

Not 49

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 november 2023 följande beslut (mål nr 3170-23).

Bakgrund

1. Dr. Oetker Sverige AB är verksamt på livsmedelsmarknaden. Bland bolagets produkter finns s.k. hushållsaromer. Några av dessa innehåller alkohol, nämligen arraksaromen, vaniljaromen och ett vaniljextrakt. Produkterna säljs till konsumenter i förpackningar om 30–50 ml och är avsedda att användas till bakning.

2. I ansökan till Skatterättsnämnden frågade bolaget om alkoholen i hushållsaromerna omfattades av något av undantagen från skatteplikt enligt lagstiftningen om alkoholskatt.

3. Skatterättsnämnden ansåg att alkoholen inte omfattades av något av undantagen från skatteplikt.

Yrkanden m.m.

4. Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas och att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

5. Dr. Oetker Sverige AB yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att den alkohol som ingår i hushållsaromerna omfattas av undantagen från skatteplikt.

Skälen för avgörandet

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

7. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

8. Alltsedan förhandsbeskedsinstitutet för skattefrågor infördes har utgångspunkten varit att ett förhandsbesked endast ska innefatta en skatterättslig förhandsbedömning av en situation som uppkommer i framtiden. Det har inte ansetts förenligt med syftena bakom möjligheten att få förhandsbesked att genom ett sådant få en bedömning av hur en redan pågående verksamhet ska beskattas (HFD 2022 not. 40 punkt 15 och där angivna rättsfall).

9. Av ansökan om förhandsbesked framgår att produkterna sedan länge ingår i bolagets sortiment. Det framgår också att bolaget har haft en dialog med Skatteverket om huruvida undantagsreglerna i lagstiftningen om alkoholskatt är tillämpliga. De frågor som bolaget har ställt till Skatterättsnämnden tar alltså sikte på den skatterättsliga bedömningen av en pågående verksamhet. Detta innebär att bolaget inte står i en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för bolaget att få svar.

10. Förhandsbesked får också lämnas om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att frågan besvaras. En förutsättning för

att förhandsbesked ska lämnas på den grunden är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (se t.ex. HFD 2015 ref. 78). Högsta förvaltningsdomstolen finner att de frågor som ansökan avser inte är av det slaget att de bör besvaras genom ett förhandsbesked.

11. Skatterättsnämnden borde således inte ha prövat ansökan. Förhandsbeskedet ska därmed undanröjas och ansökan avvisas. Yrkandet om att inhämta förhandsavgörande ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Jönsson, Haggren* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Ewa Nordström.

Skatterättsnämnden (2023-05-02, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Classon, Fored, Olsson, Pettersson och Sandberg Nilsson*):

Förhandsbesked

Den alkohol som ingår i aromerna omfattas under de förutsättningar som angetts i ansökan inte av undantag från skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Vid Sveriges EU-inträde gjordes en översyn av beskattningen av alkohol. I samband därmed konstaterades att den dåvarande svenska skatteplikten endast omfattade spritdrycker, dvs. etylalkohol som var avsedd att förtäras som dryck. Skatteplikten enligt EU-reglerna konstaterades vara vidare och omfatta i princip all etylalkohol. Från denna skatteplikt finns dock en rad undantag t.ex. när alkoholen används för framställning av läkemedel, för medicinskt bruk, i livsmedelsindustrin i vissa fall (prop. 1994/95:56 s. 69 f.).

Den alkohol som ingår i de omfrågade aromerna omfattas av skatteplikt enligt 2 kap. 6 § lagen (2022:156) om alkoholskatt, NLAS, om inte något av undantagen från skatteplikt i 2 kap. 9 § 3 eller 4 NLAS är tillämpliga.

2 kap. 9 § 3 NLAS

EU-domstolen har uttalat dels att vaniljoleoresin ska betraktas som ett smakämne under förutsättning att det utgör en ingrediens som tillför en särskild smak eller doft för en viss produkt, dels att punktskatt inte kan tas ut på den ingående etanolen när smaktillsatsen är avsedd för framställning av livsmedel eller alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent (Y GmbH, C-668/20, EU:C:2022:270, punkt 68–69).

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att aromerna i och för sig utgör smakämnen, men för att den ingående alkoholen ska kunna bli

föremål för undantag från skatteplikt måste aromerna vara avsedda för framställning av livsmedel. Det saknas vägledande praxis från EU-domstolen eller Högsta förvaltningsdomstolen om vad som avses med begreppen framställning/tillverkning i dessa sammanhang. I de svenska förarbetena (a. prop.) uttalas dock att undantag från skatteplikt kan medges vid användning för framställning i livsmedelsindustrin.

Skatterättsnämnden anser att med framställning/tillverkning måste avses sådan framställning/tillverkning av livsmedel som sker i en yrkesmässig verksamhet.

När bolaget säljer aromerna till detaljhandeln för vidareförsäljning till och för användning av konsument vid bakning i hemmet omfattas därför den ingående alkoholen inte av undantag från skatteplikt i 2 kap. 9 § 3 NLAS.

2 kap. 9 § 4 NLAS

Om den omfrågade alkoholen ska anses ingå direkt i ett livsmedel (hushållsaromerna) omfattas alkoholen i aromerna inte av undantaget från skatteplikt enligt 2 kap. 9 § 4 NLAS eftersom alkoholinnehållet i aromerna överstiger 5 liter ren alkohol per 100 kilo av livsmedlet.

Även för det fall alkoholen skulle anses vara en ingrediens i ett halvfabrikat (hushållsaromerna) för framställning av livsmedel, omfattas alkoholen i aromerna inte av undantaget i 2 kap. 9 § 4 NLAS, eftersom det inte är fråga om framställning av livsmedel i en yrkesmässig verksamhet.

Skatterättsnämnden finner således att den alkohol som ingår i aromerna, under de förutsättningar som angetts i ansökan, inte omfattas av undantag från skatteplikt.