

Juridiska institutionen

Examensarbete på Juristprogrammet

30 högskolepoäng höstterminen 2013

# Punktskatten på el

- Något om tillämpningen av industriskattesatsen

Magnus Jansson

Handledare: Bo Svensson

Examinator: Robert Pålsson



**GÖTEBORGS UNIVERSITET**  
**HANDELSHÖGSKOLAN**

### **Förord**

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Bo Svensson, universitetslektor i skatterätt och skattejurist på Wistrand Advokatbyrå, Mikael Knutsson, advokat på Advokatfirman Delphi samt till Karolin Ekström, Johan Kristoffersson och Daniel Gustafsson, skattejurister på Advokatfirman Delphi då de har varit mig behjälpliga och kommit med värdefulla synpunkter och kommentarer under arbetet med uppsatsen.

Göteborg, december 2013

Magnus Jansson

### Sammanfattning

Nedan följer en sammanfattning av vad som krävs för att begreppen industriell verksamhet respektive tillverkningsprocessen i 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. lag (1994:1776) om skatt på energi (LSE) ska vara tillämpliga. I Bilaga I återfinns ett flödesschema som i bildform ger samma information som denna sammanfattning. Avslutningsvis följer en kort sammanfattning av den analys som återfinns i slutet av uppsatsen.

#### *Industriell verksamhet*

För att elektrisk kraft som förbrukas i ett företag ska omfattas av den s.k. industriskattesatsen som återges i ovan nämnda paragraf, ska den förbrukas i en industriell verksamhet. Det finns fyra olika möjliga vägar för en verksamhet att anses vara industriell. De är som följer:

- 1) Har verksamheten en SNI-kod där de två första siffrorna ligger i spannet 05-33?
- 2) Är den huvudsakliga delen av verksamheten industriell, trots att den saknar en sådan SNI-kod?
- 3) Är en del av verksamheten industriell? Bedömningen sker utifrån samma grunder som i 1) och 2). Om svaret är ja, är den delen självständig från den övriga verksamheten?
- 4) Är en verksamhetsdel en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet?

Om svaret är ja på något av de fyra ovanstående alternativen, anses verksamheten vara industriell.

#### *Tillverkningsprocessen*

För att ovan nämnda paragraf ska bli tillämplig krävs det dock att den elektriska kraften dessutom förbrukas i tillverkningsprocessen i den industriella verksamheten. Det finns tre olika möjliga alternativ som alla innebär att den elektriska kraften förbrukas i tillverkningsprocessen. De är som följer:

- 1) Förbrukas elen i eller kring byggnad eller mark i funktionen tillverkning?
- 2) Förbrukas elen för transporter i eller kring byggnad eller mark som är knuten till tillverkningen?
- 3) Förbrukas elen i eller kring byggnad eller mark i tillämpad forskning eller utvecklingsarbete?

Om svaret är ja på något av de tre ovanstående alternativen, anses den elektriska kraften förbrukad i tillverkningsprocessen. Uppfyller en verksamhet både kravet på att bedriva en industriell verksamhet samt att den elektriska kraften förbrukas i tillverkningsprocessen, kommer den att beskattas med industriskattesatsen på 0,5 öre per kilowattimme. Skattesatsen i normalfallet är 29,3 öre per kilowattimme. Skillnaden är således hela 28,8 öre per kilowattimme.

Det finns dock tre olika alternativ där den elektriska kraften inte anses förbrukad i tillverkningsprocessen. De är som följer:

- 1) Förbrukas elen i eller kring byggnad eller mark i funktionen försäljning?
- 2) Förbrukas elen i eller kring byggnad eller mark i funktionen administration?
- 3) Förbrukas elen i eller kring byggnad eller mark i grundforskning?

Om svaret är ja på något av de tre ovanstående alternativen, anses den elektriska kraften inte förbrukad i tillverkningsprocessen. Det leder till att industriskattesatsen på 0,5 öre per kilowattimme inte blir tillämplig, oavsett om verksamheten är industriell.

### *Analys*

Det jag återgivit ovan syntes i stora drag vara fastställt när jag började med uppsatsen. Den största kvarvarande oklara frågan var huruvida det krävs ett ägarsamband mellan företagen för att ett företag ska kunna anses utgöra en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet. Sedan kom HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, och skapade en viss förvirring. Anledningen är de kortfattade och oklara domskälen till domen. Dessutom verkar domen införa ett nytt krav vars innebörd och omfattning det endast kan spekuleras i, vilket jag har gjort i slutet av uppsatsen.

Dessutom kom den 22 oktober 2013 en dom från Kammarrätten i Sundsvall som i domskälen citerade Högsta förvaltningsdomstolens domskäl. Sedan avgav rätten en dom som byggde på att ett ägarsamband eller ett fysiskt samband krävs för att ett företag ska kunna anses utgöra en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet.

Uppsatsens avslutande rättssäkerhetsanalys av framförallt HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, innehåller en viss kritik mot rättsfallet, framförallt p.g.a. de otydligt motiverade domskälen.

## **Innehållsförteckning**

<b>Förord</b> .....	<b>2</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>3</b>
<b>Förkortningar</b> .....	<b>7</b>
<b>1 Inledning</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1 Problembeskrivning</b> .....	<b>8</b>
<b>1.2 Syfte</b> .....	<b>9</b>
<b>1.3 Frågeställningar och avgränsningar</b> .....	<b>9</b>
<b>1.4 Disposition och material</b> .....	<b>10</b>
<b>1.5 Teori och metod</b> .....	<b>12</b>
1.5.1 Analys ur ett praktiskt perspektiv .....	13
1.5.2 Rättssäkerhetsbegreppet.....	13
<b>2 Bakgrunden till dagens lagstiftning</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1 Allmänt om punktskatter</b> .....	<b>17</b>
<b>2.2 Genomgång av föregående lagstiftning på elskatteområdet</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3 Syftet med punktskatter och elskatten</b> .....	<b>19</b>
<b>2.4 Harmonisering av lagstiftningen inom EU</b> .....	<b>21</b>
2.4.1 Dir. 92/12/EEG och 2008/118/EG .....	22
2.4.2 Dir. 2003/96/EG.....	22
2.4.3 Artikel 107 FEUF .....	22
<b>3 Gällande rätt</b> .....	<b>24</b>
<b>3.1 Lag</b> .....	<b>24</b>
<b>3.2 Förarbeten</b> .....	<b>25</b>
3.2.1 Lag (1977:57) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt .....	26
3.2.2 Lag (1992:879) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt .....	26
3.2.3 Kommentarer till förarbetena.....	27
<b>3.3 Myndigheters utlåtanden</b> .....	<b>28</b>

## Innehållsförteckning

---

3.3.1 Begreppet industriell verksamhet .....	28
3.3.2 Begreppet tillverkningsprocessen .....	30
3.3.3 Kommentarer till myndigheternas utlåtanden.....	32
<b>3.4 Praxis .....</b>	<b>35</b>
3.4.1 Högsta förvaltningsdomstolens praxis .....	35
3.4.2 Kommentarer till Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis .....	41
3.4.3 Skatterättsnämndens praxis.....	42
3.4.4 Kommentarer till Skatterättsnämndens praxis .....	44
3.4.5 Kammarrättens praxis .....	44
3.4.6 Kommentarer till kammarrättens rättspraxis .....	49
<b>4 Analys .....</b>	<b>50</b>
<b>4.1 Analys av bakgrunden utifrån ett praktiskt perspektiv .....</b>	<b>50</b>
<b>4.2 Analys av gällande rätt utifrån ett praktiskt perspektiv .....</b>	<b>50</b>
4.2.1 Lag och förarbeten .....	51
4.2.2 Myndigheters utlåtanden.....	51
4.2.3 Praxis.....	53
<b>4.3 Analys av gällande rätt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv .....</b>	<b>61</b>
4.3.1 Analogislut inom skatterätten .....	62
4.3.2 Likabehandlingsprincipen.....	63
4.3.3 Förutsebarhet och föreskriftskravet .....	64
<b>Käll- och litteraturförteckning.....</b>	<b>66</b>
<b>Rättsfallsförteckning.....</b>	<b>69</b>
<b>Bilaga I .....</b>	<b>70</b>

### Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
Dnr	Diarienummer
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EL	Lag (1957:262) om allmän energiskatt
FiU	Riksdagens finansutskott
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
Prop.	Proposition
RF	Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SkU	Riksdagens skatteutskott
SKV	Skatteverket
SNI	Svensk näringslivsindelning
SOU	Statens offentliga utredningar

## 1 Inledning

Detta avsnitt innehåller en problembeskrivning, följt av syftet med uppsatsen. Vidare anges de frågeställningar som uppsatsen försöker besvara och de avgränsningar av uppsatsens omfång som har gjorts. Därefter presenteras uppsatsens disposition samt förklaras vilket material som används i uppsatsen. Avslutningsvis går den metod som används igenom samt förklaras användandet av vissa begrepp.

### 1.1 Problembeskrivning

En uppfinnare funderar på att starta upp en verksamhet som tillverkar och säljer en ny sorts datorskärmar. Tillverkningen av komponenter till datorskärmarna är i stora delar väldigt energiintensiv – det går åt stora mängder el vid tillverkningen. Förutom själva tillverkningen behöver verksamheten även en forsknings- och utvecklingsavdelning – för att ständigt ligga i framkant inom den snabbt utvecklande teknologin.

Uppfinnaren behöver dock beakta ett flertal olika organisatoriska frågor med olika företagsekonomiska för- och nackdelar innan verksamheten startas upp. Beroende på om tillverkningen läggs på en extern part, på ett dotterbolag eller om den hålls inom den egna verksamheten kan olika företagsekonomiska fördelar uppnås. Frågan om forsknings- och utvecklingsarbetet ska bedrivas på motsvarande olika sätt har även det olika för- och nackdelar. En ytterligare fråga gäller lagring av råvaror som ska användas i tillverkningen. Oftast vill företag inte ha alltför stora lager. I stället vill de ha just den mängd som används i tillverkningen, plus möjligtvis en liten buffert.

Skattefrågan utgör en av de företagsekonomiska aspekter som måste beaktas vid ovanstående frågeställningar. Beroende på vilka lösningar uppfinnaren använder uppnås olika skattesatser på den el som förbrukas i verksamheten. Att lägga ut tillverkningen på extern part kan leda till lägre kostnader. Samtidigt kan det leda till att skattesatsen på den el som förbrukas i den egna verksamheten blir högre. Om kostnaden för den högre skattesatsen blir högre än vinsten på att lägga ut tillverkningen på extern part, bör uppfinnaren fundera på att låta tillverkningen ske inom den egna verksamheten eller i ett dotterbolag. Liknande överväganden kan göras för frågan om forsknings- och utvecklingsarbetet. Om företaget som uppfinnaren köper in tjänsten från inte får den lägre skattesatsen kan kostnaden för tjänsten bli högre. Ett liknande övervägande kanske även kan göras för råvarulagringen, om den läggs ut på en extern part.



Vilken skattesats som aktualiseras för förbrukad el beror på vissa omständigheter. Den svenska skatten på elektrisk kraft uppgår år 2013 i normalfallet till 29,3 öre per kilowattimme.<sup>1</sup> I vissa fall kan dock skatten vara avsevärt lägre. Exempelvis ligger skatten i vissa kommuner i norra Sverige och Sveriges inland på en skattenivå om 19,4 öre per kilowattimme,<sup>2</sup> medan elektrisk kraft som överförs till skepp av en viss storlek som används för sjöfart och som ligger i hamn beskattas med endast 0,5 öre per kilowattimme.<sup>3</sup> Slutligen beskattas även elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen med 0,5 öre per kilowattimme.<sup>4</sup> Samma skattesatser kommer även gälla år 2014.<sup>5</sup> Med tanke på att den skattskyldige betalar 28,8 öre per kilowattimme mindre för elektrisk kraft som förbrukas i industrier än i normalfallet framstår det som självklart att denne är intresserad av att veta om så är fallet. Olyckligtvis är dock den svenska lagstiftningen långt ifrån självklar vad gäller innebörden av begreppet ”industriell verksamhet i tillverkningsprocessen”. Detta medför en osäkerhet för den skattskyldige.

## 1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är därför att redogöra för det nuvarande rättsläget när det gäller beskattningen av industrier för förbrukning av elektrisk kraft. För att göra detta krävs även en genomgång av bakgrunden till dagens lagstiftning och en del allmän information om vad punktskatter är. Lagstiftningens syfte och de olika intressen som låg bakom den kommer även att redogöras för. Frågan vem som har rätt till den lägre skatten kommer att utredas. En analys av frågan kommer sedan att ske utifrån ett praktiskt perspektiv.<sup>6</sup> Dessutom kommer lagstiftningen och de eventuella brister som finns att analyseras utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

## 1.3 Frågeställningar och avgränsningar

Lättare uttryckt kan det ovan nämnda reduceras till följande frågeställningar:

---

<sup>1</sup> Se 1 § 1 st. 4 p. förordning (2012:700) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt på elektrisk kraft för år 2013.

<sup>2</sup> Se 1 § 1 st. 3 p. i ovan nämnda förordning.

<sup>3</sup> Se 1 § 1 st. 2 p. i ovan nämnda förordning.

<sup>4</sup> Se 1 § 1 st. 1 p. i ovan nämnda förordning.

<sup>5</sup> Se 2 § förordning (2013:859) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2014.

<sup>6</sup> Se underavsnitt 1.5.1, s. 13, för vad jag menar med en analys ur ett praktiskt perspektiv.

1. Vad har dagens lagstiftning för bakgrund och syfte?
2. Vad är gällande rätt avseende tillämpningen av industriskattesatsen?

Tillämpningen av lagstiftningen kommer dessutom att analyseras både utifrån ett praktiskt perspektiv och utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Uppsatsen är avgränsad till tillämpningen av 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. LSE. Andra frågor inom elskatteområdet som kan vara av intresse kommer endast att beröras kort, t.ex. vem som är skattskyldig enligt 11 kap. 5 § LSE och när skattskyldigheten inträder enligt 11 kap. 7 § LSE. Ett annat sätt uppsatsen begränsas på är att den inte kommer gå in närmare på hur bedömningen ska gå till av om den huvudsakliga verksamheten är industriell.<sup>7</sup> När det gäller vilket material som används angående tillämpningen av 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. LSE begränsas det inte av mig utan främst utifrån den mängd information som finns disponibel, i och med den brist på material som finns inom ämnet.

Avseende analysen är uppsatsen avgränsad till att främst behandla frågor ur ett praktiskt perspektiv, förutom den avslutande rättssäkerhetsanalysen samt ett litet inslag av en rättspolitisk analys i avsnitt 4.1. Mer om innebörden av de två förstnämna perspektiven finns i delavsnitt 1.5. När det gäller den rättspolitiska analysen kommer den dock inte att beskrivas mer ingående, eftersom jag anser att den används för lite för att nödvändiggöra en begreppsbestämning. Analysen kommer således exempelvis inte beröra frågan huruvida punktskatternas reella effekter motsvarar deras teoretiska syften. Inte heller kommer någon teoretisk diskussion föras över förekomsten av gällande rätt eller vilken normativ effekt en uppsats eller något annat verk kan ha på rättstillämpningen.

## 1.4 Disposition och material

Först behandlar uppsatsen bakgrunden till dagens lagstiftning. I samband med det berörs även den EU-rättsliga aspekten eftersom punktskatterna, inklusive elskatten, är harmoniserade på EU-nivå. Syftet bakom lagstiftningen och de olika intressen som beaktades vid tillkomsten av LSE behandlas dessutom i samma avsnitt. Därefter går gällande rätt igenom. Slutligen sker en analys av det som gått igenom.

---

<sup>7</sup> Se underavsnitt 4.2.2, andra stycket på s. 53, med medföljande hänvisning.

# 1 Inledning

---

Tillämpningen av industriskattesatsen är väldigt sparsamt behandlad i de olika rättskällorna. Lagstiftningen ger inte någon större klarhet över innebörden av de begrepp som undersöks i uppsatsen. Förarbetena berör endast i korthet den första halvan av begreppet, industriell verksamhet, medan den andra halvan, tillverkningsprocessen, knappt behandlas alls.

Det är först i praxis som det börjar ges mer klarhet i innebörden av begreppet, även om denna klarhet är begränsad i sin omfattning. Många av de mål som beskrivs kommer dock från lägre rättsinstanser. Detta medför att stor försiktighet bör iakttas vad gäller de uttalanden som görs i dem. Högsta förvaltningsdomstolen kommer inte nödvändigtvis att instämma i deras bedömningar i framtiden.

På myndighetsnivå finns det en rekommendation från Riksskatteverket från 1999<sup>8</sup> och två ställningstaganden från Skatteverket från 2008<sup>9</sup> samt 2013<sup>10</sup> som innehåller skattemyndighetens syn på frågan. Dessutom ger Skatteverket varje år ut en handledning om punktskatter.<sup>11</sup> Avseende myndigheternas inställning bör det hållas i åtanke att de långt ifrån alltid har rätt. Rent praktiskt sett skulle det kunna sägas att de har en partsställning, där de företräder staten och dess intressen. Vanligtvis brukar det dock ses som en rättskälla med ett liknande värde som doktrin. Dessutom får verkets material ofta genomslag i rättstillämpningen, särskilt i de mål som behandlas i denna uppsats. Därför behandlas denna rättskälla i stor utsträckning i denna uppsats.

I doktrinen finns det endast en doktorsavhandling och en bok, båda skrivna av Stefan Olsson.<sup>12</sup> De berör dock endast i korthet det som är av intresse i denna uppsats. Det finns även ett fåtal artiklar på området. Bl.a. en artikel av Kristina Söderman i Svensk Skattetidning som direkt behandlar innebörden av begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Artikeln avser framförallt beskattningen av återvinningsindustrin.<sup>13</sup> Den begränsade mängden material utgör en del av anledningen till att jag valde att behandla detta ämne i min uppsats.

---

<sup>8</sup> Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV SP 1999:1.

<sup>9</sup> Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, dnr. 131335369-08/111.

<sup>10</sup> Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06, dnr. 131266446-13/111.

<sup>11</sup> Handledning för punktskatter 2013.

<sup>12</sup> Punktskatter - rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, 2001, och Punktskatter - en handbok, 2009.

<sup>13</sup> Söderman, K, *Tillverkningsprocess i industriell verksamhet*, Svensk Skattetidning 2012 s. 658-670.

Det riskerar dock att leda till att mina slutsatser stämmer dåligt överens med framtida rättstillämpning. Samtidigt skulle detta i sig kunna ses som en del av kritiken i min analys av lagstiftningens rättssäkerhet.

Övrigt material som används i uppsatsen som inte är direkt hänförligt till tillämpningen av industriskattesatsen utgörs främst av litteratur och artiklar, men även ett betänkande från en statlig offentlig utredning. Vidare finns det ett fåtal internetkällor som använts för att samla in viss information som inte gått att få tag i på något annat sätt. Dessa sidor bedömer jag ha stor tillförlitlighet med tanke på att två är från Statistiska centralbyrån och en från Skatteverket.

## 1.5 Teori och metod

Jag kommer att använda mig av en i huvudsak rättsdogmatisk metod i uppsatsen.<sup>14</sup> Med detta menar jag att jag använder mig av rättskällevärdet<sup>15</sup> i min undersökning av lagar, förordningar, förarbeten, praxis, myndigheters utlåtanden samt doktrin.<sup>16</sup> Anledningen till att jag valt en sådan traditionell metod är att det är den metoden som en praktiskt verksam jurist oftast använder sig av i sitt arbete.

När det gäller användandet av begreppet gällande rätt avser jag hur domstolar och myndigheter har behandlat frågan. Detta har betydelse för vad som för närvarande verkar vara en rimlig bedömning av rättsläget och påverkar de råd som en praktiskt verksam jurist skulle ge till en klient.<sup>17</sup> För en djupgående analys av begreppet gällande rätt kan Stig Strömholms analys av det rekommenderas.<sup>18</sup>

---

<sup>14</sup> Se exempelvis Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk?, s. 648-656 för en diskussion om innebörden av begreppet rättsdogmatisk. Vad jag menar med begreppet framgår av nästkommande mening.

<sup>15</sup> Det saknas en enhetlig syn på vad som omfattas av rättskällevärdet, jämför Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk?, s. 651. De källor som jag räknar upp är de jag kommer att använda mig av som rättskällor. Se även Olsson 2001, s. 36-39, för en diskussion om användandet av rättskällor inom svensk skatterätt. En djupare analys av rättskällevärdet görs av Strömholm, s. 307-511.

<sup>16</sup> Myndigheters utlåtanden används inte alltid som en rättskälla. Enligt mig är dock det faktum att domstolarna i stor utsträckning i domarna som går igenom i uppsatsen använder sig av särskilt Riksskatteverkets rekommendationer m.m. tillräckligt för att i denna uppsats se det som en rättskälla. Se Pålsson, Riksskatteverkets rekommendationer - allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, 1995, s. 115-123 för en närmare behandling av frågan.

<sup>17</sup> Se Sandgren, Är rättsdogmatiken dogmatisk?, s. 650-651 för en diskussion om existensen av gällande rätt.

<sup>18</sup> Se Strömholm, s. 23-148.

### 1.5.1 Analys ur ett praktiskt perspektiv

Nedan följer en kort beskrivning av vad jag menar med att gällande rätt kommer att analyseras utifrån ett praktiskt perspektiv. Det praktiska perspektivet menar jag innebär att hänsyn tas till olika risker med att till en klient ange att ett visst rättsläge föreligger. En bedömning av informations tillförlitlighet och möjliga slutsatser som kan dras utifrån informationen görs därmed i analysen. Vissa beaktanden av möjliga argumentationslinjer finns också. Dessutom analyseras vilken praktisk betydelse HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, kan tänkas ha.

### 1.5.2 Rättssäkerhetsbegreppet

Som nämnts ovan kommer en analys av gällande rätt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv att ske. Jag kommer härvid att använda mig av det rättssäkerhetsbegrepp som används av Rättssäkerhetskommittén i dess betänkande från 1993.<sup>19</sup> Nedan följer en redogörelse av innebörden av detta begrepp, såsom det återges i betänkandet. Vidare kommer även ett par andra definitioner av rättssäkerhetsbegreppet att beröras.

Rättssäkerhetskommittén började med att ge en allmän beskrivning av rättssäkerhetsbegreppet innan rättssäkerheten vid beskattningen sattes i fokus. Allmänt sades att förutsebarheten är en fundamental aspekt, men även frågan om vem förutsebarheten ska gälla. Det förstnämnda avser att det ska gå att förutse vilka konsekvenser som en handling får, sett utifrån ett gällande lagrum. Med det sistnämnda avses om det är en utbildad jurist eller en lekman som ska kunna förutse konsekvensen av ett lagrum. Det viktiga är att rättstillämpningen inte är godtycklig utan sker utifrån vissa förutbestämda förutsättningar. En annan viktig aspekt på rättssäkerheten är likabehandlingsprincipen; att lika fall ska behandlas lika.<sup>20</sup> Det ska i detta hänseende inte heller spela någon roll var i landet en regel tillämpas eller av vem. Ytterligare en viktig rättssäkerhetsaspekt inom vissa rättsområden är legalitetsprincipen, som kan sägas innebära ett krav på att myndighetsutövning ska ske på basis av i förväg meddelade föreskrifter. Föreskriftskravet anges även innebära ett förbud mot analogivisa tolkningar till nackdel för den enskilde.

---

<sup>19</sup> Se SOU 1993:62, s. 75-86.

<sup>20</sup> För andra som har berört samma fråga, se t.ex. Pålsson 1995, s. 136-138 och Marcusson, s. 401.

# 1 Inledning

---

Ett intresse som rättssäkerheten i vissa fall får vägas mot är enligt betänkandet kravet på effektivitet.<sup>21</sup> Detta begrepp har flera betydelser. Av vikt för denna uppsats är betydelsen förvaltningseffektivitet. För andra betydelser av begreppet, se betänkandet.<sup>22</sup> Förvaltningseffektivitet kan sägas höra ihop med myndigheternas krav på att uppnå det mål som den specifika lagstiftningen syftar till, t.ex. för Skatteverket att se till att all den skatt som ska betalas in också blir inbetalad. Detta effektivitetskrav ställs mot individens anspråk på rättssäkerhet, eftersom respekten för individens rättssäkerhet kan vara i konflikt med myndighetens övergripande mål.

Mer specifikt om rättssäkerheten vid beskattningen anges i Rättssäkerhetskommitténs betänkande följande aspekter som särskilt viktiga.<sup>23</sup> Betänkandet nämner inledningsvis föreskriftskravet som extra viktigt med tanke på att skatteområdet tillhör det obligatoriska lagområdet, vilket i lag framgår av 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. i kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform (RF). Viktigt i det hänseendet är att endast riksdagen får stifta lagar. Skatteverket får således endast utge rekommendationer och liknande om tillämpning och tolkning av lagarna som inte är bindande, förutom i de fall riksdagen har bemyndigat Skatteverket att utfärda föreskrifter.<sup>24</sup> Följdriktigt med detta finns det krav på att skattelagstiftning ska vara så klar som möjligt, för att den inte ska vara så vag att det i praktiken blir rättstillämpningen i form av domstolar och myndigheter som bestämmer regleringens innebörd. Därmed inte sagt att lagstiftningen inte får vara generell, så länge generaliteten inte går för långt. Enligt kommittén ger en generellt utformad lagstiftning ”normalt både bättre precision och därmed bättre förutsebarhet”.<sup>25</sup>

Dessutom anges i betänkandet att föreskriftskravet inom skattelagstiftningen medför ett förbud mot analogivisa tolkningar av lagregler till nackdel för den skattskyldige. För mer om förbudet mot analogivisa tolkningar, se i rättssäkerhetsanalysen nedan.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> Se SOU 1993:62, s. 79-80.

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Här behandlas endast avsnitt 2.3.2 s. 81-82 i betänkandet eftersom det är den materiella skatterätten som är av intresse i denna uppsats. Den formella skatterätten berörs därför inte.

<sup>24</sup> Se Pahlsson 1995, s. 44.

<sup>25</sup> SOU 1993:62, s. 82.

<sup>26</sup> Se underavsnitt 4.3.1, s. 62-63.

Bland andra definitioner av rättssäkerhetsbegreppet som hade kunnat vara relevanta återfinns Aleksander Peczeniks uppdelning av begreppet i begreppen formell och materiell rättssäkerhet.<sup>27</sup> Med formell rättssäkerhet avser Peczenik främst den form av rättssäkerhet som getts uttryck för i närmast föregående stycken ovan. Enligt honom är det begreppet dock inte tillräckligt för att legitimera rättsstatens normsystem. Peczenik anser att förutsebarheten ”måste vägas samman med andra etiska värden” för att en rättsstat ska kunna anses vara rättssäker.<sup>28</sup>

Resultatet av denna avvägning som görs mellan formell rättssäkerhet och andra etiska värden kallar Peczenik för materiell rättssäkerhet. ”Beslut som innebär rättskipning eller myndighetsutövning bör vara rimligt förutsebara med stöd av lagen och förenliga med ett hänsynstagande till andra etiska värden.”<sup>29</sup> Med andra ord kan en lag med hög förutsebarhet inte ses som rättssäker om tillämpningen leder till ett oetiskt resultat. Ordet etisk har enligt Peczenik i detta avseende en vidsträckt omfattning som innefattar allt det som är gott för människor. Ett klassiskt exempel på vad Peczenik menar kan vara formellt rättssäkert men ändå inte var materiellt rättssäkert är följande: ”Tyska judar under Hitlers välde kunde på grund av då gällande lagar lätt förutse att de skulle komma att förföljas, men det vore absurt att kalla en sådan förutsebarhet för rättssäkerhet.”<sup>30</sup>

En annan definition av rättssäkerhetsbegreppet görs av Åke Frändberg.<sup>31</sup> Frändberg menar att det är svårt att ge en entydig definition av begreppet eftersom det används av många till olika ändamål. Han förespråkar att begreppet behöver vara preciserat och klart. Till skillnad från Peczenik anser Frändberg dock att begreppet rättssäkerhet inte behöver inkludera ett etiskt ställningstagande. Bara för att ett samhälle är rättssäkert behöver det inte behandla alla människor på ett etiskt godtagbart sätt. Frändberg ser med andra ord ”rättssäkerheten såsom på rätten grundad förutsebarhet”.<sup>32</sup>

---

<sup>27</sup> Se Peczenik, s. 89-100.

<sup>28</sup> Se Peczenik, s. 95.

<sup>29</sup> Se Peczenik, s. 92.

<sup>30</sup> Se Peczenik, s. 97.

<sup>31</sup> Se Frändberg, s. 283-295.

<sup>32</sup> Se Frändberg, s. 288.

## 1 Inledning

---

I analysen nedan nöjer jag mig dock med att endast använda mig av Rättssäkerhetskommitténs rättssäkerhetsbegrepp.<sup>33</sup> I och för sig stämmer denna definition till stor del överens med Frändbergs definition. Rättssäkerhetsbegreppet såsom Rättssäkerhetskommittén beskriver det är dock anpassat till skattelagstiftningen. Därför känns det mer relevant att använda det. Peczeniks materiella rättssäkerhetsbegrepp med dess etiska ställningstagande anser jag inte vara relevant för denna uppsats, eftersom jag inte bedömer att några liknande etiska ställningstaganden är nödvändiga i den kontext denna uppsats behandlar. Frågan om vilken skattesats som aktualiseras för förbrukad elektrisk kraft anser jag inte vara av sådan dignitet att det blir ett sådant etiskt dilemma som Peczenik avser.

---

<sup>33</sup> Se delavsnitt 4.3, s. 61-65.



### 2 Bakgrunden till dagens lagstiftning

Med hjälp av detta avsnitt ges en grundläggande bild av vad punktskatter är. Först ges allmän information om punktskatter, följt av en genomgång av den historiska utvecklingen av elskatten med särskild inriktning på industriskattesatsen. Därefter följer en kort genomgång av syftet bakom punktskatter i allmänhet och elskatten i synnerhet. Avslutningsvis följer en beskrivning av den harmonisering av energiskatteområdet som finns på EU-nivå.

#### 2.1 Allmänt om punktskatter

Av följande delavsnitt framgår var punktskatterna passar in i det större skattesystemet. När det gäller skatter brukar det traditionellt sett skiljas på direkta och indirekta skatter. Direkta skatter är sådana som direkt belastar den skattskyldige, såsom inkomstskatt på tjänst, näringsverksamhet och kapital. Indirekta skatter är däremot inte avsedda att belasta den skattskyldige, utan kostnaden är i stället tänkt att övervältras på dennes kunder. Konsumtionsskatter är ett annat namn på indirekta skatter. Distinktionen mellan direkta och indirekta skatter kan dock kritiseras eftersom det inte är självklart att de direkta skatterna inte i någon mån övervältras på andra, samtidigt som det inte heller är säkert att hela kostnaden för de indirekta skatterna övervältras på kunderna.<sup>34</sup> Definitionerna kan dock fortfarande vara till viss nytta som skattetekniska begrepp. Begreppet direkta skatter avser då inkomstskatter, fastighetsskatter, tidigare arvs- och gåvoskatter, förmögenhetsskatter och liknande, medan begreppet indirekta skatter främst avser mervärdesskatter och punktskatter.<sup>35</sup>

Genom att i sin avhandling även skilja mellan begreppen transaktionsskatt och innehavsskatt har Stefan Olsson funnit en mer lämplig systematik för punktskatterna.<sup>36</sup> Transaktionsskatten ”kan förklaras med att skattskyldigheten för skatterna i allmänhet inträder vid leverans av obeskattade varor eller på annat sätt har koppling till en transaktion mellan den skattskyldige och en köpare som inte är registrerad som skattskyldig”.<sup>37</sup> Till skillnad från detta är innehavsskatten grundad på innehav av en skattepliktig vara. Energiskatterna utgör enligt denna systematik en transaktionsskatt. Principen är att skattskyldigheten uppkommer för den som hanterade de obeskattade varorna sist, innan de konsumerades. Denna princip finns

---

<sup>34</sup> Se Olsson 2001, s. 68-69.

<sup>35</sup> Se Olsson 2009, s. 18.

<sup>36</sup> Se Olsson 2001, s. 148-150.

<sup>37</sup> Se Olsson 2009, s. 19.

lagstadgad i 11 kap. 7 § 1 st. 1 p. LSE. En kort diskussion om tillämpningen av denna princip finns i analysdelen.<sup>38</sup> Det finns även andra punktskatterättsliga principer, exempelvis principen om att obeskattade punktskattepliktiga varor ska förvaras i särskilda lager. De kommer dock inte behandlas i denna uppsats eftersom de inte är av intresse när det gäller beskattningen av elektrisk kraft. Elektrisk kraft kan inte lagras utan konsumeras en kort tid efter att den produceras, närmare bestämt den tid det tar för kraften att färdas i ledningarna från producent till konsument.

Nästan alla punktskatter hanteras av Skatteverkets Storföretagsregion.<sup>39</sup> Skattekontoret i Ludvika ingår i Storföretagsregionen och hanterar de flesta av punktskatterna.<sup>40</sup> I svensk lagstiftning finns det i Skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) en definition av vad som i SFL:s mening anses utgöra punktskatter.<sup>41</sup> Paragrafen stipulerar att de skatter som tas ut enligt de uppräknade lagarna utgör punktskatter, däribland energiskatterna i LSE. Punktskatter finns även på t.ex. annonser, reklam, spel, lotterier, tobak och alkohol. Lotteriskatten, och ett fåtal andra, har få likheter med andra punktskatter. Anledningen till att de ändå finns med i denna uppräkning i SFL är att de handläggs av skattekontoret i Ludvika.<sup>42</sup>

### 2.2 Genomgång av föregående lagstiftning på elskatteområdet

Ursprunget till dagens elskattelagstiftning finns i lag (1957:262) om allmän energiskatt (EL), som infördes 1957. Där reglerades elskatten i 14 §. Skattesatsen var densamma för alla. År 1977 instiftades den lägre skattesatsen för industrier. Den 20 mars 1977 trädde lag (1977:57) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt i kraft, som ändrade innebörden av 14 § EL. Lagen innebar att skatten för elektrisk kraft höjdes från 2 till 3 öre per kilowattimme. Vidare sades det att: ”För elektrisk kraft, som förbrukas i industriell verksamhet, utgör skatten dock 2 öre per kilowattimme för den delen av förbrukningen under ett kalenderår som överstiger 40 000 kilowattimmar.”<sup>43</sup> Därmed infördes således begreppet industriell verksamhet i lagstiftningen som ett krav för att kunna tillgodoräkna sig den särskilda industriskattesatsen.

---

<sup>38</sup> Se underavsnitt 4.2.3, andra stycket på s. 56.

<sup>39</sup> Se Handledning för punktskatter 2013, s. 27.

<sup>40</sup> Se Olsson 2009, s. 15-16.

<sup>41</sup> Se 3 kap. 15 § SFL.

<sup>42</sup> Se Olsson 2009, s. 19-20.

<sup>43</sup> Se lag (1977:57) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt i kraft.

Skattesatsens omfattning begränsades den 1 januari 1993 när lag (1992:879) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt trädde i kraft. Lagen innebar å ena sidan en sänkning av industriskattesatsen, som sedan skatteändringen 1977 hade ökat till 5 öre per kilowattimme, till en nollskattesats. Å andra sidan innebar lagen en begränsning genom att endast den del av den elektriska förbrukningen som förbrukades i den industriella verksamheten i tillverkningsprocessen gav rätt till nollskattesatsen. Som kuriosas kan nämnas att den sänkta skattesatsen för industrier bekostades genom en skattehöjning för el som förbrukas i övrigt, med andra ord av övriga företag och privatpersoner.<sup>44</sup> Genom denna ändring infördes således begreppet tillverkningsprocessen som ett krav för att kunna tillgodoräkna sig industriskattesatsen.

Den 1 januari 1995 trädde LSE i kraft. Nollskattesatsen för industrier bibehölls. Industriskattesatsen höjdes sedan år 2004. Den 1 januari 2004 trädde lag (2003:810) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi i kraft. Lagen innebar en anpassning till EU:s nya energiskattedirektiv, som införde en minimiskattenivå.<sup>45</sup> Det var således inte längre tillåtet att helt befria industrierna från beskattning. Medlemsstaterna hade förvisso tre år på sig för att anpassa lagstiftningen, men den svenska regeringen ansåg att det vore bäst att minimiskattenivån infördes så snart som möjligt. Anledningen var att EU-kommissionen hade inlett ett formellt granskningsförfarande av den svenska energibeskattnings av industriell verksamhet (ärende nr NN 3/B/2001 och NN 4/B/2001).<sup>46</sup>

### 2.3 Syftet med punktskatter och elskatten

Syftet med punktskatter sett från ett bredare perspektiv är givetvis att samla in pengar till statskassan, precis som med övriga skatter och avgifter staten tar ut. En del punktskatter har dock ytterligare syften. Punktskatterna på annonser och reklam<sup>47</sup> är exempel på skatter som tas ut främst av statsfinansiella skäl. Skatterna som tas ut på t.ex. tobak<sup>48</sup> och alkohol<sup>49</sup> syftar däremot till att även försöka styra folks beteenden genom att få dem att minska sin

---

<sup>44</sup> Se prop. 1991/92:150 Bilaga I:5, s. 8.

<sup>45</sup> Dir. 2003/96/EG.

<sup>46</sup> Se prop. 2003/04:1, s. 215.

<sup>47</sup> Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

<sup>48</sup> Lag (1994:1563) om tobaksskatt.

<sup>49</sup> Lag (1994:1564) om alkoholskatt.

konsumtion av varorna. De har således även samhällsekonomiska och folkhälsomässiga skäl bakom sin existens, i form av att försöka minska framtida kostnader för t.ex. sjukvård och liknande samt även till att minska bortfall av arbetstid. Likaså har särskilt punktskatten på koldioxid<sup>50</sup> fler syften än statsfinansiella. Den miljömässiga aspekten är här särskilt viktig. Punktskatten på koldioxid syftar främst till att ”minska utsläppen av fossil koldioxid i sektorer som inte omfattas av EU:s system för handel med utsläppsrätter”, som regeringen beskriver det i 2014 års budgetproposition.<sup>51</sup>

När det gäller punktskatten på energi har den ”historiskt sett varit fiskal men har gradvis fått en allt mer resursstyrande karaktär och bidrar till att uppfylla målet om effektivare energianvändning”.<sup>52</sup> Energiskatten omfattar förutom skatt på elektrisk kraft även skatt på flera olika bränslen, t.ex. bensin, diesel, eldningsolja, fotogen, gasol, naturgas, kol och koks. Den resursstyrande karaktär som avses i propositionen gäller främst beskattningen av bränslena, eftersom elskatten i princip inte skiljer på miljöpåverkan utan i stället främst inriktar sig på var och i vilket syfte elen förbrukas.

Syftet med särskiljandet mellan den allmänna elskatten och elskatten för industrier var att regeringen ville höja skatten, av ”såväl samhällsekonomiska som andra skäl”.<sup>53</sup> Med tanke på den svaga ekonomiska utvecklingen under 1970-talet ville de dock inte försämra den svenska industrins internationella konkurrenskraft.<sup>54</sup> Denna höjning av elskatten beräknades inbringa en intäktsökning om 300 miljoner kronor per år.<sup>55</sup> Sedan har det fiskala behovet ökat i takt med tiden, samtidigt som industrins internationella konkurrenskraft har fortsatt att ses som ett viktigt skäl till att hålla dess elskatt på en låg nivå.<sup>56</sup> Därför är skillnaden mellan den allmänna elskatten och elskatten för industrier idag hela 28,8 öre per kilowattimme. År 2012 förbrukade tillverkningsindustrin 52 981 GWh av den totala elförbrukning i Sverige på 142 864 GWh,

---

<sup>50</sup> Se 2 kap. LSE.

<sup>51</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 401.

<sup>52</sup> Ibid.

<sup>53</sup> Se prop. 1976/77:68, s. 12.

<sup>54</sup> För information om det ekonomiska läget i Sverige och den konkurrenssituation svenska företaget befann sig i, se Finansutskottets betänkande FiU 1976/77:10 med anledning av i propositionen 1976/77:100 framlagda finansplan och budgetförslag jämte motioner.

<sup>55</sup> Se prop. 1976/77:68, s. 13.

<sup>56</sup> Se SOU 1991:90, s. 19.

vilket utgör en andel på 37,1 procent.<sup>57</sup> En GWh utgör en miljon kilowattimmar. Med en skattesats på 0,5 öre per kilowattimme medförde detta en intäkt för statskassan på cirka 264 905 000 kronor. Hade industrin fått betala den allmänna skattesatsen på 29,3 öre per kilowattimme hade det vid en lika stor förbrukning lett till en intäkt för statskassan på cirka 15 523 433 000 kr, en ökning med 15 258 528 000 kr.

En stor anledning bakom industrins intresse av att ha en lägre beskattning av den än andra är de krav som finns på dess energianvändning i form av energieffektivisering och att begränsa sin miljöpåverkan. Sven-Olof Lodin beskriver hur den svenska industrin mellan 1970 och 1990 halverade sina koldioxidutsläpp och minskade sina svavelutsläpp med en ännu större andel.<sup>58</sup> Exempelvis sänktes oljeförbrukning med cirka 80 procent mellan 1972 och 1994.<sup>59</sup> Detta gjordes främst genom förhållandevis enkla åtgärder i form av modernisering av produktionsapparaten. Under samma tid ökade de internationella konkurrenterna sina utsläpp. Till och med så sent som 2008 var de svenska industriutsläppen de lägsta per capita i den industrialiserade världen.<sup>60</sup> EU (tidigare EG) har dock valt år 1990 som ”basår för alla framtida utsläpps begränsningar och skatte- och avgiftsbeläggningar”, oavsett startnivå.<sup>61</sup> Med tanke på det som just beskrivits är detta en tuff utmaning för den svenska industrin. Dess konkurrenter inom EU kommer ha lägre kostnader för att uppnå samma effektiviseringskrav. Enligt Lodin är dessutom energiskattenivån på den svenska industrin högre än för dess internationella konkurrenter.<sup>62</sup>

### 2.4 Harmonisering av lagstiftningen inom EU

Allmänt kan sägas att det har kommit tre direktiv på punktskatteområdet, dir. 92/12/EEG, dir. 2003/96/EG och dir. 2008/118/EG. Direktivet från år 2008 utgör en uppdaterad version av direktivet från år 1992. De båda direktiven behandlar regleringen av mer praktiska frågor, såsom hantering, förvaring och förflyttning av punktskattepliktiga varor som ännu inte

---

<sup>57</sup> Se Statistiska centralbyrån, Tillförsel och användning av el 2001-2012, <http://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Energi/Tillforsel-och-anvandning-av-energi/Arlig-energistatistik-el-gas-och-fjarrvarme/6314/2012A01/Tillforsel-och-anvandning-av-el-20012012-GWh/> (Senast besökt 2013-12-10).

<sup>58</sup> Se Lodin, s. 207.

<sup>59</sup> Se Lodin, s. 264.

<sup>60</sup> Se Lodin, s. 207.

<sup>61</sup> Se Lodin, s. 208.

<sup>62</sup> Se Lodin, s. 264.

beskattats. Direktivet från 2003 behandlar energiskatteområdet, däribland elskatten. Dessutom finns det i artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) en begränsning av de statsstöd som en medlemsstat kan ge till branscher eller företag för att gynna dem.

### 2.4.1 Dir. 92/12/EEG och 2008/118/EG

Dir. 92/12/EEG, även kallat cirkulationsdirektivet, trädde i kraft den 6 mars 1992 med krav på införlivande i medlemsstaternas rättsordningar från den 1 januari 1993. Det införde ”ett gemensamt förfarandesystem för hantering, förvaring och förflyttning av obeskattade, punktskattepliktiga varor”.<sup>63</sup> Direktivet var tillämpligt på mineraloljor, alkohol och alkoholdrycker samt tobaksvaror.<sup>64</sup> Det byggde på destinationslandsprincipen, som innebär att varorna beskattas i det land som de konsumeras i. Dir. 2008/118/EG trädde i kraft den 15 januari 2009. Det ersatte då det gamla cirkulationsdirektivet. I sak innebär direktivet mest en språkmodernisering men det innebär även en teknisk anpassning.<sup>65</sup>

### 2.4.2 Dir. 2003/96/EG

Detta direktiv, även kallat energiskattedirektivet, trädde i kraft den 31 december 2003. Det medförde en harmonisering av energiskatteområdet till att omfatta mer än bara mineraloljebaserade produkter, bl.a. naturgas, kol och el. Energiskattedirektivet införde en minimiskattesats på energiskatteområdet, för att främja en väl fungerande inre marknad. Stora skillnader i skattenivåerna där vissa inte tar ut någon skatt alls skulle motverka det, enligt punkt tre och fyra i preambeln till direktivet. Införandet av direktivet ledde till att Sverige avskaffade nollskattesatsen och höjde industriskatten till 0,5 öre per kilowattimme.<sup>66</sup>

### 2.4.3 Artikel 107 FEUF

Den subventionering av tillverkningsindustrin som industriskattesatsen innebär är att betrakta som ett driftsstöd som täcks av artikel 107 FEUF. I beslut EUT C 72/3 godkände EU-kommissionen att Sverige fick ge tillverkningsindustrin ett sådant driftsstöd fram till och med 2011.<sup>67</sup> Driftsstödet är dock av en sådan art att för en förlängning av det krävdes endast att

---

<sup>63</sup> Se Olsson 2009, s. 26.

<sup>64</sup> Se artikel 3 i direktivet.

<sup>65</sup> Se Olsson 2009, s. 27 och 37-38. De senare sidorna avser elektroniska ledsagardokument.

<sup>66</sup> Se delavsnitt 2.2, andra stycket på s. 19 ovan.

<sup>67</sup> Se Susanne Åkerfeldt i Karnov 2012/13 band 3, s. 4242, not 260.

## 2 Bakgrunden till dagens lagstiftning

---

Sverige informerade kommissionen om det. Någon ny statsstödsprövning behövdes således inte. I januari 2012 fullgjorde Sveriges regering denna informationskyldighet, vilket innebär att Sverige har rätt att tillämpa reglerna fram till och med 2021.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> Se EUT C 104/84 och Susanne Åkerfeldt i Karnov bokverk 2012/13 band 3, s. 4242, not 260.

### 3 Gällande rätt

Jag kommer i detta avsnitt redogöra för tillämpningen av 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. LSE. Synen på begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen som finns i gällande rätt läggs då i fokus. Med gällande rätt avses då lag, förarbete, myndigheters utlåtanden, praxis och doktrin. Allmänt kan sägas att lagen i princip inte ger någon vägledning, förarbetena ger en del information, medan myndigheternas utlåtanden och praxis innehåller en avsevärt större mängd information om vad som avses med begreppet. Doktrin kommer inte att gås igenom i ett enskilt delavsnitt. I stället används doktrin som stöd i de andra delavsnitten. De tre sista delavsnitten innehåller en sammanfattande kommentar till det som redogjorts för i respektive delavsnitt.

Avsnittets disposition kräver dock först en motivering, med tanke på dess annorlunda upplägg. Vanligtvis används en rubrik för varje intressant område och sedan gås de olika rättskällorna på det området igenom. Här ser dock dispositionen lite annorlunda ut. Anledningen till detta är att det är en del av rättssäkerhetsanalysen som återfinns i slutet av uppsatsen. Genom att gå igenom varje rättskälla för sig synliggörs den brist på information som återfinns i lagen och förarbetena. Den mesta informationen fås nämligen från myndigheters utlåtanden och praxis. Det speglar även den osäkerhet detta medför för en praktiskt verksam jurist. Visserligen hade samma problem också kunnat synliggöras genom en mer traditionell disposition. Jag anser dock att skillnaden i mängden information från de olika rättskällorna blir än mer tydlig när varje rättskälla är samlad var för sig. Dispositionen tillför dessutom enligt mig något av en överblick av den historiska utvecklingen av regleringen.

### 3.1 Lag

Nuvarande lagstiftning återfinns som tidigare nämnts i 11 kap. 3 § LSE, som stipulerar vilka olika skattesatser som aktualiseras för förbrukning av elektrisk kraft. Paragrafen lyder som följer:

”Energiskatten utgör

1. 0,5 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling,



2. 0,5 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i skepp som används för sjöfart som har en bruttodräktighet om minst 400, när skeppet ligger i hamn och spänningen på den elektriska kraft som överförs till skeppet är minst 380 volt,
3. 18,5 öre per kilowattimme för annan elektrisk kraft än som avses under 1 och 2 och som förbrukas i kommuner som anges i 4 §, och
4. 28,0 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i övriga fall.

För kalenderåret 2011 och efterföljande kalenderår ska energiskatt betalas med belopp som efter en årlig omräkning motsvarar de i första stycket angivna skattebeloppen multiplicerade med det jämförelsetal, uttryckt i procent, som anger förhållandet mellan det allmänna prisläget i juni månad året närmast före det år beräkningen avser och prisläget i juni 2009. Beloppen avrundas till hela tiondels ören.

Regeringen fastställer före november månads utgång om de omräknade skattebelopp som enligt denna paragraf ska tas ut för påföljande kalenderår. [...]"

Skattesatsernas uppräknings som nämns i andra och tredje styckena företogs för år 2013 av regeringen i förordning (2012:700) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt på elektrisk kraft för år 2013. Där framgår det att skatten på första och andra punkterna i första stycket ligger kvar på samma nivå som år 2012. Skatten som anges i tredje punkten har höjts till 19,4 öre per kilowattimme och skatten som anges i fjärde punkten har höjts till 29,3 öre per kilowattimme. Inga höjningar sker för år 2014.<sup>69</sup>

Som synes framgår inte närmare av lagen vad som menas med begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Stöd måste således hämtas i förarbeten, myndigheters utlåtanden samt praxis för att få reda på innebörden av begreppet.

### 3.2 Förarbeten

Omfattningen av 11 kap. 3 § LSE framgår av specialmotiveringen till paragrafen i propositionen till LSE. Där anges att: ”Bestämmelsen har utan materiella förändringar förts

---

<sup>69</sup> Se 2 § förordning (2013:859) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2014.

över från 14 § lagen om allmän energiskatt.”<sup>70</sup> Innebörden av 14 § EL har berörts vid ett par tillfällen i förarbetena till lagen, vilket har redovisats ovan.<sup>71</sup> Det är därför nödvändigt att se till vad som sades om den paragrafen i förarbetena till ovan nämnda ändringar i lagen.<sup>72</sup>

#### **3.2.1 Lag (1977:57) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt**

När det gäller införandet av begreppet industriell verksamhet anges i propositionen till lagen att: ”Vad som är att hänföra till industriell verksamhet bör grundas på den näringsgrensindelning som tillämpas i den officiella statistiken och som benämns standard för svensk näringslivsindelning (SNI).”<sup>73</sup> Enligt SNI ingick vid denna tid grupperna 2 Gruvor och mineralbrott, 3 Tillverkningsindustri och 4 El-, gas-, värme- och vattenverk i industrisektorn. I propositionen uttalades även att: ”Den huvudsakliga verksamheten vid respektive företag bör vara avgörande vid tillämpningen av dessa nya bestämmelser.”<sup>74</sup>

Riksdagens skatteutskott framhöll dock i sitt betänkande att den statistiska indelningen enligt SNI-standard kunde tjäna som en allmän vägledning men att avsteg från den i vissa fall kunde behöva göras.<sup>75</sup> Utskottet konstaterade att den svenska industristatistiken uteslöt en del verksamhetsgrenar som den internationella statistiken skulle betrakta som industrier. Dessutom menade skatteutskottet att en del verksamhetsgrenar enligt gängse språkbruk kan betraktas som industrier. För att undvika ett försämrat konkurrensläge för de verksamhetsgrenarna förordade utskottet en generös bedömning av begreppet industriell verksamhet i sådana fall där det annars skulle leda till en konkurrenssnedvridning. Praxis på denna fråga finns, se nedan.<sup>76</sup>

#### **3.2.2 Lag (1992:879) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt**

I propositionen till lagen infördes en begränsning i förhållande till tidigare vad gäller de verksamhetsgrenar som ska anses bedriva industriell verksamhet. Från och med denna lagändring avses med industriell verksamhet endast den verksamhet som utförs i SNI-

---

<sup>70</sup> Se prop. 1994/95:54, s. 138.

<sup>71</sup> Se delavsnitt 2.2, sista stycket på s. 18 och första stycket på s. 19.

<sup>72</sup> Se hela delavsnitt 2.2, s. 18-19.

<sup>73</sup> Se prop. 1976/77:68, s. 13.

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> Se SkU 1976/77:22, s. 13.

<sup>76</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Samhall-fallen på s. 45-46, samt underavsnitt 3.4.3, Återvinningsfallet på s. 43.

grupperna 2, brytning av mineraliska produkter, och 3, tillverkning.<sup>77</sup> Den elektriska kraft som förbrukas i grupp 4, el-, gas-, värme- och vattenförsörjning, fick en egen skattesats på 6,3 öre per kilowattimme. Samtidigt som denna begränsning i förhållande till begreppet industriell verksamhet gjordes, infördes som nämnts ovan även en begränsning med hänsyn till vad den elektriska kraften använts till.<sup>78</sup> Som hänförligt till begreppet tillverkningsprocessen ska enligt propositionen även hjälpverksamhet såsom belysning, uppvärmning och ventilation räknas.<sup>79</sup> Mer än så specificerades inte innebörden av begreppet tillverkningsprocessen i propositionen. Propositionen angav även att utformningen av de gamla reglerna ledde till en konkurrensnedvridning mellan företag och branscher.<sup>80</sup>

#### 3.2.3 Kommentarer till förarbetena

Följande underavsnitt innehåller kommentarer till förarbetena till LSE och EL. När det gäller skatteutskottets uttalande angående tillämpningen av begreppet industriell verksamhet anser jag att dess uttalande var nödvändigt för att inte få en alltför rigid och strikt tillämpning av begreppet industriell verksamhet. Särskilt med hänsyn till att en grundtanke bakom att differentiera skattesatserna för industrin och övrig förbrukning var att inte försämra den svenska industrins konkurrenskraft.<sup>81</sup> Samtidigt som det gör tillämpningen av begreppet mer verklighetsanpassat och mer troget ändamålet med lagstiftningen, tillför uttalandet ytterligare ett osäkerhetsmoment för att bedöma om bestämmelsen är tillämpligt eller ej. Dessutom skapar uttalandet utrymme för ett flertal mer eller mindre rimliga tolkningar av begreppet. Det ska dock påpekas att denna osäkerhet endast gäller de som inte hade ansetts bedriva industriell verksamhet, om uttalandet inte funnits. Uttalandet medför således endast en möjlighet för dem till att försätta sig i en bättre skattesituation.

Avseende begreppet tillverkningsprocessen berör förarbetena hela införandet av det i två korta meningar, där den andra meningen räknar upp hjälpverksamhet som också ska anses ingå i tillverkningsprocessen. Dessa något korthuggna beskrivningar av de två begreppens innebörd som finns i förarbetena medför att ledning får sökas hos myndigheter och praxis för att få ytterligare klarhet i deras innebörd.

---

<sup>77</sup> Se prop. 1991/92:150 bilaga I:5, s. 16.

<sup>78</sup> Se underavsnitt 2.2, första stycket på s. 19.

<sup>79</sup> Se prop. 1991/92:150 bilaga I:5, s. 16.

<sup>80</sup> Se prop. 1991/92:150 bilaga I:5, s. 10.

<sup>81</sup> Se delavsnitt 2.3, sista stycket på s. 20.

### 3.3 Myndigheters utlåtanden

Den enda myndighet som har behandlat frågan om innebörden av begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen är Skatteverket (tidigare Riksskatteverket, som 2004 gick upp i dagens Skatteverk).

Riksskatteverket utgav skrifter i flera olika serier som de kallade Riksskatteverkets rekommendationer m.m., som innehöll information om verkets syn på olika frågor. Detta motsvaras i dag av Skatteverkets allmänna råd (SKV A).<sup>82</sup> Dessa skrifter är inte bindande utan endast vägledande.<sup>83</sup> I serien RSV Sp publicerade Riksskatteverket sina rekommendationer avseende punktskatt. RSV Sp 1999:1 innehåller Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft. Bl.a. behandlar den verkets syn på hur begreppen industriell verksamhet och tillverkningsprocessen ska tolkas. Skatteverket har kommit med två ställningstaganden<sup>84</sup> samt utger kontinuerligt en handledning om punktskatter.<sup>85</sup> I den följande redogörelsen kommer begreppen industriell verksamhet och tillverkningsprocessen gås igenom var för sig.

#### 3.3.1 Begreppet industriell verksamhet

Underlagen som används i detta underavsnitt är RSV Sp 1999:1 samt Skatteverkets ställningstagande från 2008.

*Riksskatteverkets rekommendation m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV Sp 1999:1*<sup>86</sup>

Om begreppet industriell verksamhet anförde Riksskatteverket inte något annorlunda än vad som har angetts i förarbetena. Det enda Riksskatteverket tillförde var en specificering av vad som ansågs vara industriell verksamhet enligt den dåvarande senaste utgåvan av SNI, SNI 92.<sup>87</sup> I stället för grupperna 2, brytning av mineraliska produkter, och 3, tillverkning, hänvisar SNI 92 till avdelningarna C, utvinning av material, och D, tillverkning. Detta följs av vilka

---

<sup>82</sup> Se Skatteverkets hemsida, Om Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och meddelanden, <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html> (senast besökt 2013-12-10).

<sup>83</sup> Se Pålsson 1995, s. 44.

<sup>84</sup> Skatteverkets ställningstaganden 2008-05-29 och 2013-05-06.

<sup>85</sup> Handledning för punktskatter 2013.

<sup>86</sup> Se Handledning för punktskatter 2013, s. 467-468.

<sup>87</sup> Se RSV Sp 1999:1, p. 4.2.1.

sifferkoder i SNI detta motsvaras av, där verket anger att de två första siffrorna som lägst är 10 och som högst 37. För praxis på området, se nedan.<sup>88</sup>

Sedan RSV Sp 1999:1 kom ut har SNI uppdaterats två gånger, SNI 2002 och SNI 2007. SNI 2002 medförde inga skillnader mot det som angavs i det förra stycket. Däremot har avdelningarna C och D från SNI 92 i SNI 2007 blivit till avdelningarna B, gruvor och mineralutvinningsindustri, och C, tillverkningsindustri. I SNI:s sifferkoder motsvaras detta av sifferkoder där de två första siffrorna som lägst är 05 och som högst 33.<sup>89</sup> SNI 2007 bygger på EU:s standard, NACE Rev. 2.<sup>90</sup>

#### *Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29<sup>91</sup>*

I sitt ställningstagande från 2008 behandlade Skatteverket frågan huruvida en del av en verksamhet kan särskiljas från ett företags övriga verksamhet. Detta är av intresse vid bedömningen av om verksamheten är industriell enligt 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. LSE, när ett företag bedriver fler än en sorts aktiviteter. Efter att ha gått igenom vad som sägs i förarbetena till LSE konstaterade Skatteverket att det är den huvudsakliga verksamheten i företaget som ska avgöra om en verksamhet ska anses vara industriell.

Vidare gjorde Skatteverket bedömningen att det, med hänsyn till skatteutskottets uttalande om en generösare tillämpning för att undvika konkurrenssnedvridning, ansåg att ”med företag avses även en del av den verksamhet som bedrivs av en fysisk eller juridisk person”.<sup>92</sup> En förutsättning för detta är att den delen av verksamheten bedrivs självständigt i förhållande till den övriga verksamheten. Som exempel på vad Skatteverket inte anser vara självständigt nämnde verket om den delen av verksamheten framstår som en naturlig del av den övriga verksamheten. Härvid bör vid en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet beaktas; verksamhetens art och omfattning, organisatorisk och fysisk placering samt om det finns en egen budget, personal och ledning. Praxis om denna fråga finns nedan.<sup>93</sup>

---

<sup>88</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Cramo-fallet på s. 47-48.

<sup>89</sup> Se Handledning för punktskatter 2013, s. 466-467.

<sup>90</sup> Se Statistiska centralbyråns hemsida, [http://www.scb.se/sv/\\_/Dokumentation/Klassifikationer-och-standarder/SNI-2007-ny-svensk-naringsgrensindelning-/](http://www.scb.se/sv/_/Dokumentation/Klassifikationer-och-standarder/SNI-2007-ny-svensk-naringsgrensindelning-/) (Senast besökt 2013-12-10).

<sup>91</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 466.

<sup>92</sup> Se Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29, p. 4 andra stycket.

<sup>93</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Kolfallet, Isfallet och Cramo-fallet på s. 46-48.

Slutligen ansåg Skatteverket att elektrisk kraft som förbrukas i en del av verksamheten kan anses vara förbrukad i industriell verksamhet genom att utgöra en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet, även om den huvudsakliga verksamheten i företaget inte kan anses vara industriell. Praxis på denna fråga finns nedan.<sup>94</sup>

#### 3.3.2 Begreppet tillverkningsprocessen

Underlagen som används i detta underavsnitt är RSV Sp 1999:1 samt Skatteverkets ställningstagande från 2013.

*Riksskatteverkets rekommendation m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV Sp 1999:1*<sup>95</sup>

När det gäller begreppet tillverkningsprocessen innehåller RSV Sp 1999:1 en utförlig beskrivning av dess innebörd, i jämförelse med lag och förarbeten.<sup>96</sup> Till att börja med konstaterade Riksskatteverket att en bedömning av vilken elförbrukning som ska ingå i tillverkningsprocessen bör utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling. Vidare angav Riksskatteverket att det inte bör göras någon geografisk koppling till arbetsställe för en tillverkningsprocess, utan att funktionen som sådan bör vara avgörande.

Avseende funktionen tillverkning menade Riksskatteverket att 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”.<sup>97</sup> Vidare ansåg verket att elektrisk kraft som förbrukas för transporter i och kring den byggnad och/eller mark som är knuten till tillverkningen bör ingå i tillverkningsprocessen. Som krav för att förbrukningen ska anses ingå i tillverkningsprocessen ansåg Riksskatteverket att det bör finnas ett direkt samband mellan elförbrukningen och en pågående förädling. De föremål verket ansåg kunna ingå i tillverkningsprocessen är råvaror, komponenter samt halv- och helfabrikat. Exempel på byggnad i detta sammanhang är enligt Riksskatteverket lagerutrymme för föremål som ingår i

---

<sup>94</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Hamnfallet, Arla-fallet och Axis-fallet på s. 44-45, 47 respektive 48-49, samt underavsnitt 3.4.7, Biltestfallet på s. 39-40. Analysen av det sistnämnda målet är även intressant, se underavsnitt 4.2.3 på s. 54-57.

<sup>95</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 467-468.

<sup>96</sup> Se RSV Sp 1999:1, p. 4.2.1.1.

<sup>97</sup> Ibid.

tillverkningsprocessen, tillverkningshall, laboratorium samt särskild lokal för inköp till, planering och styrning av produktionen, även kallat driftskontor. I detta sammanhang spelar det enligt verket ingen roll om lokalerna utgör del av byggnad eller utgör en fristående byggnad. Som exempel på mark anger Riksskatteverket gruva. Exempel på elektrisk kraft som förbrukas för transport är enligt verket el som används till drift av hiss, transportband, travers, kran och eldriven truck.

När det gäller funktionen försäljning ansåg Riksskatteverket i rekommendationen att till ”försäljningsverksamhet bör hänföras lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning”.<sup>98</sup> Verket angav att elektrisk kraft som förbrukas i och kring byggnad och mark där sådan lagerhållning sker samt elektrisk kraft som förbrukas i annan försäljningsverksamhet således inte ska anses ha förbrukats i tillverkningsprocessen.

Avseende funktionen administration angav Riksskatteverket i rekommendationen att annan administrativ verksamhet än den som avser inköp till, planering och styrning av produktionen, även kallat driftskontor, inte bör anses ingå i tillverkningsprocessen. Som exempel angav verket att den elektriska kraft som förbrukas i och kring huvudkontoret inte ingår i tillverkningsprocessen. Se nedan för praxis.<sup>99</sup>

När det gäller funktionen forskning och utveckling ansåg Riksskatteverket i rekommendationen att: ”Bokföringsnämndens (BFN:s) rekommendation BFN R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader, [bör] vara vägledande.”<sup>100</sup> Riksskatteverket gjorde en distinktion mellan grundforskning samt tillämpad forskning och utvecklingsarbete, där det senare men inte det förra ansågs hänförligt till tillverkningsprocessen. Med citat från BFN R 1 anges i rekommendationen att grundforskning är ”att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte”.<sup>101</sup> Tillämpad forskning är ”att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte”.<sup>102</sup> Utvecklingsarbete är ”att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer

---

<sup>98</sup> Ibid.

<sup>99</sup> Se underavsnitt 3.4.1, Holmen Paper-fallet på s. 35-36, samt underavsnitt 3.4.3, Ostfallet på s. 42-43.

<sup>100</sup> Se RSV Sp 1999:1, p. 4.2.1.1.

<sup>101</sup> Se BFN R 1 punkt 9.

<sup>102</sup> Ibid.

för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana”.<sup>103</sup> Bokföringsnämndens rekommendation i denna del ser likadan ut i dag.

#### *Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06*

I detta ställningstagande svarade Skatteverket på frågeställningen huruvida frysning av varor som i övrigt är färdiga för försäljning ska anses ingå i tillverkningsprocessen. Skatteverket började med att kort konstatera att ett sådant företag anses bedriva industriell verksamhet. Sedan gick verket igenom den del av RSV Sp 1999:1 som avser lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning, vilket finns angivet ovan.<sup>104</sup> I sin bedömning av frågan likställde Skatteverket frysning av färdiga produkter med lagring av andra sorters färdiga produkter som kan ställa andra krav på lagringsutrymmet. Verket ansåg med andra ord att elektrisk kraft som förbrukas vid lagring av färdiga produkter inte ska anses ingå i tillverkningsprocessen, oavsett de speciella krav som kan finnas på lagringen när det t.ex. gäller temperatur eller luftfuktighet. Slutligen noterade Skatteverket att det inte har någon betydelse om frysningen sker hos det företag som fryste in produkterna eller om det sker hos ett annat företag.

#### **3.3.3 Kommentarer till myndigheternas utlåtanden**

Detta underavsnitt innehåller kommentarer till och exemplifieringar av det Riksskatteverket och Skatteverket har uttalat sig om. När det gäller begreppet industriell verksamhet tillförde Riksskatteverkets rekommendation inte något annat än en specificering av vilka avdelningar enligt SNI-standarden som vid den tidpunkten ansågs vara industriella. Däremot tillförde Skatteverkets ställningstagande från 2008 en del intressanta synpunkter rörande hur en del av en verksamhet kan ses som industriell, även om den övriga delen av verksamheten inte är det. Ett sätt detta kan ske på är om den delen är en självständig del i förhållande till den övriga verksamheten. Det andra sättet det kan ske på är om delen utgör en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet. Skatteverkets tanke här synes vara att genom att inte förfördela vissa sorters företagsstrukturer, snedvrids inte konkurrensen. Frågan är hur integrerat ett företag bör vara, om det bör finnas en intressegemenskap eller om ett externt företag kan vara integrerat i ett företags industriella verksamhet?

---

<sup>103</sup> Ibid.

<sup>104</sup> Se underavsnitt 3.3.2, andra stycket på s. 31.



När det gäller begreppet tillverkningsprocessen tillförde Riksskatteverkets rekommendation en hel del intressant information. Uppdelningen i de fyra företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling är verkets utgångspunkt. Dessutom, som jag tolkar det Riksskatteverket skrivit, anser verket att det inte ska spela någon roll om en del av tillverkningsprocessen sker på annan ort än den övriga verksamheten. Denna fråga kommer att beröras ytterligare i praxis. Nedan följer kommentarer och exempel om de fyra huvudfunktionerna.

Avseende funktionen tillverkning är min bedömning att Riksskatteverket med tillverkningsprocess menar en förädling av ett föremål, där det med förädling menas en påverkan på själva föremålet som utgör ett led i färdigställandet av produkten. Jag förmodar att Riksskatteverket även anser att en paketering av den färdigställda produkten ingår i tillverkningsprocessen. Frågan är då vilken grad av paketering verket anser ingå i tillverkningsprocessen. Är all paketering av produkten innan den skickas iväg till kund inkluderad i tillverkningsprocessen, eller finns det någon gränsdragning i den frågan? Som exempel kan nämnas chipstillverkning. Chipsen är med denna terminologi själva föremålet som förädlas, medan chipspåsen är den första paketering som sker. Chipspåsarna paketeras i kartonger, som är nästa steg i paketeringen. Slutligen ställs kartongerna på en pall. Pallen förvaras i tillverkarens färdigvarulager. Det är sedan ofta pallvis som chipstillverkarens kund köper chipsen. Hur många led av paketering ingår i tillverkningsprocessen? Frågan besvaras delvis i praxis, se nedan.<sup>105</sup>

När det gäller funktionen försäljning är min bedömning att denna avvägning av Riksskatteverket verkar rimlig, även om det är svårt att avgöra när en produkt är färdig för försäljning. För att återknyta till chipsexemplet anser Riksskatteverket således att lagerhållning av pallen i färdigvarulagret inte ingår i tillverkningsprocessen. Som framgick ovan anser Riksskatteverket dock att lagring av varor som ingår i tillverkningsprocessen ska anses vara en del av tillverkningsprocessen.<sup>106</sup> Gränsdragningsfrågan blir då hur länge varorna anses vara en del i tillverkningsprocessen, med andra ord när de slutligen anses vara en färdig produkt. Denna fråga besvaras delvis i praxis, se nedan.<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Axis-fallet på s. 48-49.

<sup>106</sup> Se underavsnitt 3.3.2, sista stycket på s. 30 och första stycket på s. 31.

<sup>107</sup> Se t.ex. Ostfallet i underavsnitt 3.4.3 på s. 42-43, där fråga var om lagring av ost.

Avseende funktionen administration anser jag även här att Riksskatteverkets rekommendation är passande. Det kan förvisso tänkas att driftskontoret utgör en del av huvudkontoret, att inköpsdelen sitter på ett ställe samt planeringen och styrningen av produktionen sitter någon annanstans eller att samma person, i ett mindre företag, arbetar med både t.ex. inköp och andra administrativa uppgifter. Detta bör dock rimligen endast leda till en proportionering av vilket som tillhör tillverkningsprocessen och sedan en schablonmässig beräkning av hur mycket elektrisk kraft som kan tänkas gå åt för att få fram skattebeloppet. För att än en gång koppla till det ovanstående chipsexemplet framstår det, med utgångspunkt i Riksskatteverkets rekommendation, som skäligt att inköp av potatis samt planering och styrning av chipstillverkningen ingår i tillverkningsprocessen, medan bokföringen av intäkter och kostnader i tillverkningen inte ingår i tillverkningsprocessen. Denna fråga har hittills inte berörts i praxis.

När det gäller funktionen forskning och utveckling anser jag återigen att Riksskatteverkets bedömning av vad som ingår i huvudsak är rimlig. Resultat av grundforskning kräver tillämpad forskning eller utvecklingsarbete, med de definitioner som erhålls från BFN R 1, för att kunna mynna ut i en tillverkad produkt. Det krävs således en sådan koppling mellan forsknings- eller utvecklingsarbete och resultatet för att arbetet ska ingå i tillverkningsprocessen. För att koppla det till chipsexemplet kan elektrisk kraft som förbrukas vid allmän forskning, som undersöker möjliga råvaror som skulle kunna tänkas ersätta potatis vid tillverkning av chips, inte anses ingå i tillverkningsprocessen. Däremot kan forskning som ser vidare på användningsområdet på en råvara som hittades i den allmänna forskningen anses ingå i tillverkningsprocessen. Även forskning som letar efter ett sätt att ge chips en tuggvänligare konsistens eller att få chips att nå en ny smakdimension anses ingå i tillverkningsprocessen. Denna fråga har i praxis inte berörts självständigt utan endast vid fråga om ett företags forsknings- och utvecklingsarbete utgör en integrerad del i ett annat företags tillverkningsprocess, se mer nedan.<sup>108</sup>

Avseende Skatteverkets ställningstagande från 2013 kan nämnas att detta är ett uttryck av vad som tidigare framkommit i praxis, se bl.a. RÅ 2002 ref. 16, Holmen Paper-fallet.<sup>109</sup> Det ska troligen ses mot bakgrund av Skatterättsnämndens förhandsbesked i Ostfallet, som ett sätt att

---

<sup>108</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Arla-fallen på s. 47.

<sup>109</sup> Se underavsnitt 3.4.1, s. 35-36.

stävja antalet ansökningar från företag där produkter lagras under speciella omständigheter för att få lagringen att ses som en del av tillverkningsprocessen.<sup>110</sup>

### 3.4 Praxis

Detta delavsnitt redogör för den praxis som har behandlat innebörden av begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Allmänt kan sägas att relevanta avgöranden finns från Skatterättsnämnden, kammarrätten samt Högsta förvaltningsdomstolen. När det gäller målen från kammarrätten har de alla avgjorts i Kammarrätten i Sundsvall. Detta är p.g.a. att beslut av Skatteverket som överklagas ska tas upp av förvaltningsrätten i Falun, om de avser någon av de punktskatter som nämns i 3 kap. 15 § SFL.<sup>111</sup> Målen därifrån överklagas sedan till Kammarrätten i Sundsvall, eftersom bl.a. hela Dalarnas län ingår i dess domkrets.

I framställningen nedan kommer avgörandena gås igenom i instansordning med början på Högsta förvaltningsdomstolens praxis, följt av Skatterättsnämndens praxis och slutligen kammarrättens praxis.

#### 3.4.1 Högsta förvaltningsdomstolens praxis

Högsta förvaltningsdomstolens praxis som behandlar innebörden av begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen består av tre äldre mål, ett från 2002 och två från 2005, samt ett nyare mål från 2013. I domen från 2013 hänvisar dock Högsta förvaltningsdomstolen till ett annat mål från 2012. Därför kommer det målet att gås igenom före målet från 2013 för att därigenom skapa en djupare förståelse av innebörden av målet från 2013.

*RÅ 2002 ref. 16, dom den 23 april 2002, "Holmen Paper-fallet"*

Förevarande mål gällde innebörden av begreppet tillverkningsprocessen. Närmare bestämt frågan om när, med terminologi från RSV Sp 1999:1, en vara övergår från den företagsekonomiska funktionen tillverkning till funktionen försäljning. Omständigheterna i målet var att ett företag, Holmen Paper, ville ha ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden huruvida den lagring av färdiga produkter som sker i anslutning till dess produktion skulle ses som en del av tillverkningsprocessen eller ej. Holmen Paper menade att det skulle ses som en

---

<sup>110</sup> Se underavschnitt 3.4.3, Ostfallet på s. 42-23.

<sup>111</sup> Se Handledning för punktskatter 2013, s. 480, samt 7 a § 1 och 2 p. förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

del av tillverkningsprocessen, eftersom det rörde sig om ett slags mellanlager innan den slutgiltiga lagringen som enligt Holmen Paper skedde vid de terminaler företaget disponerade runt om i världen.

Majoriteten i Skatterättsnämnden hänvisade till den uppdelning mellan tillverkning och försäljning som görs i RSV Sp 1999:1 och anslöt sig till den avgränsning av begreppet tillverkningsprocessen som görs där i, med motiveringen att de ansåg den lämplig. Nämnden fann därför att färdigvarulagret som låg i anslutning till tillverkningen inte skulle ses som en del av tillverkningsprocessen.

Förhandsbeskedet överklagades av företaget till Högsta förvaltningsdomstolen, som fastställde Skatterättsnämndens beslut. Domskålen var sparsamt motiverade, där Högsta förvaltningsdomstolen enbart konstaterade att den gör samma bedömning som Skatterättsnämnden. Högsta förvaltningsdomstolen anslöt sig således till bedömningen att när själva varan är färdigbehandlad och ställd på lager så är tillverkningsprocessen över, oavsett var denna lagring sker.

*RÅ 2005 ref. 24, dom den 2 maj 2005, "JR-fallet"<sup>112</sup>*

I förevarande mål var det fråga om det spelar någon roll vem som står för elabonnemanget så länge den elektriska kraften förbrukas i en industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Omständigheterna i målet var att en privatperson, JR, stod som kund för ett elabonnemang. Dennes maka bedrev verksamhet i anslutning till deras bostadshus. 35 procent av den elektriska kraften som levererats till JR:s elabonnemang ansågs belöpa på makans verksamhet, där den förbrukades i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Detta var ostridigt i målet.

Kammarrätten ansåg att endast den förbrukning som abonnemangsinnehavaren står för ska beaktas vid tillämpningen av 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. LSE. Anledningen härför var av ett praktiskt slag. Rätten menade att den undersökningsplikt för elleverantören som uppstår, för att bestämma vilken skattesats som ska tas ut, blir för långtgående om det måste tas hänsyn till vad kraften har förbrukats till. Därför ansåg kammarrätten att den undersökningsplikten bör vara begränsad till den som står för elabonnemanget.

---

<sup>112</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 466.

Både förvaltningsrätten och Högsta förvaltningsdomstolen ansåg däremot, med en bokstavstolkning av lagtexten, att tillämpningen av lagregeln var oberoende av vem som förvärvat den elektriska kraften. Paragrafen uppställer endast krav på att den elektriska kraften ska förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen, utan någon hänvisning till vem som måste förbruka den. Därför godkände båda domstolarna att den dåvarande nollskattesatsen tillämpades för de 35 procenten av den elektriska kraften som förbrukats i makans industriella verksamhet i tillverkningsprocessen.

*RÅ 2005 not. 158, dom den 13 december 2005, "AA-fallet"*

Förevarande mål är snarlikt det ovanstående, JR-fallet. Här var det dock i stället 75 procent av den levererade elektriska kraften som förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen, som bedrevs av annan än AA, den som stod för elabonnemanget. Högsta förvaltningsdomstolen anförde, med hänvisning till JR-fallet, att den inte såg någon anledning att göra en annan bedömning. Därför fick den dåvarande nollskattesatsen tillämpas även i detta fall.

*HFD 2012 ref. 26, dom den 10 maj 2012, "Leveransfallet"<sup>113</sup>*

Förevarande mål gällde två företag som hade för avsikt att starta ett enkelt bolag, som i sin tur skulle äga vindkraftverk. Frågan var om elen som vindkraftverken skulle producera kunde omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 11 kap. 2 § 1 p. LSE. Lagregeln avser ett undantag från skatteplikt för elektrisk kraft som "framställts i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft".<sup>114</sup> Företaget angav i sin ansökan om förhandsbesked att varje bolagsman i det enkla bolaget endast skulle kunna använda producerad el som motsvarar ägarandelen i bolaget. El som inte utnyttjas av en bolagsman skulle matas ut på elnätet utan någon rätt till ersättning. En av bolagsmännen ville dock ha rätten att fördela sin andel till byggnader som hyrs ut av det företaget till externa kunder. Elen skulle då komma att ingå ospecificerad i hyran. Frågan som Högsta förvaltningsdomstolen senare kom att uttala sig om var ifall detta kunde anses utgöra en yrkesmässig leverans av elektrisk kraft, som i så fall inte skulle omfattas av undantaget i 11 kap. 2 § 1 p. LSE.

---

<sup>113</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 458.

<sup>114</sup> Se 11 kap. 2 § 1 p. LSE.

Skatterättsnämnden ansåg att ”de två förfarandena rent faktiskt inte [kan] anses skilja sig åt och resultera i att fråga är om leverans av elektrisk kraft i det ena fallet men inte i det andra”, där de två förfarandena avser om elkostnaden är specificerad eller ospecificerad.<sup>115</sup> Någon närmare förklaring till detta ställningstagande lämnades inte i förhandsbeskedet. Således skulle företaget anses yrkesmässigt leverera elektrisk kraft i detta fall. Denna bedömning gick tvärtemot ett ställningstagande från Skatteverket från 2008.<sup>116</sup> I det anser Skatteverket att om elen ingår ospecificerad i hyresdebiteringen, ska fastighetsförvaltaren inte anses ha levererat elen i LSE:s mening.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sin tur att frågan handlade om ”hur en transaktion som består av flera delar ska behandlas vid beskattningen av elektrisk kraft”.<sup>117</sup> Med hänvisning till att liknande frågor ofta uppkommit på mervärdesbeskattningens område företog Högsta förvaltningsdomstolen en utförlig genomgång av EU-domstolens praxis på området. Högsta förvaltningsdomstolen började med att gå igenom hur bedömningen huruvida transaktionen innehåller ett eller flera tillhandahållanden har skett.<sup>118</sup> Vidare noterade Högsta förvaltningsdomstolen att EU-domstolen i flera mål inte ansett att förekomsten av en eller flera fakturor påverkar bedömningen om det rör sig om en eller flera transaktioner. Samtidigt observerade Högsta förvaltningsdomstolen att EU-domstolen i ett mål särskilt noterat att en särskild tjänst fakturerats i en från hyran separat faktura.<sup>119</sup> Därefter anmärkte Högsta förvaltningsdomstolen att EU-domstolen i ett mål hade markerat att punktskatterna och mervärdesskatten i viss mån är oförenliga med varandra.<sup>120</sup> Högsta förvaltningsdomstolen avslutade denna redogörelse för EU-domstolens praxis med att hänvisa till ett mål där EU-domstolen likväl i en punktskattefråga analogivis hämtat ledning från mervärdesskattens område.<sup>121</sup>

---

<sup>115</sup> Se slutet av Skatterättsnämndens beslut dnr. 23-10/I, i slutet av Skatterättsnämndens bedömning. Återfinns oftast även i anslutning till Högsta förvaltningsdomstolens dom.

<sup>116</sup> Skatteverkets ställningstagande 2008-10-23, dnr. 131634650-08/111. Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 457.

<sup>117</sup> Se HFD 2012 ref. 26, Leveransfallet, åttonde stycket i domskälen, det tredje stycket under rubriken ”Upplåtelse av byggnader”.

<sup>118</sup> Se målet C-349/96, CPP, samt de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.

<sup>119</sup> Se C-572/07, RLRE Tellmer Property.

<sup>120</sup> Se C-434/97, Kommissionen mot Frankrike, punkt 24.

<sup>121</sup> Se C-491/03, Hermann.

Högsta förvaltningsdomstolens slutsats av denna genomgång av EU-domstolens praxis var att det förhållningssätt till sammansatta transaktioner på mervärdesskattens område som uttryckts i de genomgångna målen var tillämpligt i denna punktskatterättsliga fråga. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen ledde tillämpningen till slutsatsen att:

”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.”<sup>122</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg således att företaget inte skulle anses yrkesmässigt leverera elektrisk kraft. Därmed skulle det omfattas av undantaget från skatteplikten enligt 11 kap. 2 § 1 p. LSE.

*HFD 2013 ref. 57, dom den 10 september 2013, "Biltestfallet"*

Detta mål gällde ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedet gällde frågan huruvida ett företags verksamhet kunde anses utgöra en integrerad del av ett tillverkningsföretags industriella verksamhet samt ingå i dess tillverkningsprocess. Företaget i fråga övervägde att etablera en biltestanläggning, där de till externa biltillverkande kunder skulle erbjuda ”en komplett anläggning för testning av bilar och bilkomponenter”.<sup>123</sup> All utrustning samt faciliteter runt omkring skulle tillhandahållas av företaget. De biltillverkande företagets tillämpade forsknings- och utvecklingsarbete skulle således utföras hos företaget. Företaget hänvisade som stöd för sin uppfattning bl.a. de domar från kammarrätten som finns omnämnda nedan, mål nr 3416-3421-05 och 303-304-08, Hamnfallet och Arla-fallen.<sup>124</sup> I de sistnämnda målen utförde företagen forsknings- och utvecklingsarbete åt ett annat företag. Det fanns dock en intressegemenskap mellan företagen i alla de uppräknade målen.

Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att företaget och Skatteverket dels var ense om att företaget självt inte skulle bedriva industriell verksamhet samt dels att samma verksamhet skulle anses hänförlig till industriell verksamhet, om företagets kunder själva skulle bedriva

---

<sup>122</sup> Se HFD 2012 ref. 26, Leveransfallet, sista stycket i domskälen.

<sup>123</sup> Se HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, första stycket i domskälen.

<sup>124</sup> Se underavsnitt 3.4.5 på s. 44-45 respektive s. 47.

den. Vidare noterade Skatterättsnämnden den intressegemenskap som i tidigare mål hade förelegat mellan företagen då det ena företaget ansågs utgöra en integrerad del i det andra företags industriella verksamhet samt ingå i dess tillverkningsprocess.<sup>125</sup> Slutligen framförde nämnden åsikten att det ur ett tillverkande företags synvinkel kan finnas rationella överväganden som leder till att det hyr in tjänster som de förevarande, i stället för att bedriva verksamheten själv eller i ett närstående företag. Från detta drog Skatterättsnämnden slutsatsen att det skulle utgöra en snedvridning av konkurrensen om det förstnämnda fallet inte skulle leda till reducerad skattesats medan de två senare nämnda fallen skulle göra det. Därför beslutade Skatterättsnämnden att godkänna företags ansökan. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och menade att förhandsbeskedet skulle leda till en förändring av praxis. Anledningen var att det enligt verket skulle frångå kravet på att verksamheten är en integrerad del i tillverkningsföretagets verksamhet eftersom det inte föreligger någon intressegemenskap mellan företaget och bilföretagen.

Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att överklagandet skulle bifallas. Den gick först kortfattat igenom omständigheterna i målet samt tillämpligt lagrum. Sedan följde en kort motivering till själva beslutet, som här kommer att citeras i sin helhet:

”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.”<sup>126</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen gick således inte ens in på bedömningen huruvida företaget skulle anses utgöra en integrerad del av bilföretagens industriella verksamhet.

---

<sup>125</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Hamnfallet och Arla-fallen på s. 44-45 respektive s. 47.

<sup>126</sup> Se HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, näst sista stycket i domskälen.



### 3.4.2 Kommentarer till Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis

Holmen Paper-fallet innehåller ett första klargörande av vad som ingår i begreppet tillverkningsprocessen. Högsta förvaltningsdomstolen anslöt sig där, via Skatterättsnämndens bedömning, till Riksskatteverkets åsikt om när en produkt är klar och vad ett färdigvarulager är. När produkten befinner sig i det skick den kommer att levereras till kund i, anses den vara klar. Det spelar då ingen roll om den lagras i anslutning till tillverkningslokalen eller på annan ort. JR-fallet och AA-fallet behandlade samma fråga, där Högsta förvaltningsdomstolen i båda fallen kom fram till att det viktiga är för vilket ändamål den elektriska kraften slutligen har förbrukats, inte vem som förvärvade den. Avgörande verkar ha varit att lagrummet saknar ett krav på vem som förbrukat elen.<sup>127</sup> Gunnar Rabe frågar sig i en artikel angående JR-fallet hur det kommer sig att det inte prövades huruvida privatpersonen kunde vara skattskyldig i stället för företaget som levererade elen, vilket i så fall skulle ha undersökt tillämpningen av 11 kap. 5 § 1 st. 2 p. LSE.<sup>128</sup> Möjligtvis har även Högsta förvaltningsdomstolen tänkt i liknande banor i Biltestfallet.<sup>129</sup>

Högsta förvaltningsdomstolens syn på yrkesmässig leverans, som den kommer till uttryck i Leveransfallet, verkar stämma överens med den syn Skatteverket uttrycker i sitt ställningstagande på samma område.<sup>130</sup> Domstolen synes ha fäst mer uppmärksamhet vid det mål som gav särskild vikt åt det faktum att det fanns en separat faktura, än de mål som ansåg att förekomsten av en eller flera fakturor inte var relevant vid bedömningen av om en eller flera transaktioner föreligger.<sup>131</sup> Dess slutsats verkar sålunda vara att ett fastighetsförvaltande företag som fördelar egenproducerad el till sina hyresgäster yrkesmässigt levererar elektrisk kraft, förutsatt att det särskilt fakturerar sina kunder för den förbrukade elen. Ingår den elektriska kraften ospecificerad i hyran anses den förbrukad i företagets egen verksamhet.

I Biltestfallet menade Skatterättsnämnden, i likhet med företagets argumentation, att det ur ett företagsekonomiskt perspektiv kunde finnas anledningar till att hyra in en tjänst i stället för att stå för den själv. Detta menade nämnden inte skulle få leda till att företaget, vars tjänst inhyrs,

---

<sup>127</sup> Jämför även Tjernberg, M, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2006 s. 323.

<sup>128</sup> Se Rabe, G, *Övriga indirekta skatter*, Skattenytt 2006 s. 357 f.

<sup>129</sup> Se kommentaren till målet två stycken ned samt analysen av målet i underavsnitt 4.2.3, s. 54-57.

<sup>130</sup> Se Jonsson, F, *Övriga indirekta skatter*, Skattenytt 2013 s. 404.

<sup>131</sup> Jämför C-572/07, RLRE Tellmer Property med t.ex. de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl., p. 57.

inte skulle få dra fördel av den lägre skattesatsen eftersom det skulle vara konkurrenssnedvridande.<sup>132</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen tog ingen hänsyn till Skatterättsnämndens bedömning. Den tillämpade i stället, utan att närmare specificera varför, Leveransfallet och kom fram till att företaget inte skulle anses i LSE:s mening leverera elektrisk kraft till sina kunder. Att företaget skulle leverera kraft till sina kunder var en förutsättning för att bedöma om företaget skulle anses utgöra en del av bilföretagens industriella verksamhet samt ingå i deras tillverkningsprocess. Med tanke på att detta inte har nämnts över huvud taget i tidigare praxis, utgör detta ett nytänkande i dessa frågor från Högsta förvaltningsdomstolens sida. En närmare analys av vad rättsfallet kan tänkas innebära finns senare i uppsatsen.<sup>133</sup>

#### **3.4.3 Skatterättsnämndens praxis**

Skatterättsnämnden är en fristående myndighet som meddelar bindande förhandsbesked i skattefrågor. Alla skattskyldiga kan vända sig dit med en ansökan om förhandsbesked. Dessa kan sedan överklagas direkt till Högsta förvaltningsdomstolen. En skattskyldig kan således förlita sig på det beslut Skatterättsnämnden tar i ett förhandsbesked, om det inte överklagas.

#### *Dnr. 22-10/I, beslut den 22 augusti 2011, "Ostfallet"*

Detta förhandsbesked gällde frågan om den elektriska kraft ett företag använde i sin verksamhet ansågs förbrukad i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Omständigheterna i målet var följande. Ett företag bedrev en anläggning för lagring, förädling och förpackning av ostråvara till ost färdig att konsumeras. Sedan valde företaget att knoppa av denna verksamhet till ett helägt dotterföretag, av företagsekonomiska skäl. Det var dotterföretaget som ansökte om förhandsbesked. Den största delen av elförbrukningen skedde i lagerdelen. Företaget ansåg att hela verksamheten utgjorde en industriell verksamhet samt att lagringen utgjorde en del av tillverkningsprocessen eftersom ostråvaran ändrar karaktär vid lagringen. Enligt företaget utgjorde även den senare förädlingen och förpackningen en del av tillverkningsprocessen.

---

<sup>132</sup> Se vidare i underavsnitt 4.2.3, andra och tredje stycket på s. 59, för en analys av detta uttalande.

<sup>133</sup> Se underavsnitt 4.2.3, s. 54-57.

Skatterättsnämnden kom att inrikta sig på frågan huruvida lagringen kunde anses vara en del av tillverkningsprocessen. Nämnden ansåg med andra ord att det var klart att det rörde sig om industriell verksamhet och att hanteringen efter lagringen antingen utgjorde en förädling av ostråvaran eller att hanteringen kunde anses ha ett direkt samband med förädlingen. De uppräknade momenten efter lagringen var därmed en del av tillverkningsprocessen. Skatterättsnämnden anförde att eftersom den fortsatta hanteringen av ostråvaran var beroende av lagringen, fick även lagringen anses ha ett direkt samband med förädlingen och därför ansågs lagringen ingå i tillverkningsprocessen. Skatteverkets inställning i målet var densamma som företags och Skatterättsnämndens. Därför överklagades aldrig beslutet.

*Dnr. 24-11/I, beslut den 20 december 2011, "Återvinningsfallet"*

Förevarande förhandsbesked gällde frågan om ett företags verksamhet utgjorde en sådan industriell verksamhet samt om den elektriska kraften förbrukades i en sådan tillverkningsprocess som avses i LSE. Företaget bedrev återvinning av metall. Dess form av verksamhet hänfördes enligt både SNI 92 och SNI 2002 till en huvudgrupp som ingick i avdelningen tillverkning, som enligt förarbetena till LSE utgör industriell verksamhet. I den nya SNI 2007 hänfördes företaget dock till en ny huvudgrupp som inte ingick i avdelningen tillverkning, varför företaget inte enligt den nya SNI-standarden ansågs bedriva industriell verksamhet. Företagets fråga var sålunda om det alltid är den senaste versionen av SNI som avgör frågan om industriell verksamhet, eller om föregående versioner spelar in.

Skatterättsnämnden anmärkte först att det skulle vara olämpligt att låta varje ny version av SNI-standarden påverka rättstillämpningen i frågor om energiskatten, med tanke på att SNI-standarden är utformad för statistiska ändamål och inte för att vara avgörande i energiskattefrågor. Nämnden konstaterade att det skulle vara olämpligt, bl.a. med hänsyn till den osäkerhet det skulle medföra för de skattskyldiga. Därför ansåg Skatterättsnämnden att en bedömning av huruvida en verksamhet ska anses vara industriell bör göras utifrån ett mer allmänt perspektiv. I den bedömningen kan både gamla och nya versioner av SNI-standarden samt andra omständigheter vägas in, som t.ex. under vilka närmare former verksamheten bedrivs. Med den bakgrunden kom nämnden fram till att verksamheten i fråga utgjorde en industriell verksamhet. Skatterättsnämnden bedömde även om den elektriska kraften förbrukades i en tillverkningsprocess, vilket nämnden ansåg att den gjorde. Denna fråga är emellertid inte lika intressant att återge i detta fall. Förhandsbeskedet överklagades inte.

### 3.4.4 Kommentarer till Skatterättsnämndens praxis

När det gäller Skatterättsnämndens beslut i Ostfallet ansåg nämnden att lagringen av osten utgjorde en förutsättning för den vidare förädlingen. Därmed ansåg den att det fanns ett direkt samband mellan lagringen och den övriga förädlingen som gjorde att lagringen blev till en del av tillverkningsprocessen.<sup>134</sup>

I Återvinningsfallet anförde Skatterättsnämnden att den, vid en bedömning av om en verksamhet är industriell, ansåg att hänsyn bör tas till både föregående och nuvarande SNI-standarder samt även andra förhållanden, såsom under vilka närmare omständigheter verksamheten bedrivs. En uppdatering av SNI-standarderna som leder till att ett företag inte längre omfattas av en SNI-kod som anses utgöra industriell verksamhet bör således, enligt Skatterättsnämnden, inte ensamt kunna medföra att företaget inte längre omfattas av industriskattesatsen.

### 3.4.5 Kammarrättens praxis

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3416-3421-05, dom den 23 oktober 2006, "Hamnfallet"*<sup>135</sup>

Förevarande fall gällde frågan huruvida ett företag som inte bedriver industriell verksamhet kan ingå i ett annat företags industriella verksamhet och vara en del av dess tillverkningsprocess. Omständigheterna i målet var som följer. Ett företag bedrev hamnverksamhet där de bl.a. hanterade en tillverkningsindustris råvaror genom användning av transportband och kranar. Tillverkningsföretaget ägde 50 procent av företaget där hamnverksamheten bedrevs. Företaget ansåg att det till denna del var en del av tillverkningsindustrins verksamhet och även en del av dess tillverkningsprocess, trots att det inte självt bedrev industriell verksamhet. Grunden för detta var bl.a. RSV Sp 1999:1, där Riksskatteverket dels uttalade att hänsyn inte ska tas till arbetsställe, och dels att även el som förbrukas för transport ska räknas till tillverkningsprocessen. En annan grund var JR-fallet, där Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det viktiga var ändamålet som den elektriska kraften förbrukades till och inte vem som står för elabonnemanget.

Kammarrätten dömde till företagets fördel. Rätten noterade först de uttalanden i förarbetena<sup>136</sup> och även i Riksskatteverkets dåvarande handledning för punktskatter om en generös

---

<sup>134</sup> Se det direkta samband som omnämns i RSV Sp 1999:1, p. 4.2.1.1 andra stycket in fine.

<sup>135</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 468.

tillämpning av rekvisitet industriell verksamhet för att undvika snedvridning av konkurrensen. Sedan konstaterade kammarrätten att den kringverksamhet som företaget utförde, transport av råvaror medelst transportband och kranar, utgjorde sådan kringverksamhet som är att hänföra till industriell verksamhet. Därefter uttalade rätten att det saknades stöd för en annan bedömning när verksamheten utförs av ett annat företag än det företag som bedriver tillverkningsverksamheten. ”Motsatt uppfattning skulle leda till icke åsyftad snedvridning av konkurrensförhållandena och utgör inte en sådan generös tillämpning av begreppet industriell verksamhet som nämnts ovan.”<sup>137</sup>

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3500-06 och 3501-3503-06, dom den 20 juni 2007, "Första Samhall-fallen"*<sup>138</sup>

Förevarande mål gällde frågan huruvida ett företags verksamhet utgjorde industriell verksamhet. De två målen gällde två elleverantörer som hade samma företag, Samhall, som kund. Samhall tillverkade vid denna tid cirka 28 000 kylda måltidsportioner och storförpackningar i veckan till gruppboenden vid denna tillverkningsort. Skatteverket menade att Samhall bedrev catering- och centralköksverksamhet, vilket inte utgör industriell verksamhet enligt SNI-standarden. Samhall å sin sida menade att det bedrev livsmedelsindustri i form av charkuteri och annan köttvarutillverkning, vilket utgör industriell verksamhet enligt samma standard.

Både förvaltningsrätten och kammarrätten ansåg, mot bakgrund av den generösa tillämpning av begreppet industriell verksamhet som anges i förarbetena, att verksamheten med hänsyn till dess omfattning och art var att betrakta som livsmedelsindustri. Verksamheten var därmed en industriell verksamhet.

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3504-3510-06, dom den 20 juni 2007, "Andra Samhall-fallet"*<sup>139</sup>

Förevarande mål avsåg samma fråga som i Första Samhall-fallen, fast tillverkning vid en annan ort. Vid denna ort uppgick tillverkningen till cirka 13 500 portioner i veckan. Både

---

<sup>136</sup> Se SkU 1976/77:22 samt prop. 1991/92:150.

<sup>137</sup> Se Kammarrätten i Sundsvall mål nr 3416-3421-05, Hamnfallet, tredje stycket från slutet i domskälen.

<sup>138</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 469.

<sup>139</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 468-469.

förvaltningsrätten och kammarrätten gjorde samma bedömning i detta mål som i de föregående.

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1054-07, dom den 20 juni 2007, "Kolfallet"<sup>140</sup>*

Förevarande mål gällde frågan huruvida en del av ett företags verksamhet ansågs utgöra industriell verksamhet eller om delen ska betraktas som en naturlig del av företagets huvudsakliga verksamhet, som inte utgjorde industriell verksamhet. Företagets huvudsakliga verksamhet var produktion av värme och el, medan den del av verksamheten som avses i målet var malning av kol. Den malda kolen förbrändes sedan för att producera värme och el.

Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens (tidigare länsrätten) bedömning av målet. Förvaltningsrätten i sin tur fann att vid gränsdragning mellan fristående industriell verksamhet och den huvudsakliga verksamheten måste omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Rätten uttalade vidare att: "Avgörande bör härvidlag vara hur självständig den kompletterande verksamheten är i förhållande till den huvudsakliga."<sup>141</sup> Förvaltningsrätten fann att det med hänsyn till vad företaget uppgett inte var ett realistiskt alternativ att köpa in malt kol, förutom om kolet maldes i omedelbar anslutning till förbränningsanläggningen. P.g.a. det ansåg förvaltningsrätten att verksamheten inte var tillräckligt självständig i förhållande till den övriga verksamheten. Kolmalningen ansågs därför inte utgöra industriell verksamhet.

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 301-08, dom den 7 november 2008<sup>142</sup>, "Isfallet"*

Förevarande mål gällde, liksom ovanstående Kolfallet, frågan huruvida en del av ett företags verksamhet ansågs utgöra industriell verksamhet eller om delen ska betraktas som en del av företagets huvudsakliga verksamhet, som inte utgjorde industriell verksamhet. Företaget i förevarande mål drev som huvudsaklig verksamhet en skridskobana, som inte anses vara industriell verksamhet. Företaget hävdade dock att framställningen av is utgör en fristående industriell verksamhet.

---

<sup>140</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 469.

<sup>141</sup> Se Länsrätten i Dalarnas dom den 19 februari 2007 i mål nr 783-06, sista stycket i domskälen.

<sup>142</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 469.

Både förvaltningsrätten och kammarrätten fann, med samma bedömning som i ovanstående mål, att framställningen av is inte kunde anses vara en självständig del eftersom de inte ansåg det vara ett realistiskt alternativ för företaget att köpa in konstfrusen is.

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 302-08 och 303-304-08, dom den 29 maj 2009, "Arla-fallen"<sup>143</sup>*

Förevarande fall rörde båda frågan om ett företag, Arla Forskning och Utveckling, kunde anses utgöra en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet samt anses vara en del av dennes tillverkningsprocess. Företaget bedrev forskning och utveckling åt samt ingick i samma koncern som Arla Ekonomisk förening, som bedrev tillverkning. Uppdelningen på två olika mål berodde på att det rörde sig om två olika elleverantörer. Målen påminner starkt om Hamnfallet. Kammarrätten hänvisade till det målet i sina domskäl och angav att den gjorde samma bedömning, med andra ord att den ansåg att Arla Forskning och Utveckling ingick i Arla Ekonomisk förenings industriella verksamhet och utgjorde en del av dess tillverkningsprocess. Som stöd anfördes även RSV Sp 1999:1, som i ett avsnitt går igenom i vilken omfattning forskning och utveckling kan anses vara en del av tillverkningsprocessen, se ovan.<sup>144</sup>

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1826-12, dom den 26 april 2013, "Cramo-fallet"*

I förevarande mål var frågan om ett företags verksamhet utgjorde industriell verksamhet. Omständigheterna i målet var att ett företag, Cramo, bedrev uthyrning och leasing av bygg- och anläggningsmaskiner, partihandel med industriförnödenheter samt drev en verkstadsdel där det utförde service, reparationer och liknande på arbets-, bygg- och entreprenadmaskiner. Cramo ansåg att denna verkstadsdel utgjorde en fristående del och att det var en industriell verksamhet, något som Skatteverket motsatte sig.

Både förvaltningsrätten och kammarrätten dömde till Cramos nackdel. Förvaltningsrätten konstaterade att i Skatteverkets basregister hade 95 procent av Cramos verksamhet tilldelats en SNI-kod för uthyrningen och leasingen. Därmed utgjorde den huvudsakliga delen av Cramos verksamhet inte industriell verksamhet. Frågan i målet kom därefter att bli huruvida verkstadsdelen utgör industriell verksamhet. Av SNI-standarden framgick att om reparation,

---

<sup>143</sup> Jämför Handledning för punktskatter 2013, s. 468.

<sup>144</sup> Se underavsnitt 3.3.2, sista stycket på s. 31 och första stycket på s. 32.

service och liknande utfördes på de maskiner som Cramo hyrde ut, fick verksamheten en sådan SNI-kod att det inte var industriell verksamhet. Om arbetet däremot utfördes på andras maskiner, fick verksamheten en sådan SNI-kod att det ansågs vara industriell verksamhet. Både förvaltningsrätten och kammarrätten konstaterade att Cramo inte hade visat att verkstadsdelen huvudsakligen riktade sig mot tredje mans maskiner. Inte heller fanns det någon annan anledning att anse att verksamheten var industriell.<sup>145</sup>

*Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1291-1296-13, dom den 22 oktober 2013, "Axis-fallet"*

Detta mål avser frågan huruvida ett företags verksamhet utgör en integrerad del av externa, utländska tillverkningsföretags industriella verksamhet samt ingår i deras tillverkningsprocess. Omständigheterna i målet var att ett företag, Axis, vid en anläggning bedrev verksamhet som det ansåg var en del av de externa företagens industriella verksamhet och att hänföra till deras tillverkningsprocess. Samtidigt bedrev Axis vid en annan anläggning forsknings- och utvecklingsarbete, som Axis ansåg även det var en integrerad del av tillverkningsföretagens industriella verksamhet samt ingick i deras tillverkningsprocess. Den förstnämnda verksamheten utgjorde enligt Axis sammansättningsverksamhet och inkluderade bl.a. slutttest och verifiering av funktionalitet på produkterna, montering av komponenter samt paketering av produkterna.<sup>146</sup> Vidare bedrev den andra anläggningen tillämpad forskning och utvecklingsarbete samt innehöll även ett driftskontor.

Kammarrätten instämde inte i Axis syn på saken. Domstolen konstaterade angående den förstnämnda verksamheten att vissa av momenten som sker i verksamheten tyder på en industriell tillverkning, exempelvis montering och sammansättning. Rätten ansåg dock att dessa inslag vid en samlad bedömning inte var tillräckliga för att det hela skulle ses som industriell tillverkning. Angående forsknings- och utvecklingsverksamheten i den andra anläggningen ansåg kammarrätten att bristen på intressegemenskap och fysiskt samband medförde att verksamheten inte kunde ses som en integrerad del av tillverkningsföretagens industriella tillverkningsprocess. Med fysiskt samband avses t.ex. att verksamheten ligger på

---

<sup>145</sup> Jämför med skatteutskottets uttalande i SkU 1976/77:22 om en generös tillämpning av begreppet industriell verksamhet för att undvika en snedvridning av konkurrensen.

<sup>146</sup> För alla moment, se Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1291-1296-13, Axis-fallet, tredje stycket i domskälen.



gemensam plats som tillverkningsföretagen eller något liknande.<sup>147</sup> Kammarrätten refererade här till Biltestfallet, utan att närmare gå in på hur de tillämpade målet.

#### 3.4.6 Kommentarer till kammarrättens rättspraxis

Kammarrätten behandlade i Hamnfallet, Arla-fallen och Axis-fallet frågan huruvida ett företags verksamhet utgjorde en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet samt ingick i dess tillverkningsprocess. I alla fallen ansåg kammarrätten att det inte ska spela någon roll om ett företag väljer att utföra en sådan kringverksamhet själv eller om det väljer att hyra in verksamheten från ett annat företag. Detta synsätt får numera även stöd av Skatteverket i dess ställningstagande från 2008, se ovan<sup>148</sup>, förutsatt att det kan anses utgöra en integrerad del av tillverkningsföretagets industriella verksamhet. I de tre första målen är det värt att notera att företaget var i intressegemenskap med tillverkningsföretaget. Däremot förelåg det ingen sådan intressegemenskap i Axis-fallet, varför företaget inte ansågs utgöra en integrerad del i tillverkningsföretagets industriella verksamhet.

Kammarrätten tillämpade i Samhall-fallen begreppet industriell verksamhet generöst, genom att frånga SNI-standarden. Den tog då särskild hänsyn till verksamheternas omfattning och art.

I Kolfallet och Isfallet sade kammarrätten att en del av företagets verksamhet inte var tillräckligt självständig för att självt utgöra en industriell verksamhet. Särskild vikt lades vid att det inte var ett realistiskt alternativ att köpa in de produkter som verksamhetsdelarna tillverkade. Skatteverket har i sin nuvarande handledning för punktskatter funnit en motivering från förvaltningsrätten i det förstnämnda målet så upplysande att det citerar hela stycket där motiveringen görs.<sup>149</sup> Cramo-fallet handlade även det om huruvida en del av ett företags verksamhet utgjorde industriell verksamhet. Domstolarna använde där SNI-standarden för att visa att det inte var industriell verksamhet. Utfallet berodde dock delvis på att företaget inte visat att det fanns skäl för att det skulle tilldelas en annan SNI-kod, vilken hade utgjort industriell verksamhet.

---

<sup>147</sup> Se Förvaltningsrätten i Faluns dom den 26 februari 2013 mål nr 2065-11, 2439-2443-12, sista stycket i domskälen.

<sup>148</sup> Se underavsnitt 3.3.1, två sista styckena på s. 29 och första stycket på s. 30.

<sup>149</sup> Se Handledning för punktskatter 2013, s. 469.

### 4 Analys

Följande avsnitt innehåller en analys av det som behandlas i avsnitt 2 och 3 i uppsatsen, där avsnitt 2 behandlar bakgrunden till dagens lagstiftning samt avsnitt 3 utgör en genomgång av gällande rätt. Analysen syftar till att nå en djupare förståelse av det genomgångna materialet för att därigenom t.ex. kunna se samband som tidigare kan ha varit dolda eller i vart fall inte visat sig fullt ut. Ett praktiskt perspektiv kommer att anläggas i analysen av bakgrunden och gällande rätt.<sup>150</sup> En kort reflektion från ett rättspolitiskt perspektiv kommer dessutom att göras i delavsnitt 4.1 angående bakgrunden till lagstiftningen.

#### 4.1 Analys av bakgrunden utifrån ett praktiskt perspektiv

Utifrån ett praktiskt perspektiv finns det inte mycket av intresse i avsnitt 2. Den intressantaste delen är att det framgår att det även finns en EU-rättslig aspekt att ta hänsyn till när det gäller punktskatter. Avseende elskatten begränsar sig dock denna påverkan från EU till att det finns en viss miniminivå som skatten ska ligga på. Industriskattesatsen har möjlighet att hålla sig på en motsvarande låg nivå fram till år 2021 utan att bryta mot driftsstödsreglerna enligt artikel 107 FEUF.<sup>151</sup>

Centralt för en rättspolitisk analys är dock de olika intressen som ligger bakom forandret av industrins lägre skattesats för energi. Som framgår av delavsnitt 2.3 utgör framförallt den internationella konkurrensen en stor orsak till att ha en lägre skattesats på energi för industrin. De högre kostnader som den svenska industrin har för att uppnå de energieffektiviserings- och utsläppskrav som har satts upp inom EU är inte gynnsamma för industrins internationella konkurrenskraft. Därför kan det i det hänseendet vara av godo att energibeskattningen för industrin hålls på en sådan låg nivå. Särskilt viktigt är det att industriskattesatsen på el har möjlighet att hålla sig på en motsvarande låg nivå fram till år 2021.

#### 4.2 Analys av gällande rätt utifrån ett praktiskt perspektiv

Kommande delavsnitt analyserar främst delavsnitten 3.3 och 3.4, som redogör för myndigheters utlåtanden samt rättspraxis. Informationen som behandlas i delavsnitt 3.1 och 3.2 är dock viktiga att använda för att återkoppla det som framkommit i myndigheters och domstolars praxis med vad lagstiftaren ger uttryck för i lag och förarbete.

---

<sup>150</sup> Vad som menas med detta framgår ovan, se underavsnitt 1.5.1, s. 13.

<sup>151</sup> Se underavsnitt 2.4.3, s. 22-23.

### 4.2.1 Lag och förarbeten

Omfattningen av 11 kap. 3 § 1 st. 1 p. LSE är svår att bestämma enbart med hjälp av lag och förarbeten. Den enda hjälp för att bedöma om ett företag bedriver en industriell verksamhet, SNI-standarden, är först och främst till för statistiska ändamål. P.g.a. detta finns uttalanden i förarbetena om att SNI-standarden endast utgör grunden för bedömningen. Hänsyn bör även tas till att förhindra en snedvridning av konkurrensen i ett internationellt perspektiv, så att svenska företag inte p.g.a. elskatten förfördelas i jämförelse med sina internationella konkurrenter. Även gängse språkbruk bör beaktas vid bedömningen. När det gäller bedömningen huruvida den elektriska kraften förbrukas i tillverkningsprocessen är hjälpen från lag och förarbete ännu torftigare. Vad begreppet tillverkningsprocessen innebär anges inte. Det enda som nämns är att vissa hjälpverksamheter – belysning, uppvärmning och ventilation – ska anses ingå i tillverkningsprocessen.

Från en praktiskt verksam jurists synpunkt innebär detta sammantaget en relativt svag hjälp från lag och förarbeten för att bestämma huruvida elektrisk kraft förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Visserligen brukar rättspraxis väldigt ofta ses som en god hjälp till att bedöma rättsläget. När det gäller tillämpningen av denna paragraf har det dock gått ett steg längre och blivit till en helt nödvändig förutsättning för att tillämpa paragrafen.

### 4.2.2 Myndigheters utlåtanden

För Riksskatteverkets rekommendation m.m. är rollen den omvända. Den har spelat en stor roll i efterföljande rättspraxis, särskilt när det gällt innebörden av begreppet tillverkningsprocessen. Avseende innebörden av begreppet industriell verksamhet har den spelat en mindre framträdande roll. I alla mål som undersökts i uppsatsen som berört frågan huruvida elektrisk kraft förbrukas i tillverkningsprocessen har Riksskatteverkets utlåtanden i rekommendationen direkt hänvisats till i domskälen.<sup>152</sup> Riksskatteverkets rekommendationer m.m. är som noterats ovan inte bindande.<sup>153</sup> Detta ständiga åberopande och dessutom efterföljande av Riksskatteverkets rekommendation medför dock att en praktiker vid en bedömning i en praktisk fråga närmast tvingas till att ta stor hänsyn till rekommendationen. I

---

<sup>152</sup> Se Holmen Paper-fallet, Ostfallet, Återvinningsfallet, Hamnfallet, Arla-fallen och Axis-fallet på s. 35-36, 42-43, 43, 44-45, 47 respektive 48-49.

<sup>153</sup> Se delavsnitt 3.3, första stycket på s. 28.

doktrinen har uttrycket kvasinormgivning använts om skapandet av regler som inte är bindande.<sup>154</sup> Följdriktigt med detta skriver Robert Pålsson att detta fenomen – där oförbindande regler i stor utsträckning följs – lett till att t.ex. rekommendationer ibland kan kallas kvasibindande.<sup>155</sup>

En sak som kan ifrågasättas är lämpligheten i den uppdelning som görs i RSV Sp 1999:1 i de fyra företagsekonomiska huvudgrupperna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling. Med tanke på rekommendationens genomslag kan det ses som negativt att verket i princip har skapat egna normer eftersom det saknas lagstöd för denna uppdelning. För egen del anser jag dock att det är en lämplig uppdelning. Beträffande det obefintliga lagstödet menar jag att alternativet hade varit sämre, där alternativet är att Riksskatteverket inte hade försökt specificera vad som ingår i tillverkningsprocessen. Det hade lett till fler oklarheter. Samtidigt anser jag även att det utgör en logiskt sett hållbar uppdelning eftersom den samspekar med den redovisningsmässiga uppdelningen.

Avseende Skatteverkets utlåtanden har varken dess ställningstaganden eller handbok om punktskatter använts i domstolarnas domskäl. Vad gäller handboken är det inte så konstigt med tanke på att den mest refererar till alla andra källor utan att innehålla någon ny information. Sålunda torde den för en praktiker mer utgöra ett praktiskt verktyg för att finna de källor som måste undersökas närmre.

Däremot bör Skatteverkets ställningstaganden vara mer användbara ur ett praktiskt perspektiv. Verkets ställningstagande från 2013 har ett smalare användningsområde, snarast inriktat på att förtydliga att Skatterättsnämndens förhandsbesked i Ostfallet var ett undantagsfall och att det viktiga inte är att lagringen sker under speciella omständigheter utan att det finns ett samband med den vidare förädlingen.<sup>156</sup> Däremot har Skatteverkets ställningstagande från 2008 ett bredare användningsområde, där en specificering sker av vad Skatteverket anser kan utgöra industriell verksamhet. Ställningstagandet bygger troligen delvis på JR-fallet och AA-fallet, där det konstaterades att det viktiga var vilket ändamål som den elektriska kraften förbrukades till, inte vem som förbrukade den. I ställningstagandet anges att en del av en verksamhet kan

---

<sup>154</sup> Se t.ex. Bergström, s. 17.

<sup>155</sup> Se Pålsson 1995, s. 118.

<sup>156</sup> Se underavsnitt 3.4.3, Ostfallet på s. 42-43.

anses industriell även om den huvudsakliga verksamheten inte är det, så länge den bedrivs självständigt i förhållande till övrig verksamhet. Kammarrätten var inne på detta spår redan 2007, vilket troligen även det påverkade Skatteverkets ställningstagande.<sup>157</sup> Detta synsätt har även senare bekräftats i praxis.<sup>158</sup> Dessutom kan en del av en verksamhet anses vara industriell om den utgör en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet. Kammarrätten var inne på detta redan 2006 i Hamnfallet. Vid senare mål har domstolarna tagit till sig denna bedömning.<sup>159</sup>

En fråga som dock utelämnas i Skatteverkets ställningstagande från 2008 är hur bedömningen av om den huvudsakliga verksamheten ska anses vara industriell ska gå till. Som angivits ovan kommer dock denna uppsats inte att behandla denna fråga.<sup>160</sup> För en utveckling och problematisering av detta, se Kristina Södermans artikel i Svensk Skattetidning.<sup>161</sup>

### 4.2.3 Praxis

Särskilt intressant att analysera är förstås Biltestfallet. Dels för att det, i förhållande till de andra rättsfallen, verkar innebära ett nytänkande i vissa avseenden, dels för att det till sin utformning är så kortfattat och otydligt i sina domskäl. Det finns fler än ett sätt som rättsfallet skulle kunna tolkas på. I framställningen nedan presenteras två möjliga tolkningar som verkar mest rimliga, enligt mig. Det bör poängteras att dessa endast utgör spekulationer, med tanke på oklarheten i domskälen. En analys av de andra rättsfallen kommer givetvis också att ske.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens praxis*

I Högsta förvaltningsdomstolens första tre mål – Holmen Paper-fallet, JR-fallet och AA-fallet från 2002 och 2005 – ses för det första en restriktiv bedömning av begreppet tillverkningsprocessen, i förhållande till vad företagen troligen hade önskat. För det andra ses en något mer tillåtande bedömning av vem som förbrukat den elektriska kraften i förhållande

---

<sup>157</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Kolfallet på s. 46.

<sup>158</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Isfallet och Cramo-fallet på s. 46-47 respektive 47-48.

<sup>159</sup> Se Arla-fallen och Axis-fallet på s. 47 respektive 48-49. I Biltestfallet nämner Högsta förvaltningsdomstolen möjligheten utan att gå in på detaljerna eftersom avgörandet kom att handla om en annan aspekt, se s. 39-40.

<sup>160</sup> Se delavsnitt 1.3, tredje stycket på s. 10.

<sup>161</sup> Se Söderman, K, *Tillverkningsprocess i industriell verksamhet*, Svensk Skattetidning 2012 s. 658-670. Se särskilt s. 667-668 avsnitt 4.1 för problematiseringen.

till vem som står för elabonnemanget, i förhållande till vad Skatteverket ansåg. Sett ur en praktisk synvinkel gav Holmen Paper-fallet en viktig upplysning om det utrymme för tolkning som finns vad gäller begreppet tillverkningsprocessen. Det sände en signal om att inte all verksamhet kring tillverkningslokalen tillhör tillverkningsprocessen, utan att det behöver finnas ett samband med förädlingen av produkten. JR-fallet och AA-fallet utgjorde betydelsefulla klargöranden om att det är ändamålet med den elektriska kraftens förbrukning, och inte den formella synen på vem som står för elabonnemanget, som är avgörande för om elen förbrukats i en industriell verksamhet i tillverkningsprocessen.

Avseende Högsta förvaltningsdomstolens senare praxis är det givetvis främst Biltestfallet som är av intresse. Leveransfallet är för denna uppsats främst av intresse som bakgrund till och förklaring åt Biltestfallet. Någon närmare analys utifrån ett praktiskt perspektiv görs därför inte av detta rättsfall.<sup>162</sup>

Angående Biltestfallet kan först som sagt konstateras att Högsta förvaltningsdomstolen använder de bedömningsgrunder som tillämpas i Leveransfallet, som bygger på praxis från mervärdesskatteområdet. I det målet är det dock fråga om en elproducent som dessutom vill leverera elektrisk kraft till bostäder som de hyr ut till externa kunder. Förevarande mål handlar i motsats till det fallet om ett företag som varken producerar eller levererar elektrisk kraft, i vart fall i en teknisk mening. Dess avsikt var att tillhandahålla bilföretag forsknings- och utvecklingsarbete. Som krav för att gå in på bedömningen om företagets verksamhet var integrerad i bilföretagens verksamhet anger Högsta förvaltningsdomstolen att företaget i LSE:s mening måste anses leverera kraft till bilföretagen. Varför Högsta förvaltningsdomstolen uppställer detta krav framgår inte av domskälen. Utan att förklara anledningen klargör domstolen dock att den anser att den bedömningen ska göras. Ett försök till analys av varför domstolen uppställer detta krav bedömer jag därför blir alltför spekulativt för att vara av intresse för uppsatsen.

Den intressanta frågan som kan diskuteras blir således hur ett sådant företag ”i LSE:s mening kan anses leverera elektrisk kraft till bilföretagen”.<sup>163</sup> Nedan kommer två alternativa

---

<sup>162</sup> För en kort analys av domen utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv, se nedan i underavsnitt 4.3.1, s. 62-63.

<sup>163</sup> Se HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, näst sista stycket i domskälen.

tolkningar att presenteras. Först den, enligt mig, rimligaste tolkningen, följt av en mindre rimlig tolkning.

### *Min rimligaste tolkning av Biltestfallet*

Den första tolkningen som presenteras är den jag själv håller som mest sannolik. Det finns ett flertal olika omständigheter som bör hållas i åtanke vid denna tolkning. Den första omständigheten är LSE:s definition av en leverantör i 11 kap. 5 § 1 st. 2 p. LSE, som anger att skattskyldig är den som ”yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör)”. Således behöver den elektriska kraften inte framställas av leverantören, vilket inte heller sker i Biltestfallet. Den andra omständigheten är LSE:s stadgande om när skattskyldigheten inträder i 11 kap. 7 § 1 st. 1 p. a) LSE. Paragrafen föreskriver att skattskyldigheten för en producent eller en leverantör inträder när elektrisk kraft ”levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig enligt 5 § första stycket 1 eller 2”, där 5 § första stycket 1 och 2 avser producent och leverantör. Den tredje omständigheten är Skatteverkets ställningstagande 2008-10-23, där Skatteverket menar att: ”En fastighetsförvaltare som fördelar [...] inkommande el från en leverantör till sina hyresgäster, ska anses leverera elen [...] om fastighetsförvaltaren fakturerar elen i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning.”<sup>164</sup> Kravet på fakturering av den förbrukade elen är viktigt. Den fjärde omständigheten är det Skatterättsnämnden skriver i förhandsbeskedet som överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen i Leveransfallet. Där sade nämnden att om elen ingår ospecificerad i hyran har någon överlåtelse inte skett, vilket leder till att elen ska anses ha förbrukats i fastighetsförvaltarens egen verksamhet.<sup>165</sup>

Dessa fyra omständigheter, kombinerat med det som redogjorts för om Leveransfallet i underavsnitt 3.4.1, leder till att min bedömning av Biltestfallet är som följer. Företaget skulle anses i LSE:s mening leverera elektrisk kraft till bilföretagen, om det särskilt skulle fakturera bilföretagen för den el som förbrukas. Det faktum att det rent tekniskt sett inte överförs någon el från företagen spelar här ingen roll. Företaget skulle ses som leverantör i 11 kap. 5 § 1 st. 2 p. LSE. Skattskyldigheten skulle inträda när elen förbrukades i dess egen verksamhet, som en integrerad del i bilföretagens verksamhet. Eftersom inget sådant angavs i företagens ansökning

---

<sup>164</sup> Se Handledning för punktskatter 2013, s. 457 med hänvisning till Skatteverkets ställningstagande 2008-10-23, dnr. 131 634650-08/111. I Leveransfallet instämmer Högsta förvaltningsdomstolen i Skatteverkets bedömning i detta avseende, om än utan att explicit uttrycka det.

<sup>165</sup> Se HFD 2012 ref. 26, Leveransfallet, sista meningen i Skatterättsnämndens rättsliga bedömning.

om förhandsbesked, skulle elen i stället anses förbrukad i dess egen verksamhet.<sup>166</sup> Detta utgör dock som sagt endast en spekulering, eftersom det är svårt att säkert utläsa något i domen.

Om denna tolkning stämmer verkar Högsta förvaltningsdomstolen ha tagit det steg som Rabe efterlyste i sin artikel efter JR-fallet, nämligen att undersöka huruvida företaget kan anses vara leverantör.<sup>167</sup> Domstolen synes ha slutit sig till att det är möjligt för ett företag att vara leverantör, men att det inte var så i detta enskilda fall. Detta synes vara i enlighet med principen om att den är skattskyldig, som transferar en obeskattad skattepliktig vara till någon som inte är registrerad som skattskyldig.<sup>168</sup> Det Högsta förvaltningsdomstolen verkar ha valt att göra är att delvis begränsa effekten av JR-fallet, där domstolen uttalade att lagen inte uppställer något krav på vem som ska förbruka den elektriska kraften så länge den förbrukas i en industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. I stället kräver Högsta förvaltningsdomstolen nu att om det är någon annan som förbrukar elen än den som bedriver den industriella verksamheten, så måste den som förbrukar elen vara skattskyldig genom att anses leverera el till den som bedriver den industriella verksamheten. Det tål att upprepas att detta endast är en spekulering, med tanke på de oklara domskälen.

I förhållande till praxisen på mervärdesskatteområdet med den bedömning Högsta förvaltningsdomstolen gör av den i Leveransfallet kan det sägas att det skulle röra sig om ett enda tillhandahållande. När elen ingår ospecificerad i fakturan för forsknings- och utvecklingsarbetet handlar det om ett enda tillhandahållande, eftersom elen då ingår som ett osjälvständigt och naturligt moment i transaktionen. Om företaget i stället hade fakturerat elkostnaden enskilt skulle det röra sig om två enskilda tillhandahållanden. Dels av forsknings- och utvecklingsarbetet och dels av elen. Det som skiljer dem åt är just att elen faktureras separat beroende på förbrukad mängd.

Högsta förvaltningsdomstolen synes med andra ord ha infört ett krav på särskild fakturering av förbrukad elektrisk kraft för att ett företag ska kunna anses utgöra en integrerad del i ett tillverkningsföretags industriella verksamhet samt ingå i dess tillverkningsprocess. Huruvida

---

<sup>166</sup> Se HFD 2013 ref. 57, Biltestfallet, sista meningen i domskälet.

<sup>167</sup> Se Rabe, G, *Övriga indirekta skatter*, Skattenytt 2006 s. 357 f. Se även underavsnitt 3.4.2, första stycket på s. 41.

<sup>168</sup> Se delavsnitt 2.1, sista stycket på s. 17 och första stycket på s. 18.



detta motverkar en snedvridning av konkurrensen mellan svenska och internationella företag är oklart. Mer klart framstår det som att målet skulle kunna leda till en ökad administrativ börda för att räkna fram samt fakturera elförbrukningen, om min spekulering stämmer. I övrigt torde målet inte ha påverkat de andra förutsättningarna för att bedöma huruvida elektrisk kraft har förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen.

Frågan kvarstår dock om detta krav alltid följer vid en bedömning av om ett företag utgör en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet, eller om det endast gäller när en intressegemenskap mellan företagen saknas. Kammarrätten verkar i Axis-fallet anse att det finns ett krav på antingen ägarsamband eller fysiskt samband. Rätten konstaterar att ett ägarsamband och fysiskt samband saknas. Vidare anger kammarrätten att eftersom ”den verksamhet som [företaget] bedriver inte kan ses som en integrerad del av den industriella tillverkningsprocess som kontraktstillverkarna bedriver” så ska det ses som att elen förbrukas i företagets egen tillverkning.<sup>169</sup> Enligt min mening tillämpar kammarrätten Högsta förvaltningsdomstolens dom på ett felaktigt sätt. Så som jag tolkar Högsta förvaltningsdomstolens dom borde kammarrätten inte ha gått in på frågan om företaget var en integrerad del i tillverkningsföretagens industriella verksamhet. I stället borde kammarrätten ha bedömt huruvida företaget kunde anses leverera elektrisk kraft till tillverkningsföretagen. Med tanke på hur otydlig Högsta förvaltningsdomstolens dom är bör jag dock tillägga att min bedömning av den inte är självklar.

### *Annan möjlig tolkning av Bilstestfallet*

En annan möjlig tolkning av målet är att ett företag måste, även i rent teknisk mening, överföra el till ett tillverkningsföretag för att kunna anses utgöra en integrerad del i ett tillverkningsföretags industriella verksamhet samt ingå i dess tillverkningsprocess. Det skulle innebära en total förändring av rättsläget i förhållande till JR-fallet, där det sades att det viktiga var ändamålet som den elektriska kraften förbrukats till, inte vem som stod för elabonnemanget. Denna tolkning är möjlig, om rättsfallet ses som en stark begränsning av i vilka fall ett företag kan anses utgöra en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet. För min del framstår detta dock som mindre sannolikt, med tanke på att en sådan tillämpning skulle leda till att antalet företag som kan komma i fråga för en sådan bedömning måste vara ytterst få.

---

<sup>169</sup> Se Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1291-1296-13, Axis-fallet, sista stycket i domskälen.

### *Skatterättsnämndens praxis*

Angående Skatterättsnämndens praxis verkar nämnden ha tillämpat begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen relativt generöst. Ostlagringsfallet får dock sägas utgöra ett specialfall med tanke på den förhållandevis långa mellanlagring som krävs för att framställa den slutliga konsumentprodukten. Långt från alla verksamheter kan visa att en liknande mellanlagring utgör en förutsättning för den fortsatta förädlingen eller att en annorlunda slutlagring är en del av förädlingen av den slutgiltiga produkten, se exempelvis i Skatteverkets ställningstagande från 2013 ovan.<sup>170</sup>

Det kan dock tänkas att en produkt förädlas färdigt vid en tillverkningsanläggning. Sedan sker lagringen av produkten på en annan anläggning. Innan produkten ska säljas vidare företas dock ytterligare förpackning av produkten innan den är färdig för försäljning till konsument. Det är dock oklart om denna ytterligare förpackning räknas som en del av den industriella verksamheten och att elen som förbrukas där förbrukas i tillverkningsprocessen. Troligen blir det fråga om en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Därför är det även oklart om mellanlagringen kan ses som en del av tillverkningsprocessen. Skatterättsnämnden har ännu inte tagit ställning till en sådan fråga. I Axis-fallet ansåg kammarrätten att den montering, sammansättning och förpackning som skedde hos företaget inte var tillräcklig för att det skulle ses som att elen förbrukades i en industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Därför är en viss försiktighet lämplig när det gäller att råda en klient. Högsta förvaltningsdomstolen har dock inte sagt sitt i denna fråga.

Skatterättsnämnden har, i liket med kammarrätten, gjort en mer allmän bedömning av begreppet industriell verksamhet. Där tas utgångspunkten från både den nuvarande versionen och äldre versioner av SNI-standarden samt från andra omständigheter, t.ex. under vilka närmare omständigheter verksamheten bedrivs.<sup>171</sup> Denna tolkning, att det vore oskäligt att låta en uppdatering av SNI-standarden föranleda en höjning av elskatten, är enligt min bedömning rimlig. Konsekvensen härav är att en praktiker även bör undersöka tidigare SNI-standarder samt se till omständigheterna i övrigt när en bedömning görs av om en verksamhet är industriell. Bevismässigt blir det naturligtvis svårare att få rätt mot Skatteverket än om

---

<sup>170</sup> Se underavsnitt 3.3.2, andra stycket på s. 32.

<sup>171</sup> Se underavsnitt 3.4.3, Återvinningsfallet på s. 43.

verksamhetens SNI-kod ingår i rätt avdelning. Det kan dock ändå finnas ett visst hopp om att få rätt gentemot Skatteverket i en eventuell process.

### *Kammarrättens praxis*

Kammarrättens praxis innehåller även den en någorlunda generös tillämpning av begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. I Hamnfallet och Arla-fallen angav kammarrätten att det skulle vara konkurrensnedvridande att påverka om företagen ska bedriva en viss kringverksamhet själva eller välja att hyra in den från en extern part. Skatterättsnämnden var också inne på detta i förhandsbeskedet som överklagades till Biltestfallet. Med tanke på förarbetenas uttalanden om en konkurrensutjämnande tillämpning av lagrummet verkar denna tolkning av lagrummet vid en första anblick ligga i linje med lagstiftarens syfte. Huruvida denna konkurrensnedvridning är en sådan som skatteutskottet avsåg i sitt betänkande 1977 och lagstiftaren avsåg i förarbetena till lagändringen som trädde i kraft 1993 kan dock ifrågasättas.

Både skatteutskottets uttalande i betänkandet samt de delarna av propositionen till 1993 års lagändring inriktade sig främst på att svenska industrier inte skulle tappa i konkurrenskraft gentemot övriga länders industrier.<sup>172</sup> Detta uttalande från Skatterättsnämnden inriktar sig dock snarare på konkurrens mellan att utföra verksamheten själv eller hyra in den från extern part, oavsett nationalitet. Det är inte klargjort, vare sig från lagstiftare eller Högsta förvaltningsdomstolen, huruvida hänseende ska tas även till denna sistnämnda konkurrens. Enligt min mening vore det en aning märkligt om konkurrensen mellan att utföra verksamheten själv eller hyra in den från extern part inte skulle omfattas av förarbetenas uttalande. Det kan vara svårt att skilja isär de två konkurrenssituationerna, med tanke på att en fördelaktig företagsstruktur även påverkar den internationella konkurrenskraften. Praktiskt sett är detta av stor betydelse under dagens omständigheter, där företag för att begränsa sina kostnader gärna lägger ut olika kringverksamheter på externa parter. Därför skulle det vara betryggande om Högsta förvaltningsdomstolen kunde ta upp ett mål där frågan avgörs. Innan det sker är min bedömning, i likhet med kammarrätten och Skatterättsnämnden, att sådan konkurrens troligen inte heller bör snedvridas av lagstiftningen. Det finns emellertid en risk för att Högsta förvaltningsdomstolen inte anser samma sak, vilket bör påpekas.

---

<sup>172</sup> Se SkU 1976/77:22, s. 13, samt prop. 1991/92:150 bilaga I:5, s. 6 ff.

En annan aspekt som är intressant att ta upp i samband med Hamnfallet är den om även annan hantering av råvaror som ska förädlas än den som tas upp i det målet skulle kunna ingå i tillverkningsprocessen.<sup>173</sup> I dagens företagsekonomiska klimat vill tillverkningsföretag, förutom stora färdigvarulager, ogärna ha stora lager med varor som ska användas i tillverkningen vid deras anläggningar. Exempelvis vill företag som hanterar stora mängder metaller i sin tillverkning ogärna ha stora lager med koppar eller liknande med tanke på den stöldrisk som föreligger, och de höga försäkringskostnader som därmed måste betalas för att säkra sig mot en eventuell förlust. Därför förekommer det att logistikföretag agerar lager åt dessa företag. Varorna fraktas till tillverkningsföretaget i takt med den åtgång som sker. Frågan är då om logistikföretagens lager inte skulle kunna utgöra en integrerad del av tillverkningsföretagets industriella verksamhet. Detta skulle ur ett praktiskt perspektiv kunna vara väldigt intressant.

Med tanke på att alla företagen i Hamnfallet och Arla-fallen ingår i en intressegemenskap med motsvarande tillverkningsföretag uppkommer dock frågan huruvida intressegemenskap är en förutsättning för att ett företag ska anses utgöra en integrerad del i ett annat företags industriella verksamhet. Denna fråga synes höra ihop med frågan om vilken sorts konkurrens det är som enligt förarbetena inte får snedvridas, se de två första styckena under rubriken *Kammarrättens praxis*. Varken Högsta förvaltningsdomstolen eller lagstiftaren har berört frågan. Högsta förvaltningsdomstolen nämner i Biltestfallet att det är möjligt att företaget utgör en del av bilföretagens industriella verksamhet och ingår i deras tillverkningsprocess, dock utan att gå in på detaljer.

Kammarrätten verkar i Axis-fallet ha tolkat Högsta förvaltningsdomstolens dom som att det finns ett krav på ägarsamband mellan företaget med kringverksamheten och tillverkningsföretaget. Rätten synes anse att eftersom det varken finns ett ägarsamband eller ett fysiskt samband kan företaget inte anses utgöra en integrerad del av tillverkningsföretagets industriella verksamhet. Det är dock enligt min mening osäkert om Högsta förvaltningsdomstolens senaste dom kan ses på det sätt kammarrätten verkar se det, se ovan.<sup>174</sup> Enligt mig bör rätten i stället först ha kontrollerat om företaget i LSE:s mening överförde elektrisk kraft till tillverkningsföretagen, innan en bedömning gjordes av om

---

<sup>173</sup> Målet avsåg transport av råvarorna medelst transportband och kranar.

<sup>174</sup> Se i början av detta underavsnitt för en analys av Biltestfallet, s. 54-57.

företaget var integrerat i tillverkningsföretagets industriella verksamhet samt ingick i dess tillverkningsprocess.

Axis-fallet är dessutom intressant eftersom det här rör sig om ett företag som lagt ut tillverkningen på extern part, i stället för att det är tillverkningsföretaget som lagt ut kringverksamhet på extern part. Rimligen spelar detta dock ingen roll för det krav på ägarsamband som kammarrätten uppställer, men det kan inte uteslutas. Med detta samt föregående tre stycken i åtanke är en viss försiktighet från att göra alltför säkra utlåtanden till en potentiell klient i form av ett logistikföretag tillrådlig.

Kammarrättens generösa tillämpning av begreppet industriell verksamhet i Samhall-fallen, där hänsyn togs till verksamhetens omfattning och art, är intressant. Den generösa tillämpningen innebär att det möjligtvis finns utrymme för en praktiker att argumentera för att en omfattande tillverkning, som enligt SNI-standarderna inte utgör industriell verksamhet, kan utgöra industriell verksamhet p.g.a. den s.k. industriella skalan som produktionen sker på. Att Högsta förvaltningsdomstolen inte uttalat sig i frågan bör dock hållas i åtanke.

Rörande frågan om hur självständig en del av en verksamhet är gentemot den övriga verksamheten synes den reella möjligheten till att i stället köpa in samma tjänst utifrån vara av betydelse. Detta innebär att omständigheterna i det enskilda fallet måste studeras noga vid en bedömning av om en del av en verksamhet är industriell när den huvudsakliga verksamheten inte är det. Även om Högsta förvaltningsdomstolen inte uttalat sig i frågan synes det enligt mig vara mindre sannolikt att den skulle göra en annan bedömning än kammarrätten.<sup>175</sup>

### **4.3 Analys av gällande rätt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv**

Förevarande delavsnitt innehåller en analys av gällande rätt avseende begreppet industriell verksamhet i tillverkningsprocessen utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv, såsom det beskrivs i inledningen av uppsatsen.<sup>176</sup> Denna analys skiljer sig från den föregående genom att den inriktar sig på en mer samlad bedömning med nedslag i vissa intressanta frågor, till skillnad från den föregående analysen som gick igenom varje tidigare avsnitt av uppsatsen för sig.

---

<sup>175</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Kolfallet och Isfallet på s. 46-47.

<sup>176</sup> Se underavsnitt 1.5.2, s. 13-16.

### 4.3.1 Analogislut inom skatterätten

En intressant aspekt att notera angående Leveransfallet är att Högsta förvaltningsdomstolen använde EU-domstolens praxis som vägledning för att analogivis tillämpa mervärdesskatteområdets praxis om sammansatta transaktioner på punktskatteområdet. Analogislut från Högsta förvaltningsdomstolens sida är väldigt ovanliga.<sup>177</sup> I RÅ 1992 ref. 76 tillämpades en lagregel analogivis när det saknades en särskild bestämmelse som reglerade de omständigheter som målet gällde. Det bör dock tilläggas att denna analogitolkning var till fördel för den skattskyldige.

I doktrin finns det åsikter både för och emot att analogislut skulle vara tillåtna inom skatterätten. Som argument för att analogislut inom skatterätten är förbjudna anförs bl.a. legalitetsprincipen, vars syften kan sägas vara förutsebarhet och ett krav på stöd av lag vid ingrepp i enskilds liv.<sup>178</sup> Legalitetsprincipen grundas inom skatteområdet på föreskriftskravet i 8 kap. 2 § 1 st. 2 p. RF. Där stadgas att föreskrifter ska ges i lagform när de avser förhållandet mellan enskilda och det allmänna gällande skyldigheter för enskilda eller övriga ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Därmed krävs det lagstöd för att beskatta någon. Ett analogislut kan dock medföra ett skatteuttag utan stöd i lag.

Som argument till stöd för att analogislut skulle vara tillåtet i skatterätten anförs de vanliga argument som finns för analogislut i stort, även utanför skatteområdet. De utgör dels argumentet om att analogislut kan vara bra i de fall då en viss sorts fråga aldrig var avsedd att hanteras av lagtexten, samtidigt som en analogitolkning av en annan regel medför ett till synes rättvist resultat. Ett annat argument är att språket i sig tillåter jämförelser mellan olika lagregler i och med att en lagregel antingen kan vara exemplifierande eller uttömmande.

Vad som talar för att det analogislut som Högsta förvaltningsdomstolen tar i Leveransfallet är tillåtet är den praxis från EU-domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen går igenom.<sup>179</sup> I C-491/03 Hermann har EU-domstolen i en punktskattefråga analogivis hämtat ledning från mervärdesskattens område. Enligt 10 kap. 6 § RF går EU-rätten före den svenska rätten.<sup>180</sup>

---

<sup>177</sup> Se Pahlsson, Konstitutionell skatterätt, 2013, s. 92.

<sup>178</sup> Se Pahlsson 2013, s. 88.

<sup>179</sup> Se underavsnitt 3.4.1 ovan, s. 37-39.

<sup>180</sup> Se även Pahlsson 2013, s. 50.

Detta innebär att EU-domstolens tolkning av EU-rätten går före analogiförbudet i RF. Därför är Högsta förvaltningsdomstolens analogislut tillåtet.

### 4.3.2 Likabehandlingsprincipen

Avseende likabehandlingsprincipen finns det enligt min bedömning inte så mycket som avviker från den i det material som behandlats i denna uppsats. Visserligen kan det argumenteras för att lika fall inte behandlas lika när det gäller kravet på ägarsamband eller fysiskt samband som uppställs i det senaste kammarrättsmålet.<sup>181</sup> Ett argument är att det skulle vara konkurrensnedvridande att påverka hur företag organiserar sin verksamhet, med tanke på att om företaget hade bedrivit tillverkningen inom den egna koncernen så hade industriskattesatsen blivit tillämplig. Därför rör det sig om lika fall som behandlas olika. Mot detta kan dock anföras att det inte rör sig om lika fall, eftersom det kan argumenteras för att det inte är en sådan konkurrensnedvridning som avses i förarbetena till lagen.<sup>182</sup> I stället är det den konkurrensnedvridning mellan svenska och utländska företag som avses. Dessutom kan det anföras att företaget i det senaste kammarrättsmålet får en konkurrensfördel i form av lägre kostnader genom att köpa in tillverkningen från företag utomlands i stället för att ha kvar tillverkningen i Sverige. Därför anser jag efter en samlad bedömning att det inte rör sig om ett avvikande från likabehandlingsprincipen.

En annan aspekt som kan diskuteras när det gäller likabehandlingsprincipen är det faktum att alla punktskattefrågor hanteras av Kammarrätten i Sundsvall. Frågan är om detta gynnar likabehandlingen. Enligt min mening är det gynnsamt, eftersom att sannolikheten är större för en liknande rättstillämpning om det är samma domstol som handlägger alla ärenden. Visserligen är det olika domare som dömer, med olika kunskapsnivåer och olika erfarenheter. Det verkar dock enligt mig ändå troligt att olika domare på samma domstol dömer mer lika varandra, än att olika domare på olika domstolar runtom i landet med olika kunskap och erfarenhet dömer på ett likartat sätt. Dessutom kan det tänkas att förekomsten av en mängd punktskatterättsliga mål i domstolen leder till att den får mer kunskap och blir mer erfaren på området. Detta har i vart fall potential till att leda till en säkrare och mer förutsebar rättstillämpning. Det finns liknande specialdomstolar inom andra rättsområden, exempelvis Arbetsdomstolen och Marknadsdomstolen.

---

<sup>181</sup> Se underavsnitt 3.4.5, Axis-fallet på s. 48-49, samt efterföljande analys i underavsnitt 4.2.3, s. 60-61.

<sup>182</sup> Se underavsnitt 4.2.3, två sista styckena på s. 59, för en argumentation kring detta.

Ett motargument mot förra stycket är att det kan ses som en fördel att flera olika personer på olika platser i landet får tillämpa samma lagstiftning, för att därigenom möjligtvis med olika erfarenheter finna en så optimal tillämpning av rätten som möjligt. Om endast ett fåtal domare på samma domstol dömer en viss sorts ärenden riskerar det att leda till att en "felaktig" eller mindre önskvärd rättstillämpning får fäste. Detta skulle kunna motverkas av att flera olika personer på olika platser i landet får tillämpa samma lagstiftning.

### 4.3.3 Förutsebarhet och föreskriftskravet

När det gäller kravet på förutsebarhet och det föreskriftskrav som finns inom skatterättsområdet kan det till en början konstateras att LSE i sig är väldigt generellt hållen. Förarbetena ger i och för sig en viss ledning gällande innebörden av begreppet industriell verksamhet. När det gäller innebörden av begreppet tillverkningsprocessen ger förarbetena dock ingen hjälp, förutom med att ange att viss hjälpverksamhet skulle hänföras till tillverkningsprocessen.<sup>183</sup> Därmed har lagstiftaren i princip lämnat det till domstolarna och myndigheterna att bestämma innebörden av begreppen. Med tanke på att Skatteverkets rekommendationer så ofta följs skulle det kunna sägas innebära att myndigheter till stor del bestämmer innebörden av begreppen.<sup>184</sup> Detta leder enligt Rättssäkerhetskommitténs betänkande till att förutsebarheten blir lidande, vilket kan sägas innebära att rättssäkerheten blir lidande.<sup>185</sup>

Frågan är om denna brist i rättssäkerheten vägs upp av förvaltningseffektivitet.<sup>186</sup> Enligt min mening är det tveksamt om så är fallet. För egen del anser jag att den osäkerhet som bristen på definition av begreppen i lag och förarbeten innebär inte hjälper Skatteverket att utkräva rätt skatter. I och för sig synes verkets rekommendationer ofta följas av domstolarna. Detta hindrar dock inte skattskyldiga från att överklaga Skatteverkets beslut p.g.a. att denna osäkerhet föreligger.

När det gäller förutsebarheten i de i uppsatsen genomgångna rättsfallen kan det inledningsvis anmärkas att rättsfallen från kammarrätten och Skatterättsnämnden enligt min mening inte

---

<sup>183</sup> Se underavsnitt 3.2.2, s. 26-27, samt prop. 1991/92:150 bilaga I:5, s. 16.

<sup>184</sup> Se underavsnitt 4.2.2, sista stycket på s. 51 och första stycket på s. 52.

<sup>185</sup> Se underavsnitt 1.5.2, andra stycket på s. 14, samt SOU 1993:62, s. 81.

<sup>186</sup> Se underavsnitt 1.5.2, första stycket på s. 14. Där anges att en avvägning i vissa fall får göras mellan rättssäkerhet och förvaltningseffektivitet.



kan sägas ha samma höga krav på förutsebarhet som rättsfallen från Högsta förvaltningsdomstolen. Anledningen till detta är att de sistnämnda rättsfallen till skillnad från de förstnämnda är prejudicerande. Därför är det viktigt att rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen kan tolkas av och vara vägledande för underinstanserna. Utbildade jurister får även gärna kunna tolka domarna och se vilka konsekvenser de får. P.g.a. detta kommer endast rättsfallen från Högsta förvaltningsdomstolen att analyseras utifrån deras förutsebarhet.

Avseende de fyra första målen från Högsta förvaltningsdomstolen anser jag att domstolen lyckades väl med att författa sina domskäl.<sup>187</sup> Någon närmare analys om förutsebarheten av de domarna genomförs därför inte. Däremot anser jag att Bilstestfallet kan sägas brista i förutsebarhet eftersom domskälen är kortfattade och något oklara.<sup>188</sup> Domstolen inför i målet ett nytt krav på överföring av elektrisk kraft från företaget till tillverkningsföretagen genom att hänvisa till Leveransfallet. Vad kravet innebär och varför det infördes förklaras inte. Det framgår inte heller av domskälen vem kravet gäller. I målet är det fråga om ett företag som saknar ägarsamband med tillverkningsföretagen. Domstolen nämner inte om detta nyinförda krav endast gäller för företag där ägarsamband saknas eller om det gäller alla företag som ska anses utgöra en integrerad del av ett annat företags industriella verksamhet samt ingå i dess tillverkningsprocess.

Det ovan anförda leder enligt min åsikt till att Bilstestfallet är svårtolkat och att det är svårt att förutse vilka konsekvenser det medför. Jag har även samtalat med andra skattejurister inom punktskatteområdet som finner domen minst sagt oklar. Förutsebarheten och därmed rättssäkerheten har således i någon mån blivit lidande när det gäller tillämpningen av industriskattesatsen. En ny dom från Högsta förvaltningsdomstolen för att förklara innebörden av de nya kraven är önskvärt. Annars blir det upp till Skatteverket och underinstanserna att dra sina egna slutsatser av målet. Detta syntes i kammarrättens senaste mål på området, där kammarrätten enligt min mening tillämpar Högsta förvaltningsdomstolens dom på ett felaktigt sätt.<sup>189</sup>

---

<sup>187</sup> Se underavsnitt 3.4.1 och 4.2.3, Holmen Paper-fallet, JR-fallet, AA-fallet och Leveransfallet på s. 35-39 och 53-54.

<sup>188</sup> Se underavsnitt 3.4.1, tredje stycket på s. 40, för ett utdrag från det viktigaste stycket i domskälen.

<sup>189</sup> Se underavsnitt 4.2.3, Axis-fallet, sista stycket på s. 60 och första stycket på s. 61.

## **Käll- och litteraturförteckning**

### **Svenskt offentligt tryck**

#### *Lagar*

Lag (1957:262) om allmän energiskatt.

Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform.

Lag (1994:1563) om tobaksskatt.

Lag (1994:1564) om alkoholskatt.

Lag (1994:1776) om skatt på energi.

Skatteförfarandelag (2011:1244).

#### *Förordningar*

Förordning (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

Förordning (2012:700) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt på elektrisk kraft för år 2013.

Förordning (2013:859) om fastställande av omräknade belopp för energiskatt och koldioxidskatt för år 2014.

#### *Propositioner*

Prop. 1976/77:68 – om ändringar i den indirekta beskattningen.

Prop. 1991/92:150 – med förslag om slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1992/93, m.m. (kompletteringsproposition).

Prop. 1994/95:54 – Lag om skatt på energi.

Prop. 2003/04:1 – Budgetproposition för 2004.

Prop. 2013/14:1 – Budgetproposition för 2014.

#### *Utskottsbetänkanden*

FiU 1976/77:10 – med anledning av i propositionen 1976/77:100 framlagda finansplan och budgetförslag jämte motioner.

SkU 1976/77:22 – Skatteutskottets betänkande med anledning av propositionen 1976/77:68 om ändringar i den indirekta beskattningen.

### *Statens Offentliga Utredningar*

SOU 1991:90. – *Konkurrensneutral energibesättning. Betänkande av utredningen om översyn av reglerna om skattenedsättning för industrin och växthusnäringen m.m.*

SOU 1993:62. – *Rättssäkerheten vid beskattningen. Betänkande av Rättssäkerhetskommittén.*

### *Skatteverket*

Dnr. 131 335369-08/111, Skatteverkets ställningstagande 2008-05-29 – *Skatt på energi, industriell verksamhet.*

Dnr. 131 634650-08/111, Skatteverkets ställningstagande 2008-10-23 – *Leveransbegreppet vid elförbrukning i upplåten bostad eller lokal.*

Dnr. 131 266446-13/111, Skatteverkets ställningstagande 2013-05-06 – *Energiskatt på el – förbrukning för fryslagring av produkter som är färdiga för försäljning.*

RSV Sp 1999:1 – *Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft.*

SKV 504, *Handledning för punktskatter 2013*, utgåva 16, utgiven i april 2013 av Skatteverket.

### **Europeiskt offentligt tryck**

#### *Direktiv*

Dir. 92/12/EEG – *Om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor.*

Dir. 2003/96/EG – *Om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.*

Dir. 2008/118/EG – *Om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG.*

### **Litteratur**

Bergström, Sture, *Förhandsbesked vid inkomsttaxeringen*, Iustus Förlag AB, Uppsala 1990.

Frändberg, Åke, *Rättsordningens idé – en antologi i allmän rättslära*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2005.

Karnov, *Karnov Bokverk 2012/13 band 3*, 17 uppl., Karnov Group Sweden AB, Stockholm 2012.

Lodin, Sven-Olof, *Professorn som blev näringslivstorped – min tid i skattepolitiken*, Ekerlids Förlag AB, Stockholm 2009.

Marcusson, Lena, *Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet*, Iustus Förlag AB, Uppsala 1989.

Olsson, Stefan, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, Iustus Förlag AB, Uppsala 2001.

Olsson, Stefan, *Punktskatter – en handbok*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2009.

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? – om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritze Förlag AB, Stockholm 1995.

Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus Förlag AB, Uppsala 1995.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3 uppl., Iustus Förlag AB, Uppsala 2013.

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära*, 5 uppl. Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996.

### Artiklar

Jonsson, F, *Övriga indirekta skatter*, Skattenytt 2013 s. 403-405.

Rabe, G, *Övriga indirekta skatter*, Skattenytt 2006 s. 357-360.

Sandgren, C, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for Rettsvitenskap 4-5/2005 s. 648-656.

Söderman, K, *Tillverkningsprocess i industriell verksamhet*, Svensk Skattetidning 2012 s. 658-670.

Tjernberg, M, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, Skattenytt 2006 s. 322-323.

### Internet

Skatteverket, *Om Skatteverkets föreskrifter, allmänna råd och meddelanden*, <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/omforeskrifterallmannaradmeddelanden.4.18e1b10334ebe8bc80003959.html> (senast besökt 2013-12-10).

Statistiska centralbyrån, *SNI 2007 ny svensk näringsgrensindelning*, [http://www.scb.se/sv/\\_Dokumentation/Klassifikationer-och-standarder/SNI-2007-ny-svensk-naringsgrensindelning-/](http://www.scb.se/sv/_Dokumentation/Klassifikationer-och-standarder/SNI-2007-ny-svensk-naringsgrensindelning-/) (Senast besökt 2013-12-10).

Statistiska centralbyrån, *Tillförsel och användning av el 2001-2012*, [http://www.scb.se/sv/\\_Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Energi/Tillforsel-och-anvandning-av-energi/Arlig-energistatistik-el-gas-och-fjarrvarme/6314/2012A01/Tillforsel-och-anvandning-av-el-20012012-GWh/](http://www.scb.se/sv/_Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Energi/Tillforsel-och-anvandning-av-energi/Arlig-energistatistik-el-gas-och-fjarrvarme/6314/2012A01/Tillforsel-och-anvandning-av-el-20012012-GWh/) (Senast besökt 2013-12-10).

## Rättsfallsförteckning

### Svenska domstolar

#### *Högsta förvaltningsdomstolen*

RÅ 2002 ref. 16, dom den 23 april 2002.

RÅ 2005 ref. 24, dom den 2 maj 2005.

RÅ 2005 not. 158, dom den 13 december 2005.

HFD 2012 ref. 26, dom den 10 maj 2012.

HFD 2013 ref. 57, dom den 10 september 2013.

#### *Kammarrätten*

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 3416-3421-05, dom den 23 oktober 2006.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 3500-06, dom den 20 juni 2007.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 3501-3503-06, dom den 20 juni 2007.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 3504-3510-06, dom den 20 juni 2007.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1054-07, dom den 20 juni 2007.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 301-08, dom den 7 november 2008.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 302-08, dom den 29 maj 2009.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 303-304-08, dom den 29 maj 2009.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1826-12, dom den 26 april 2013.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1291-1296-13, dom den 22 oktober 2013.

#### *Skatterättsnämnden*

Dnr. 22-10/I, beslut den 22 augusti 2011.

Dnr. 24-11/I, beslut den 20 december 2011.

### Internationella domstolar

#### *Europeiska unionens domstol*

C-349/96, *CPP*, dom den 25 februari 1999.

C-434/97, *Kommissionen mot Frankrike*, dom den 24 februari 2000.

C-491/03, *Hermann*, dom den 10 mars 2005.

C-572/07, *RLRE Tellmer Property*, dom den 11 juni 2009.

C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, *Bog m.fl.*, dom den 10 mars 2011.

Bilaga I

