

HFD 2018 ref. 66

Fråga om hur det ska bedömas om en industriell verksamhet tillhör någon av de verksamhetskategorier som anges i bilaga I till det s.k. handelsdirektivet vid tillämpningen av reglerna om återbetalning av skatt enligt lagen om skatt på energi. Även fråga om förhandsbesked kan lämnas i en fråga som avser återbetalning av skatt till en skattskyldig. Förhandsbesked om energi- och koldioxidskatt.

9 kap. 5 § tredje stycket lagen (1994:1776) om skatt på energi, 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 november 2018 följande dom (mål nr 880-18).

Bakgrund

Bränslen är belagda med punktskatt i form av bl.a. energiskatt och koldioxidskatt. En del bränslen som förbrukas för vissa ändamål är dock helt eller delvis befriade från skatt. Skattebefrielse kan aktualiseras t.ex. när bränsleförbrukningen sker för att framställa värme som används vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

Skattebefrielsen gäller både när industrin framställer värmen i egen regi och när värmen tillhandahålls av en extern leverantör. När det gäller befrielse från koldioxidskatt skiljer sig dock förutsättningarna för skattebefrielse åt beroende på vem som har producerat värmen. Vid framställning av värme i egen regi krävs att förbränningen sker i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas enligt 6 kap. 1 § lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter. När det gäller externt producerad värme har området för skattebefrielsen i stället avgränsats på så sätt att värmen ska ha levererats till en mottagare vars industriella verksamhet tillhör någon av de verksamhetskategorier som anges i bilaga I till EU:s direktiv 2003/87/EG om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom unionen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG (handelsdirektivet).

Även metoden för att uppnå skattebefrielse skiljer sig åt i dessa fall. För värme som produceras i egen regi åstadkoms skattebefrielsen genom att den skattskyldige gör ett avdrag i sin punktskattedeklaration. Skattskyldiga som är externa leverantörer av värme är däremot hänvisade till att ansöka om återbetalning av skatten enligt ett särskilt förfarande.

Göteborg Energi AB och dess dotterbolag Sörred Energi AB (bolagen) framställer värme som levereras för tillverkningsprocessen i Volvo Personvagnar AB:s industriella verksamhet. Bolagen är skattskyldiga till bl.a. koldioxidskatt och vid produktionen av värmen förbrukas skattepliktiga bränslen i form av naturgas och olja. Bolagen ansökte om förhandsbesked för att få veta om Volvos verksamhet tillhör någon av de verksamhetskategorier som räknas upp i bilagan till handelsdirektivet. Detta är som framgått en förutsättning för att de ska ha rätt till återbetalning av den koldioxidskatt som belastar bränslena.

Bolagen uppgav att såväl Volvos som bolagens anläggningar deltar i systemet för handel med utsläppsrätter. Bolagen ansåg vidare att Volvos verksamhet är sådan som avses i den sjätte verksamhetskategorin i bilagan till direktivet. Den kategorin omfattar produktion eller bearbetning av järnmetaller där förbränningseenheter med en sammanlagd tillförd effekt på mer än 20 MW används. Bolagen anförde också att även den första kategorin, som avser förbränning av bränsle i anläggningar med en sammanlagd effekt på mer än 20 MW, är tillämplig.

Skatterättsnämnden fann att Volvos verksamhet inte tillhör någon av de verksamhetskategorier som anges i bilaga I till handelsdirektivet. Som motivering angav nämnden följande.

Den sjätte verksamhetskategorin har karaktären av typiskt sett mycket energiintensiva verksamheter. Denna kategori kan därför endast avse produktion av järnmetall för att göra metallen tillgänglig som insatsvara vid framställning av andra produkter. När järnmetallen senare används i olika verksamheter för att tillverka produkter som helt eller delvis består av järnmetall, utgör dessa verksamheter inte i sig sådan industriell verksamhet som omfattas av den sjätte verksamhetskategorin. Volvos verksamhet i form av biltillverkning utgör därför inte en sådan verksamhet som omfattas av denna verksamhetskategori.

Det framgår av förarbetena att en anläggning för förbränning av bränsle med en sammanlagd tillförd effekt på mer än 20 MW, dvs. den första verksamhetskategorin, inte i sig utgör sådan industriell verksamhet för vilken återbetalning kan erhållas. Återbetalning kan medges endast i de fall då värmen har levererats till en mottagare vars industriella verksamhet omfattas av någon av de industriella verksamhetskategorier som räknas upp i bilagan. Vad som har kommit fram om de aktuella leveranserna medför inte att värmen kommer att levereras till någon sådan verksamhet som avses i verksamhetskategori ett.

Yrkanden m.m.

Göteborg Energi och *Sörred Energi* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att värmen levereras till sådan verksamhet som grundar rätt till återbetalning av koldioxidskatt och anför följande.

När det gäller den sjätte verksamhetskategorin har Volvo visserligen inte hela kedjan av stålproduktion men det är inte något krav för att en verksamhet ska omfattas av den kategorin. Det finns inte heller något stöd för Skatterättsnämndens uppfattning att den sjätte verksamhetskategorin endast kan avse produktion av järnmetall för att göra den tillgänglig som insatsvara vid framställning av andra produkter. Tvärtom framgår det av bilagan att denna kategori omfattar såväl produktion som bearbetning av järnmetaller. Den värme som bolagen levererar till Volvo används bl.a. vid ytbehandling.

Volvos verksamhet kan också anses tillhöra den första kategorin. Den sammanlagda tillförda effekten på de naturgasbrännare som finns i Volvos anläggning, dit värmeleveransen sker, överstiger 20 MW. Verksamheten omfattas av begreppet ”industriell verksamhet”. Därmed sker värmeleveranserna för en tillverkningsprocess i en industriell verksamhet som omfattas av den första kategorin.

Om Volvo själv hade producerat den värme som levereras av bolagen hade full befrielse från koldioxidskatten medgivits. Den tolkning som bolagen förespråkar skulle därför främja konkurrensneutraliteten på marknaden, vilket är det bärande syftet med återbetalningsreglerna.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är hur det ska bedömas om en industriell verksamhet tillhör någon av de verksamhetskategorier som anges i bilaga I till handelsdirektivet. I målet aktualiseras också frågan om förhandsbesked kan lämnas i en fråga som avser återbetalning av skatt till en skattskyldig.

Rättslig reglering

Beskattningen av bränslen är reglerad i lagen (1994:1776) om skatt på energi. En stor del av de situationer som kan medföra skattebefrielse vid förbrukning av bränsle har samlats i 6 a kap. Befrielse enligt detta kapitel uppnås genom att den skattskyldige gör avdrag i den deklaration i vilken skatten redovisas (7 kap. 1 §).

Av 6 a kap. 1 § 9 a framgår att skattepliktiga bränslen, med undantag för vissa bränsleslag, som förbrukas vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet i en anläggning för vilken utsläppsrätter ska överlämnas enligt 6 kap. 1 § lagen om handel med utsläppsrätter är befriade från koldioxidskatt med 100 procent och från energiskatt med 70 procent om förbrukning sker för annat ändamål än drift av motordrivna fordon. I andra fall än när

bränsleförbrukningen sker i en anläggning som omfattas av handeln med utsläppsätter medges, enligt 1 § 9 b, däremot ingen befrielse från koldioxidskatt.

Bestämmelser om återbetalning av skatt till vissa skattskyldiga och vissa förbrukare som inte är skattskyldiga finns i 9 kap. lagen om skatt på energi. Återbetalning av skatt på bränslen som förbrukats för framställning av värme som levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet regleras i 5 §.

Enligt 5 § första stycket första meningen ska beskattningsmyndigheten efter ansökan medge återbetalning av skatt på bränsle som förbrukats för framställning av värme som levererats för ändamål som ger skattebefrielse enligt bl.a. 6 a kap. 1 § 9 a och 9 b.

Av 9 kap. 5 § andra stycket framgår att återbetalning medges med 70 procent av energiskatten på andra bränslen än råttalolja som förbrukats vid framställningen av värme vid leverans för bl.a. tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Av tredje stycket följer att återbetalning medges med 70 procent av energiskatten och 100 procent av koldioxidskatten om leverans skett för tillverkningsprocessen i sådan industriell verksamhet som tillhör en verksamhetskategori som anges i bilaga I till handelsdirektivet.

I bilaga I till handelsdirektivet definieras den första respektive den sjätte verksamhetskategorin enligt följande:

- Förbränning av bränsle i anläggningar med en sammanlagd tillförd effekt på mer än 20 MW (med undantag av anläggningar för förbränning av farligt avfall och kommunalt avfall).
- Produktion eller bearbetning av järnmetaller (inklusive ferrolegeringar) där förbränningsenheter med en sammanlagd tillförd effekt på mer än 20 MW används. Häri ingår bland annat valsverk, värmningsugnar, värmebehandlingsugnar, smedjor, gjuterier samt ytbelägnings- och betningsenheter.

I 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor anges att förhandsbesked, efter ansökan av en enskild, får lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan om förhandsbesked kan lämnas

Högsta förvaltningsdomstolen tar först upp frågan om förhandsbesked kan lämnas när ansökan avser en fråga om återbetalning av skatt enligt 9 kap. lagen om skatt på energi.

Under handläggningen i Skatterättsnämnden argumenterade Skatteverket för att bolagens ansökan borde avvisas. Skatteverket anförde att frågan rör ett frivilligt återbetalningsförfarande för förbrukare av bränsle och att återbetalning kan begäras oavsett om den som har förbrukat bränslet är skattskyldig eller inte. En ansökan om återbetalning görs därmed enligt Skatteverket inte i förbrukarens egenskap av skattskyldig och en fråga om återbetalning kan därför inte anses avse sökandens beskattning.

Skatterättsnämnden ansåg dock att användningen av återbetalning i stället för avdrag för att bestämma det slutliga skattebeloppet i huvudsak är en lagteknisk lösning och att en prövning av bolagens rätt till återbetalning har en direkt betydelse för den slutliga skattebelastningen. Nämnden fann därför att förhandsbesked kunde lämnas.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bolagen är skattskyldiga till de skatter som ansökan om förhandsbesked avser. Av praxis framgår att förhandsbesked har ansetts kunna lämnas när det gäller frågor om återbetalning av reklamskatt (se t.ex. RÅ 2006 not. 139). Till skillnad från vad som gällde enligt dessa återbetalningsregler kan återbetalning enligt 9 kap. lagen om skatt på energi visserligen begäras även av någon som inte är skattskyldig. Den omständigheten saknar dock enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening betydelse vid bedömningen av om förhandsbesked kan lämnas efter ansökan av någon som faktiskt är skattskyldig. Som Skatterättsnämnden har konstaterat är det, när det gäller skattskyldiga förbrukare av bränsle, snarast en lagteknisk fråga om skattebefrielse medges genom avdrag eller återbetalning.

En fråga om återbetalning av skatt till en skattskyldig enligt 9 kap. lagen om skatt på energi handlar således ytterst om huruvida en viss användning av ett bränsle är befriad från skatt. Frågan rör därmed sökandens beskattning i den mening som avses i 5 § första stycket lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

Frågan om värmen levereras till sådan verksamhet som grundar rätt till återbetalning av koldioxidskatt

Av ansökan om förhandsbesked framgår att det inte finns något avtalsförhållande mellan Göteborg Energi och Volvo. Bolaget säljer en del av värmen som produceras i bolagets egna anläggningar till dotterbolaget Sörred Energi som i sin tur levererar värmen till Volvo.

I 9 kap. 5 § tredje stycket lagen om skatt på energi har det inte uppställts någon annan förutsättning för återbetalning än att leveransen av värmen ska ha skett för tillverkningsprocessen i viss industriell verksamhet. Den omständigheten att Volvo inte genom ett avtal direkt med Göteborg Energi får tillgång till den värme som det bolaget framställer utgör därmed i sig inget hinder för återbetalning (jfr RÅ 2005 ref. 24 och RÅ 2005 not. 158).

Regeln om skattebefrielse genom återbetalning i 9 kap. 5 § tredje stycket har införts för att i möjligaste mån undanröja snedvridning av konkurrensen, dvs. tanken är att det inte ska spela någon roll om värmen produceras i egen regi eller om den tillhandahålls av en extern leverantör (prop. 2012/13:1 s. 290). De bestämmelser som gäller för dessa olika fall har emellertid som framgått inte utformats på samma sätt, vilket innebär att det skattebefriade området i praktiken kan komma att skilja sig åt beroende på vem som producerar värmen.

I 9 kap. 5 § tredje stycket uppställs alltså som krav för återbetalning dels att värmen ska ha levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, dels att denna industriella verksamhet ska tillhöra en verksamhetskategori som anges i bilaga I till handelsdirektivet. I målet har två kategorier, den första och den sjätte, aktualiserats.

När det gäller den första verksamhetskategorin, dvs. förbränning av bränsle i anläggningar med en viss effekt, konstateras i förarbetena att den typen av förbränningsanläggning inte i sig utgör sådan industriell verksamhet för vilken återbetalning kan erhållas (se prop. 2012/13:1 s. 331). För att bolagen ska ha rätt till återbetalning räcker det således inte med att Volvo inom ramen för sin verksamhet har en eller flera sådana förbränningsanläggningar som avses i den första verksamhetskategorin, utan det krävs att själva den industriella verksamheten – vilken i Volvos fall är biltillverkning – faller in under någon av kategorierna i bilagan. Återbetalning kan således inte medges på den grunden att värmen har levererats till en verksamhet som omfattas av den första verksamhetskategorin.

Frågan är då om Volvos biltillverkning kan hänföras till den sjätte verksamhetskategorin, som avser produktion eller bearbetning av järnmetaller.

Syftet med uppräkningsområdena i bilagan är att avgränsa tillämpningsområdet för handelsdirektivet (se artikel 2 i direktivet). Ursprungligen inbegrep denna uppräkningslista endast verksamheter hänförliga till ett relativt begränsat antal sektorer, vilka i stor utsträckning bidrar till de totala utsläppen av växthusgas (jfr C-127/07, Arcelor Atlantique, EU:C:2008:728, p. 11 och 50). En av dessa var sektorn för produktion och bearbetning av järnmetaller, dvs. stålsektorn. I förteckningen i bilagan var indelningen i sektorer tydligt angiven med rubriker. Beträffande denna indelning, se även beskrivningen i förarbetena till handelsdirektivets genomförande i svensk rätt, prop. 2003/04:132 s. 15 och 21 f. samt prop. 2004/05:18 s. 26.

Genom direktiven 2008/101/EG och 2009/29/EG om ändring av handelsdirektivet utvidgades tillämpningsområdet till att omfatta ytterligare verksamheter. I samband med det togs rubrikerna som markerade indelningen i sektorer bort. Fortfarande är det dock fråga om homogena verksamheter som ingår i olika sektorer.

Varje verksamhet som innehåller inslag av produktion eller bearbetning av järnmetaller omfattas således inte av tillämpningsområdet för direktivet utan en förutsättning är att verksamheten kan hänföras till stålsektorn. Det är inte fallet med Volvos biltillverkning. Återbetalning kan således inte medges heller på den grunden att värmen har levererats till en verksamhet som omfattas av den sjätte verksamhetskategorin.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Ståhl Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren *Monika Knutsson*.

Skatterättsnämnden (2018-01-19, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

De i ansökan aktuella leveranserna av värme sker inte för tillverkningsprocessen i en sådan industriell verksamhet som tillhör de verksamhetskategorier som anges i bilaga 1 till handelsdirektivet.

Motivering

[text här utelämnad]

För återbetalning av energiskatt enligt bestämmelserna i 9 kap. 5 § tredje stycket lagen om skatt på energi krävs bl.a. att värmen levereras till en mottagare vars industriella verksamhet omfattas av någon av de industriella verksamhetskategorier som räknas upp i bilaga 1 till handelsdirektivet.

Den fråga Skatterättsnämnden har att bedöma är om den värme sökandena levererar till Volvo, levereras för en verksamhet som omfattas av sjätte alternativt första verksamhetskategorin i bilaga 1 till handelsdirektivet.

Sjätte verksamhetskategorin har karaktären av typiskt sett mycket energiintensiva verksamheter. Skatterättsnämnden anser mot den bakgrunden att den sjätte verksamhetskategorin endast kan avse produktion av järnmetall för att göra den tillgänglig som insatsvara vid produktion av andra produkter. När järnmetallen senare nyttjas i olika verksamheter för att tillverka olika produkter som helt eller delvis består av järnmetall, utgör dessa verksamheter inte i sig sådan industriell verksamhet som anges i sjätte verksamhetskategorin. Enligt Skatterättsnämndens bedömning utgör sålunda en verksamhet med avseende på tillverkning av

bilar inte en sådan verksamhet som omfattas av sjätte verksamhets-kategorin.

Det framgår vidare av förarbetena till lagen om skatt på energi att en anläggning för förbränning av bränsle med en sammanlagd tillförd effekt på mer än 20 MW, dvs. första verksamhetskategorin, inte i sig utgör en sådan industriell verksamhet för vilken återbetalning kan erhållas genom 9 kap. 5 § lagen om skatt på energi (jfr prop. 2012/13:1 s. 330 f.). Återbetalning enligt de förmånligare reglerna i tredje stycket kan alltså endast medges i de fall värmen levererats till en mottagare vars industriella verksamhet omfattas av någon av de industriella verksamhetskategorierna som räknas upp i bilaga I till handelsdirektivet. Det kan t.ex. röra sig om framställning av pappersmassa av trä eller andra fibermaterial.

Vad som framkommit om de aktuella leveranserna medför enligt Skatterättsnämndens mening inte att värmen har levererats till någon sådan industriell verksamhet som avses i verksamhetskategori ett.

Förutsättningen för återbetalning enligt bestämmelserna i 9 kap. 5 § tredje stycket lagen om skatt på energi – att värmen levereras till en mottagare vars industriella verksamhet omfattas av någon av de industriella verksamhetskategorierna som räknas upp i bilaga I till handelsdirektivet – är följaktligen enligt Skatterättsnämndens mening inte uppfylld.