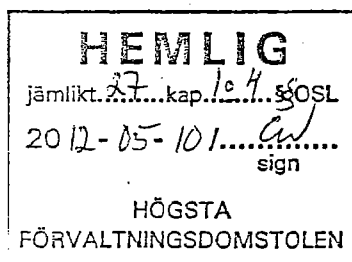


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
5020-11

meddelad i Stockholm den 10 maj 2012

KLAGANDE
Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART
[REDACTED]

Ombud:
[REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Skatterättsnämndens beslut den 23 juni 2011 i ärende dnr 23-10/I, se bilaga

SAKEN
Förhandsbesked angående energiskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det avser uppdrag som bolaget åtar sig i form av övervakning och drift av vindkraftverk och avvisar ansökningen i motsvarande del.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

DOM

2

Mål nr
5020-11

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet i den del det i övrigt avser bolaget och förklarar att den elektriska kraft som bolaget framställer inom ramen för det i avtalsutkastet avsedda enkla bolaget och som förbrukas vid uthyrning av byggnader omfattas av undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 1 lagen om skatt på energi. Vad nu sagts gäller endast under de förutsättningar som anges i sista stycket under rubriken Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande och Skälen för avgörandet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket överklagar förhandsbeskedet i den del det avser [REDACTED] [REDACTED] Skatteverket yrkar att den el som bolaget förbrukar vid uthyrning av fastigheter ska anses undantagen från skatteplikt enligt 11 kap. 2 § 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, och att detta undantag ska gälla också för den el som bolaget förbrukar vid övervakning och drift av vindkraftverk, förutsatt att bolaget inte yrkesmässigt levererar annan el. Skatteverket anför bl.a. följande.

Enligt den praxis som verket har tillämpat sedan 1995 anses en fastighetsförvaltare som fördelar el till sina hyresgäster leverera el i den mening som avses i 11 kap. 2 § 1 och 2 samt 5 § första stycket 2 LSE om fastighetsförvaltaren fakturerar elen i form av uppmätt eller uppskattad elförbrukning. När elen ingår ospecificerad i hyran kan inte någon överlåtelse och därmed inte heller någon leverans anses ha skett. Det finns ungefär 1 100 registrerade skattskyldiga för elektrisk kraft. Med en tolkning att all äganderättsövergång av el ska anses som leverans torde antalet skattskyldiga mångdubblas. Exempelvis skulle närapå varenda hotellrörelse beröras liksom de kommuner som hyr ut gymnastiksalar och andra lokaler.

När det gäller den el som bolaget förbrukar i verksamheten avseende övervakning och drift av vindkraftverk kan förhandsbeskedet uppfattas som att undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 1 LSE gäller oberoende av om bolaget yrkesmässigt levererar annan el.

Det aktuella undantaget är aldrig tillämpligt för någon del av den el som en producent framställer för det fall denne till viss del yrkesmässigt levererar el.

Bolaget medger att förhandsbeskedet ändras så att den el som bolaget förbrukar vid uthyrning av fastigheter ska omfattas av undantaget från skatteplikt. Bolaget bestrider att konsumtionen av el i den egna verksamheten ska vara undantagen från skatteplikt endast om bolaget inte bedriver yrkesmässig elhandel vid sidan av denna verksamhet. Bolaget anför bl.a. att det är tekniskt möjligt att särskilja användningen av el.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering

Skattskyldig för energiskatt är enligt 11 kap. 5 § första stycket 1 och 2 LSE den som i Sverige yrkesmässigt framställer skattepliktig elektrisk kraft (producent) eller yrkesmässigt levererar av honom framställd skattepliktig elektrisk kraft eller av annan framställd elektrisk kraft (leverantör). Skattskyldigheten inträder enligt 11 kap. 7 § 1 när elektrisk kraft levereras till en förbrukare som inte är skattskyldig eller när kraften tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. Enligt 11 kap. 2 § 1 är elektrisk kraft inte skattepliktig om den framställs i Sverige i ett vindkraftverk av en producent som inte yrkesmässigt levererar elektrisk kraft.

På punktskatteområdet finns två EU-direktiv som rör elektrisk kraft. Det ena är punktskattedirektivet (direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG). Det andra är energiskattedirektivet (direktiv 2003/96/EG om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet).

I artiklarna 2 och 7 i punktskattedirektivet anges att punktskattepliktiga varor ska beläggas med punktskatt vid tillverkningen och att skattskyldigheten inträder när varorna släpps för konsumtion. När det gäller punktskatt på elektricitet följer av artikel 21.5 i energiskattedirektivet att skattskyldigheten inträder när distributören eller återförsäljaren levererar elen. Av artikel 10 och en bilaga till direktivet framgår att vissa minimiskattenivåer gäller för elektricitet.

Verksamhetsformen

Den form för samverkan som bolaget och ett annat aktiebolag valt för att gemensamt förvärva och driva vindkraftverk får anses utgöra ett enkelt bolag. Enligt ett mellan bolagsmännen upprättat avtalsutkast kan en bolagsman vid varje tidpunkt endast använda producerad el som motsvarar ägarandelen i anläggningen. El som inte utnyttjas av en bolagsman tillgodoräknas inte den andra bolagsmannen. Varken formen eller villkoren för samverkan kan i sig leda till att leverans av el anses ske mellan bolagsmännen.

Övervakning och drift av vindkraftverk

Skatterättsnämndens förhandsbesked avser bl.a. bolagets övervakning och drift av vindkraftverk. De uppgifter om denna verksamhet som lämnats klarlägger inte de faktiska förhållandena och borde inte ha lagts till grund för ett förhandsbesked. I denna del ska därför förhandsbeskedet undanröjas och ansökningsen avvisas.

Upplåtelse av byggnader

Målet avser också hur den el som används i upplåtna lägenheter och lokaler ska bedömas. Denna fråga knyter an till innehållet i avtalsutkastet. Enligt detta beskrivs bolagets tänkta utåtriktade verksamhet som att "[b]olagsman har ... rätt att fördela sin andel av producerad el till byggnader som upplåts till externa hyresgäster". Det förutsätts enligt avtalsutkastet att det "inte ska ske någon särskild fakturering eller betalning på annat sätt för del av hyreskostnaden som avser uppmätt eller uppskattad förbrukning av el".

Skatterättsnämnden har i det överklagade beskedet funnit att det är fråga om leverans av elektrisk kraft till hyresgästerna även i det fallet att elen ingår i hyran. Nämnden har alltså behandlat tillhandahållandet av elen som fristående i

Mål nr
5020-11

förhållande till den aktuella upplåtelsen av lägenheter eller lokaler. Skatteverket – liksom bolaget – anser däremot att det inte är fråga om leverans av el när elen ingår ospecificerad i hyran.

Det som nu ska bedömas är således hur en transaktion som består av flera delar ska behandlas vid beskattningen av elektrisk kraft. Motsvarande frågeställning uppkommer ofta vid mervärdesbeskattningen. På det området har EU-domstolen utvecklat en praxis (se mål C-349/96, CPP, och från senare tid bl.a. de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl.).

Denna praxis kan sammanfattas på följande sätt (se målen Bog m.fl., punkterna 52-54). Först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Domstolen har också slagit fast dels att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls.

EU-domstolen har i flera avgöranden ansett att bedömningen av om en eller flera transaktioner föreligger inte är beroende av om en eller flera fakturor upprättats (se t.ex. de ovannämnda målen Bog m.fl., punkt 57). I mål C-572/07, RLRE Tellmer Property, där städning av gemensamma utrymmen i en fastighet ansågs som en i förhållande till bostadsupplåtelsen självständig och särskiljbar tjänst i

mervärdesskattehanseende, noterade dock domstolen särskilt att fastighetsägaren fakturerade tillhandahållandet av städtjänsten separat från hyran.

Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet är undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 l) i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt). Enligt 3 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas tillhandahållande av bl.a. elektricitet om tillhandahållandet är ett led i upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

EU-domstolen har markerat att mervärdesskatten och punktskatterna har vissa oförenliga drag (se mål C-434/97, Kommissionen mot Frankrike, punkt 24). Exempelvis tas mervärdesskatten ut i varje produktions- och distributionsled, med avdragsrätt för den skatt som erlagts i tidigare omsättningsled, medan punktskatterna tas ut när produkterna frigörs för konsumtion.

Detta har emellertid inte hindrat domstolen från att i ett mål (C-491/03, Hermann) som gällde cirkulationsdirektivet (92/12/EEG) – föregångaren till punktskattedirektivet – analogivis hämta ledning från mervärdesskattens område. Målet gällde en skatt som togs ut på försäljning av alkoholdrycker i en restaurangverksamhet. Enligt EU-domstolens mening togs skatten inte ut på försäljning av punktskattepliktiga varor utan på de tjänster som tillhandahölls i samband med varorna. Domstolens bedömning grundades på att tjänsterna utgjorde det dominerande inslaget i transaktionen. I sammanhanget hänvisades till ett mål (C-231/94, Faaborg-Gelting Linien) som gällde mervärdesskatt vid tillhandahållande av måltider ombord på färjor.

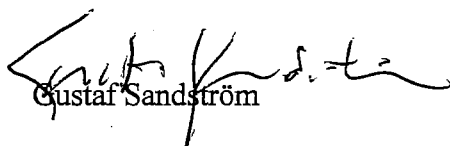
Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning bör det förhållningssätt till sammansatta transaktioner som kommit till uttryck i de berörda målen från EU-domstolen vara vägledande vid tillämpning av bestämmelserna om beskattning av elektrisk kraft när en fastighetsägare, såsom i det nu aktuella målet, tillhandahåller egenproducerad el vid upplåtelse av fastigheter. 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. Om bolaget i

DOM

7


Mål nr
5020-11

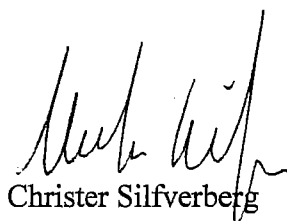
enlighet med dessa förutsättningar tillhandahåller el som förbrukas i upplåtna byggnader och bolaget inte yrkesmässigt levererar annan el omfattas den aktuella förbrukningen av undantaget från skatteplikt i 11 kap. 2 § 1 LSE.


Gustaf Sandström


Karin Almgren


Eskil Nord


Kristina Ståhl


Christer Silfverberg



Annica Gulliksson
Justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-02-08

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Anna Stålnacke.