl är svår att exakt fastställa i en lagtext. Som en allmän vägledning kunde den statistiska indelningen enligt SNI-standarden vara av värde men utskottet framhöll att den svenska industristatistiken uteslöt en del verksamhetsgrenar som i den internationella statistiken och enligt gängse språkbruk kunde göra anspråk på att betraktas som industrier. I sådana och därmed jämförliga fall borde enligt utskottet begreppet industriell verksamhet tolkas generöst. Riktningen för den generösa tolkningen borde främst vara att därigenom undvika konkurrenssnedvridningar. När det härefter gäller innebörden av begreppet ”tillverkningsprocessen” förekommer varken i lagtexten eller i förarbetena någon definition av begreppet. I f.d. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV SP 1999:1, anförs i p. 4.2.1.1, under rubriken Tillverkningsprocessen, bl.a. följande. Bedömningen av vilken elförbrukning som ska hänföras till tillverkningsprocessen bör utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FoU). Beträffande innebörden av begreppen FoU bör enligt rekommendationerna bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, vara vägledande. Elförbrukning som är knuten till grundforskning bör inte anses hänförlig till tillverkningsprocessen. Däremot bör elförbrukning som avser tillämpad forskning och utvecklingsarbete anses hänförlig till tillverkningsprocessen. Av BFN R 1 punkt 9 framgår bl.a. följande. Åtskillnad görs ... mellan grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete. Grundforskning är ”att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte”. Tillämpad forskning är ”att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte”. Utvecklingsarbete är ”att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana”. Bokföringsnämndens rekommendation i denna del har samma lydelse i dag. Enligt Skatterättsnämndens bedömning får mot den bakgrunden den verksamhet som bolaget planerar att bedriva på testanläggningen i sig anses utgöra sådan tillämpad forskning och utvecklingsarbete som kan ingå i en tillverkningsprocess. Bolaget och Skatteverket är också eniga om att i den mån bolagets kunder, de biltillverkande företagen, skulle bedriva samma slags verksamhet som bolaget skulle den anses ha ett sådant samband med tillverkningen att den vore att hänföra till industriell verksamhet i tillverkningsprocessen hos det biltillverkande företaget. Av de av bolaget åberopade domarna från Kammarrätten i Sundsvall framgår att företag som bedrivit forsknings- och utvecklingsarbete, inte för egen men för sådana företags räkning med vilka de ingår i intressegemenskap, har ansetts bedriva verksamhet som har ansetts utgöra en integrerad del i

sistnämnda företags tillverkningsprocess i industriell verksamhet. I det nu aktuella ärendet föreligger emellertid inte en sådan intressegemenskap mellan bolaget och de biltillverkande företag som är bolagets kunder. Även om SNI kan tjäna som en vägledning vid den bedömning som ska göras i ärendet bör enligt Skatterättsnämndens mening även andra omständigheter som t.ex. under vilka närmare former en verksamhet bedrivs vägas in. Av Skatteutskottets uttalanden framgår att begreppet industriell verksamhet ska tolkas generöst, varvid riktpunkten främst bör vara att undvika konkurrensnedvridningar. Enligt Skatterättsnämnden kan det ur ett biltillverkande eller motsvarande företags synvinkel finnas rationella överväganden som leder fram till att sådan verksamhet som bolaget avser att bedriva inte bör bedrivas av det tillverkande företaget självt eller av ett närstående företag utan i stället upphandlas av ett utomstående företag som t.ex. bolaget. Om det biltillverkande företagets val innebär att den energiskatt som förbrukas i de två första situationerna ska reduceras men inte den energiskatt som förbrukas i det senare fallet får enligt Skatterättsnämndens mening en sådan snedvridning av konkurrensen anses uppkomma som enligt Skatteutskottets uttalanden bör undvikas. Med utgångspunkt i detta synsätt får den energiskatt som förbrukas vid bolagets tilltänkta anläggning för uppvärmning av garage- och verkstadslokaler, nedkylning i klimatkammare och uppvärmning respektive konstfrysning av landbaserade testbanor anses förbrukad i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen i den mening som avses i 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE; dock endast under förutsättning att förbrukningen i fråga utförs inom ramen för de biltillverkande företagets tillämpade forsknings- och utvecklingsarbete. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att den elektriska kraften inte skulle anses förbrukad i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Skatteverket anförde bl.a. följande. En tillämpning av förhandsbeskedet skulle medföra att icke industriella tjänste- och konsultföretag som utför någon form av forsknings- eller utvecklingsarbete för tillverkningsföretag inom flertalet branscher skulle omfattas av den lägre skattesatsen. Ställningstagandet i förhandsbeskedet innebär en ändring i förhållande till nuvarande praxis där det krävs att verksamheten är integrerad i tillverkningsföretagets verksamhet.

Bolaget bestred Skatteverkets yrkande.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-09-10, Melin, Sandström, Almgren, Hamberg, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Bolaget avser att erbjuda biltillverkande företag (bilföretag) en komplett anläggning för testning av bilar och bilkomponenter. Bolaget är fristående från bilföretagen. Antalet sysselsatta i verksamheten kommer

att variera över året. Bolaget avser att träffa leveransavtal med lämplig elleverantör.

Enligt 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE utgör energiskatten 0,5 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen.

Frågan i målet är om denna bestämmelse är tillämplig på elektrisk kraft som förbrukas i anläggningen vid uppvärmning av garage- och verkstadslokaler, nedkylning i klimatkammare samt uppvärmning och konstfrysning av landbaserade testbanor.

Bolaget bedriver inte självt någon industriell verksamhet. Beroende på de närmare omständigheterna kan testverksamheten eller delar av den ses som för bilföretagens räkning bedrivet forsknings- och utvecklingsarbete, ingående i en tillverkningsprocess. Detta får betydelse om bolaget, som ett led i fullföljandet av de uppdrag som bolaget får från bilföretagen, i LSE:s mening kan anses leverera elektrisk kraft till bilföretagen. Med de bedömningsgrunder som tillämpas och som bygger på praxis från mervärdesskatteområdet (HFD 2012 ref. 26) kan emellertid någon sådan leverans inte anses ske. I stället förbrukas den elektriska kraften i bolagets egen verksamhet.

Av det anförda följer att den reducerade skattesatsen i 11 kap. 3 § första stycket 1 LSE inte är tillämplig och att Skatteverkets överklagande ska bifallas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller Skatteverkets överklagande och förklarar att elektrisk kraft som levereras till sökanden av förhandsbeskedet för uppvärmning av garage- och verkstadslokaler, nedkylning i klimatkammare samt uppvärmning och konstfrysning av landbaserade testbanor inte ska anses förbrukad i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen.

Mål nr 2317-13, föredragande Nermark Torgils

*Rättsfall:* HFD 2012 ref. 26.