



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Rasmus Bengtsson

# Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

- Gränsdragningsproblematik

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: HT-22

# Innehåll

<b>INNEHÅLL</b> .....	<b>3</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>5</b>
<b>SAMMANFATTNING</b> .....	<b>7</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>9</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>10</b>
1.1 Bakgrund .....	10
1.2 Syfte och frågeställning .....	12
1.3 Avgränsning .....	12
1.4 Metod och teori .....	13
1.5 Material .....	14
1.6 Definitioner .....	15
1.7 Disposition .....	16
<b>2 LAGSTIFTNING AVSEENDE ENERGISKATTEOMRÅDET</b> .	<b>17</b>
2.1 EU:s regelverk avseende energiskatt .....	17
2.1.1 De primärrättsliga bestämmelserna som inverkar på Energiskatteområdet .....	17
2.1.2 Sekundärrätt och EU-direktiv .....	18
2.2 EU-kommissionens anmärkning på skattelättnaden.....	19
2.3 Den nationella lagstiftningen .....	19
2.3.1 Bakgrund och syfte.....	20
2.4 Skattelättnaden idag. ....	21
<b>3 TILLVERKNINGSPROCESSEN I INDUSTRIELL VERKSAMHET</b> .....	<b>22</b>
3.1 Vad tillhör tillverkningsprocessen? .....	22

3.1.1	Skatteverkets ställningstaganden.....	22
3.1.2	Domstolens tolkning .....	24
<b>3.2</b>	<b>Industriell verksamhet .....</b>	<b>25</b>
3.2.1	SNI koder .....	25
3.2.2	Generös Tolkning .....	26
3.2.3	Industriell verksamhet och annan verksamhet .....	27
3.2.4	Huvudsaklighet och självständighet .....	28
3.2.5	Integrerad del .....	29
<b>3.3</b>	<b>HFD 2022-10-13 målnr 1282–22 och 1618–22 .....</b>	<b>30</b>
<b>4</b>	<b>ANALYS .....</b>	<b>31</b>
<b>5</b>	<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>34</b>

# Summary

The purpose of this essay is to examine the boundary problem with a nonlegislated categorization concept. The concept of *the manufacturing process in industrial activity* is somewhat of a gray area, as it has never had a legislated definition and the scope of the concept has changed over time in different ways. Through interpretation changes, some companies have lost the right to the tax relief.

The concept of *the manufacturing process in industrial activity* can be found within the energy tax, which is one of our national point taxes and is regulated by the Energy Tax Act (1994:1776). The consumption of fuels and electricity is generally taxed, but there are some exceptions in the form of tax relief for several different areas of consumption. One of these tax reliefs is for *the manufacturing process in industrial activity*. The tax relief was introduced in 1992, primarily to strengthen the competitiveness of national companies on the international market.

This essay provides an overview of both EU legal regulations and decisions, as well as the background and purpose of our national energy tax legislation, which can be directly related to the aforementioned tax relief.

The main part of the essay consists of analyses of legal cases, legal statements from the Swedish Tax Agency and decisions from the Tax Court. The essay makes a separate distinction between the concepts of *the manufacturing process* and *industrial activity*.

The conclusion is that *the manufacturing process in industrial activity* has caused not only problems for Swedish authorities, but also for companies that want to meet the requirements to be classified as industrial activity, especially for companies that have lost the right to tax relief as the scope of the concept of *industrial activity* has been updated.

Since there has been a lack of clear problematization of the concept of the manufacturing process in industrial activity, the authorities' different boundary decisions have been made on weak grounds.

The Supreme Administrative Court's (HFD) legal cases 1282-22 and 1618-22 have resulted in a significant change in the application of the concept of *industrial activity*, which has changed the Swedish authorities' interpretation of the concept, and it can be assumed that it will also reduce the legal cases regarding the interpretation of the concept.

However, there should still be some boundary problem, as the court only took a position on the Swedish Tax Agency's requirement of *main activity* regarding *industrial activity*. In addition to the new court cases, it is not possible to predict the changes in the concept that may occur through the development of technology, changes in society or if the EU Council updates directive 2003/96/EC.

# Sammanfattning

Uppsatsen syftar till att undersöka gränsdragningsproblematiken med ett icke-lagstadgat kategoriseringsbegrepp. Begreppet *Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* är något av en gråzon, detta då det aldrig haft en lagstadgad definition och omfattningen av begreppet har förändrats över tid på olika sätt. Genom vissa tolkningsförändringar har en del företag kunnat förlora rätten till skattelättnaden.

Begreppet *Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* återfinns inom energiskatten, vilken är en av våra nationella punktskatter och regleras i lag (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Förbrukning av bränslen och elektrisk kraft är till huvudregel belastad med skatt, det förekommer dock en del undantag i form av skattelättnader för flera olika förbrukningsområden. En av skattelättnaderna är just för *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*. 1992 infördes skattelättnaden infördes i lagtext, framför allt i syfte att stärka konkurrenskraften hos de nationella företagen på den internationella marknaden.

Uppsatsen ger en överblick över både de EU-rättsliga regleringar och beslut samt bakgrunden samt syftet med vår nationella energiskattelagstiftning, som direkt kan anknytas till den nämnda skattelättnaden.

Huvuddelen av uppsatsen består av analyser av rättsfall, rättsliga ställningstaganden från Skatteverket samt beslut från Skatterättsnämnden. Uppsatsen gör en separat uppdelning av begreppen *tillverkningsprocessen* och *industriell verksamhet*.

Slutsatsen är att *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* inte endast orsakat bekymmer för svenska myndigheter utan även för företag som vill uppnå kraven för att klassificeras som industriell verksamhet, särskilt för de företag som förlorat rätten till skattelättnaden då omfattningen av begreppet *industriell verksamhet* uppdaterats.

Då det saknats en tydlig problematisering kring begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*, så har Myndigheternas olika gränsdragningar har bildats på svaga grunder.

Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) rättsfall 1282–22 och 1618–22 har inneburit en stor förändring i tillämpningen av begreppet *industriell verksamhet*, vilket har förändrat svenska myndigheters tolkning kring begreppet, varmed det kan antas även komma att reducera rättsfallen om tolkningen av begreppet.

Det bör dock fortfarande finnas en viss gränsdragningsproblematik, eftersom domstolen endast tog ställning till Skatteverkets huvudsaklighets krav gällande *industriell verksamhet*. Utöver de nya domar går det inte att förutse de förändringar i begreppet som kan ske genom utveckling av teknik på området eller om EU-rådet uppdaterar direktiv 2003/96/EG.

# Förkortningar

BET	Betänkande
BFN	Bokföringsnämnden
EUF	Europeiska Unions Fördraget
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens Funktion
FiU	Finansutskottet
FoU	Forskning och Utveckling
FPL	Förvaltningsprocesslagen
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
HFD	Högsta Förvaltnings Domstolen
kWh	Kilowattimme
LSE	Lag (1994:1776) om skatt på energi
Prop.	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens Offentliga Utredning
SRN	Skatterättsnämnden



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Lag (1994:1776) om skatt på energi (LSE) är en punktskattslag som innefattar fyra olika skatter.<sup>1</sup> Dessa är:

1. Energiskatt på bränsle
2. Koldioxidskatt på bränsle
3. Svavelskatt
4. Skatt för förbrukad elektrisk kraft.

Energiskatten är uppdelad i de 4 olika skatterna, för att tillsammans kunna skapa ett skattesystem som styr mot flera mål samtidigt.<sup>2</sup>

En skatteskyldig deklarerar sin punktskatt hos Skatteverket.<sup>3</sup> Fysiska och juridiska personer har även möjlighet att ansöka om ett förhandsbesked i skattefrågor hos Skatterättsnämnden (SRN).<sup>4</sup> Detta eftersom det har ansetts vara omöjligt att utforma en skattelagstiftning som förutser alla möjligt tänkbara situationer och samtidigt vara så tydligt att det inte uppstår oklarheter vid tolkningen av lagstiftningen.<sup>5</sup> Förhandsbeskeden är myndighetsbeslut som kan överklagas till förvaltningsdomstolen.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Se Olsson (2001) s. 77

<sup>2</sup> Se Konjunkturinstitutet – *Miljö, ekonomi och politik*, 2013, s. 30

<sup>3</sup> Se Skatteverket – vem ska lämna en punktskattedeklaration och vad ska den innehålla?

<sup>4</sup> Se Prop. 1997/98:65 s. 22

<sup>5</sup> Se Skatterättsnämnden – Välkommen!

<sup>6</sup> Se Skatterättsnämnden – om förhandsbesked

För att ge en uppfattning dels om hur viktig skattelättnaden kan vara för företag, dels över hur omfattande ekonomi det rör sig om, för år 2022 har koldioxidskatten och skatten på förbrukad elektrisk kraft beräknats till att inbringa statsmedel på ungefär 76 miljarder svenska kronor. Skatten på förbrukad

---

elektrisk kraft stod för huvuddelen av den summan.<sup>7</sup> År 2015 beräknades ungefär 70 000 företag vara verksamma inom *industriell verksamhet* och av dessa beräknades 1 600 företag att i någon form ta del av skattelättnaden för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.<sup>8</sup>

Utöver det beräknade Sverige, år 2003, att skattelättnad för skatt på förbrukad el avseende tillverkningsprocessen i industriell verksamhet uppgick till 11 miljarder kronor per år i inkomstbortfall för svenska staten.<sup>9</sup> År 2005 angav Sverige att inkomstförlusten gällande befrielse av koldioxidskatten avseende bränsle som förbrukats vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet uppgick till 2,5 miljard kronor.<sup>10</sup>

I ett rättsfall från 2022, ansökte företaget om skattelättnad för 8 månaders förbrukning av elektisk kraft avseende tillverkningsprocessen för industriell verksamhet för en anläggning. Förbrukningen hade beräknats till 3 459 473 kWh, vilket under 2022 hade motsvarat 1 224 653 kr i skattelättnad avrundat till närmaste krona.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Se Bet 2021/22: FiU10, bilaga 1

<sup>8</sup> Se SOU 2015:87 s. 344

<sup>9</sup> Se Statligt stöd - Sverige – Uppmaning enligt artikel 88.2 i EG-fördraget att inkomma med synpunkter om stöd c42/03 (ex NN 3/B/01) Sverige, Energiskatteordning (2003/C 189/03)

<sup>10</sup> Se Kommissionens beslut av den 30 juni 2004 om stödordning som Sverige genomfört för en befrielse från skatt på energisk från den 1 januari till den 30 juni 2004 (2005/468/EG)

<sup>11</sup> Se KRSU 2022-06-09, mål nr 3155-3156-21; Jfr Skatteverket – skatt på el

<sup>12</sup> Se Prop. 2020/21:97 s. 1

Generellt sett har dock den totala energiskattelättnaden för *tillverkningsprocessen för industriell verksamhet* minskat över tid genom att delar av skattelättnaden har tagits bort.<sup>12</sup>

Möjligheten för skattelättnad avseende *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* har funnits i lagtexten sen den 1 januari 1993.<sup>12</sup>

Begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* har förändrat utseende över tid sedan den infördes, vilket lett till att företag har kunnat förlora rätten till skattelättnaden.<sup>13</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen har till syfte att undersöka begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* utifrån en energiskatterättslig synpunkt.

För att uppfylla uppsatsens syfte besvaras nedanstående frågeställningar:

- Hur tolkas begreppet *tillverkningsprocess i industriell verksamhet* från en energiskatterättslig mening?
- Hur har rättspraxis förändrat tillämpningen av *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*?

## 1.3 Avgränsning

Det bör fastställas från start, att uppsatsen inte gör anspråk på att lägga fram förslag på en bestämd definitionstolkning av begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*.

Begränsningarna av uppsatsen har gjorts med hänsyn till uppsatsens ords- och tidsbegränsning.

---

<sup>12</sup> Se Lag (1992:879) om ändring i lagen 1957:262) om allmän energiskatt

<sup>13</sup> Se KRSU 2013-04-26, mål nr 1900–12

Uppsatsen kommer att föra en kortare överblick av punktskatten samt syftet med den aktuella skattelättnaden. Resterande delar av lagen kommer inte att tas upp, då det inte är relevant för uppsatsen.

Sveriges lagar är idag mycket präglade av EU:s lagstiftningar, därför kommer en övergripande genomgång av tillämpliga bestämmelser och beslut ske för att visa hur EU påverkar Sveriges energiskattlagstiftning.

Uppsatsen kommer inte innehålla en komparativ komponent gällande hur andra länder har lagstiftat för att stärka sina nationella företags konkurrenskraft när det gäller energiskatt.

Begreppet *industriell verksamhet* tillämpas som en begränsning av tillämpningen av skattelättnaden, andra begränsningar återfinns i en del av de aktuella skattelättnaderna, tex att verksamheten måste omfattas av direktiv 2003/87/EG<sup>14</sup>. Då de ytterligare begränsningar inte har samröre med hur begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* har definierats, kommer dessa begränsningar inte tas upp i uppsatsen.

Det hade varit intressant att se hur energiskattenivån i övrigt förhållit sig i takt med minskningen av storleken på skattelättnaden för tillverkningssektorn. En sådan analys kräver dock en större omfattning och mer tid än vad uppsatsens parametrar tillåter.

## 1.4 Metod

Uppsatsen har tagits fram i enlighet med sedvanlig rättsdogmatisk metod, vilket innebär att man systematiserar och tolkar gällande rätt genom ett utredande och kritiskt perspektiv samt till viss del ett rättsutvecklingsperspektiv i den mån som lagar, rättspraxis, lagmotiv och rättsvetenskaplig litteratur har

---

<sup>14</sup> Se 6a kap 1 § 8p LSE

utvecklat rätten med tiden. Utgångspunkten har tagits i rättskällevärdens normhierarki, där vissa rättskällor har företräde framför andra och kan ställas upp i ska respektive får åberopas.<sup>15</sup>

Urvalet av rättsfall har skett genom en kombination av två förfaranden. Utgångspunkten har varit sökningar i olika databaser på domar innehållande kombination av nyckelorden ”*tillverkningsprocessen*”, ”*industriell verksamhet*”. Detta material har utökats av relevanta rättsfall som omnämns i förarbeten, doktrin och tidigare uppsatser som avhandlat ämnet.

## 1.5 Material

I avsaknad av en lagstadgad definition av begreppet bygger uppsatsen på rättspraxis samt förarbeten, eftersom det är grunden i vad myndigheterna har använt sig av för att tolka begreppen.

Begreppen har förekommit i enbart ett sparsamt antal rättsfall hos Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD), därför har det setts som befogat att även använda rättsfall från underrätten för att påvisa avsteg från den sedvanliga tolkningen av industriell verksamhet. Gällande rättsfallen från underrätten bör det tas i beaktning att kammarrättsdomar inte har den prejudicerande kraft som domar från HFD har.

Skatteverket har utpekats till att handlägga majoriteten av punktskatter, varpå samtliga skatteärenden gällande tillverkningsprocessen i industriell verksamhet har handlagts av samma skattekontor.<sup>16</sup> Även när det gäller rättsfallen har det varit samma underrättsdomstol, då laga domstol är där myndigheten har sitt säte.<sup>17</sup>

Det har ansetts vara befogat att inhämta information från doktrin, då en betydlig mängd information och rättslig vägledning har använts för att förstå

---

<sup>15</sup> Se Peczenik, s. 34–36 ff

<sup>16</sup> Se Olsson, 2009, s.15.; Jfr 7 a § Förvaltningsprocesslag (1971:291)

<sup>17</sup> Se 2 § 10 kap Rättegångsbalken

och förklara huvuddragen av dagens energiskatt. Den svenska doktrin som enbart behandlar energiskatt är ytterst sparsam. En majoritet av tillämplig doktrin har avhandlat samtliga punktskatter i sin helhet. Idag är det främst Fredrik Jonsson och Robert Lönn som har publicerat en utförligare beskrivning av området genom sin bok ”rätt punktskatt”<sup>18</sup>. Utöver deras bok är också Stefan Olsson ledande inom svensk punktskatt, hans avhandling<sup>19</sup> och hans bok<sup>20</sup> har varit oundgängliga för en förståelse kring de bakomliggande koncepten av energiskatten och skattelättnadens historiska bakgrund. Doktrinen har

främst brukats för att ge ett historiskt utvecklingsperspektiv och en överblick av de övergripande målsättningar med energiskatt.

Då uppsatsen behandlar hur de svenska myndigheterna har tolkat begreppen i frånvaro av en lagstadgad definition har det varit befogat att inhämta information från tillämpliga myndigheterna som Skatteverket och Skatterättsnämnden (SRN). Vid överklagade beslut så har rättsfallen använts istället för att få en bredare syn på svenska myndigheters tolkning av begreppet, detta då motiveringarna till besluten är material i rättsfallen.

## 1.6 Definitioner

Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet kan med fördel delas upp i två aspekter, *tillverkningsprocessen* och *industriell verksamhet* för lättare förståelse av uppsatsen, båda aspekternas omfattning har utvecklats över tid och kommer att diskuteras i separata avsnitt.

Begreppet *energiskatt* används i både litteratur och rättspraxis med omväxlande innebörd, dels som ett samlingsbegrepp för de fyra olika skatterna i LSE<sup>21</sup>, dels som enbart skatt på bränsle. I uppsatsen används det enbart som

---

<sup>18</sup> Se Jonsson & Lönn

<sup>19</sup> Se Olsson, 2001

<sup>20</sup> Se Olsson, 2009

<sup>21</sup> Se avsnitt 1.1 1st

ett samlingsbegrepp på de fyra skatterna. Skatterna kommer i uppsatsen betecknas som bränsleskatt, koldioxidskatt, svavelskatt och skatt på förbrukning av elektrisk kraft, när behov för differentiering mellan skatterna krävs.

Då LSE innehåller fyra olika skatter, så finns det flera olika paragrafer med skattelättnad för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet. Begreppet *skattelättnad* kommer att användas som ett samlings ord för samtliga energiskattelättnader gällande tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, för att göra uppsatsen mer lättläst och inte för invecklad.

De båda begreppen *industriell verksamhet i tillverkningsprocessen* och *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* har förekommit i lagen tidigare. Detta har förändrats till att numer använda endast *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* i lagtexten, förutom i övergångsbestämmelserna. Viktigt

---

att ha klar för sig vid instudering av ämnet är att begreppen aldrig haft en materiell skillnad trots den grammatiska skillnaden. Uppsatsen kommer utslutande använda sig av begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*.

## 1.7 Disposition

Uppsatsen kan utöver analysen ses i två huvuddelar.

Den första delen är en grundläggande förklaring av syfte och historisk bakgrund gällande dels energiskatten, dels skattelättnaden. Här kommer det EU-rättsliga ramverk som påverkar Sveriges energiskatteområdet och skattelättnaden inbegripas.

Den andra delen är en systematisk genomgång av hur begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* har tolkats av olika myndigheter, vilket också är arbetets huvudsakliga fokus. Begreppet har med fördel delats upp i två olika aspekter *tillverkningsprocessen* samt *industriell verksamhet*. Den inleds med en genomgång av Skatteverkets och Domstolens tolkningar av be-

greppet *tillverkningsprocessen*. Avsnittet avslutas med att redogöra för *industriell verksamhet*, om vilket det har kunnat göras uppdelningar i olika aspekter i bedömningen av begreppet.

Analysen kommer även inbegripa en kort slutsats med avslutande tankar om utvecklingen på energiskatteområdet.



## 2 Lagstiftning avseende energiskatteområdet

Huvudsakligen används skatter för att tjäna två syften. Det ena är att använda skatter till att skapa intäkter till staten. Det andra är att styra allmänheten, genom att påverka av den fria marknaden och styra samhället bort från vad lagstiftaren anser vara oönskat beteende. Utformningen av lagstiftningen ger skatten dess avsedda verkan.<sup>22</sup>

### 2.1 EU:s regelverk avseende energiskatt

Sverige gick med i EU 1995.<sup>23</sup> Ett av EU:s mål var att skapa en gemensam inre marknad för de fyra pelarna; varor, tjänster, kapital och människor. För att den inre marknaden ska kunna fungera krävdes det bland annat en harmonisering kring vissa skatter. Harmoniseringen av dessa skatter har krävt eftergifter på medlemsstaternas suveränitetsprincip inom olika områden.<sup>24</sup>

EU-rätten delas upp i primär- och sekundärrätt, primärrätten omfattar de fördrag som medlemsstaterna har antagit, vilka gett EU bestämmanderätt, medan sekundärrätten omfattar de olika rättsakter som EU:s institutioner har tagit fram och medlemsstaterna behövt anpassa sig efter.<sup>26</sup>

Eftersom EU-rätten avsevärt påverkat vår nationella energiskatt är det naturligt att gå igenom ett urval de bestämmelser som har betydelse för skattelättnaden för att få en grundläggande förståelse av den EU-rätt som ligger bakom vår nationella lagstiftning.

---

<sup>22</sup> Se SOU 2015:87 s. 129

<sup>23</sup> Se Riksdagen – Medlem i EU

<sup>24</sup> Se Completing the Internal Market, White paper from the Commission to the European Council, COM (85) 310 final, s. 7 <sup>26</sup>Se Jonsson & Lönn, s 32

## **2.2 De primärrättsliga bestämmelserna som inverkar på Energiskatteområdet**

Genom Artikel 3.3 i Fördraget om Europeiska unionen (EUF) uttrycktes målet att skapa en inre marknad,<sup>25</sup> medan Artikel 5 i EUF fastställdes medlemsstaternas subsidiaritet till EU inom de rättsområden EU tilldelats befogenhet samt uttryckte att EU ska agera välavvägt i sina beslut.<sup>26</sup>

Artikel 3 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) gav EU exklusiv rätt över bland annat fastställandet av de konkurrensregler som krävs för den inre marknadens etablerande och funktion.<sup>27</sup> EU har tolkat skattelättnad som en minskning av statsfinansiella medel, vilket innebar att det ska anses vara statsstöd.<sup>28</sup> Nationella skattelättnader behöver därför vara anpassade efter de statsstödsregler som återfinns i Artikel 107–109 FEUF.<sup>29</sup> Genom Artikel 113 FEUF angav bland annat att punktskatter ska ses som en del av konkurrensreglerna och att EU-rådet endast kan anta bestämmelser i den mån det är nödvändigt för att säkerställa upprättandet av den inre marknaden och dess funktion.<sup>30</sup> Vidare i FEUF angavs det att bestämmelser av skattekaraktär ska vägledas utav strävan att uppfylla de miljökrav som EU antagit.<sup>31</sup>

### **2.2.1 Sekundärrätt och EU-direktiv**

Den mest direkta EU harmoniseringen av energiskatten regleras i Rådets direktiv 2003/96/EG gällande beskattning av energiprodukter och elektricitet. Direktivet anger bland annat dels vad som ska betraktas som energiprodukter,

---

<sup>25</sup> Se Artikel 3.3 EUF

<sup>26</sup> Se Artikel 6 EUF

<sup>27</sup> Se Artikel 3 FEUF

<sup>28</sup> Se EUR-lex – Begreppet statligt stöd

<sup>29</sup> Se Artikel 107–109 FEUF

<sup>30</sup> Se Artikel 113 FEUF

<sup>31</sup> Se Artikel 192–192 FEUF

dels att medlemsstater har möjlighet till differentierade skattesatser på området, så länge som direktivets minimiskattenivåer inte understigs. Bland skälen till direktivet har det angetts att beskattningen av energiprodukter och elektricitet är ett instrument, som kan användas för att uppnå de klimatmål som bestämts i Kyotoprotokollet.<sup>32</sup>

---

Enligt direktivet har medlemsstaterna varit tvungna att anmäla till EU-kommissionen för godkännande vid beslut om åtgärder som skattebefrielse, skattnedsättning, skattedifferentiering och återbetalning av skatt, ifall de utgör statligt stöd.<sup>33</sup> Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet har ansetts utgöra sådant statligt stöd och har även godkänts i efterhand av EU-kommissionen.<sup>34</sup>

## **2.2.2 EU-kommissionens anmärkning på skattelättnaden**

2003 inledde EU-kommissionen en granskning av Sveriges stödprogram till verkstadsindustrin. Vid inledningen beslutade EU-kommissionen att den inte avsåg att göra några invändningar mot att tillverkningssektorn befriades från koldioxidskatt och energiskatt på fossila bränslen. Granskningen skulle istället gälla den 100 procentiga skattebefrielse för elektricitet som Sverige gav till tillverkningssektorn.<sup>35</sup>

EU-kommissionen avslutade sin granskning gällande befrielsen av skatt på elektricitet för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet först efter att EU-rådets direktiv 2003/96/EG hade införts.<sup>36</sup> EU-kommissionen fann då att för perioden efter att direktivet hade införts så hade Sverige misskött sitt ansvar att följa rådets direktiv 2003/96/EG, vilket innebar att EU-kommissionen

---

<sup>32</sup> Se Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

<sup>33</sup> Se Artikel 26.2 i direktivet 2003/96/EG

<sup>34</sup> Se 2005/468/EG

<sup>35</sup> Se 2003/C 189/03

<sup>36</sup> Se Prop. 2003/04:1, s. 215

ansåg att Sverige olagligt gett statsstöd i strid med statsstödsreglerna i FEUF och Sverige var tvungna att se över och ändra den 100 procentiga skattebefrielsen.<sup>37</sup>

## 2.3 Den nationella lagstiftningen

Energiskatten är vad man kallar för en indirekt skatt. Den benämns så för hur den har betalats, den som betalat in skatten till staten är inte den densamma som betalat för den i slutänden. Skattekostnaden vältras över från den skattekyldige till slutkonsumenten.<sup>38</sup>

### 2.3.1 Bakgrund och syfte

Den nationella lagstiftningen om energiskatt sträcker sig längre tillbaka än vårt medlemskap i EU. Energiskatt kan sägas ha funnits i Sverige i en eller annan form sedan 1924, då bensin började beskattas.<sup>39</sup> De ursprungliga motiven till skatten var rent fiskaliska.<sup>40</sup> Bensinskattelagen ersattes 1957 av en mer omfattande allmän energiskatt som samtidigt utökade skattebasen.<sup>41</sup> Syftet var då att skatten skulle finansiera kommande sociala reformer i samhället.<sup>42</sup> Den allmänna energiskattelagen var därefter gällande fram tills att den ersattes av den idag gällande lag (1994:1776) om skatt på energi. I takt med bland annat utvecklingen av Sveriges skattesystem, såsom mervärdesskatten, så minskade energiskattens betydelse för statens finanser över åren och har blivit alltmer det styrmedelsinstrument som kännetecknar punktskatternas funktion.<sup>43</sup> Numera har motiven till beskattningen nästan helt ersatts av miljöpolitiska målsättningar.<sup>46</sup>

---

<sup>37</sup> Se Artikel 1 i 2005/468/EG

<sup>38</sup> Se Olsson, 2001, s. 68

<sup>39</sup> Se Kungl. Maj:ts proposition nr 206, 2:o förordning om särskild bensin å skatt

<sup>40</sup> Se Prop. 1957:175, s. 34 ff

<sup>41</sup> Se Olsson, 2009, s. 16

<sup>42</sup> Se SOU 1957:13 s. 11 f

<sup>43</sup> Se Olsson, 2009, s. 15 ff

<sup>46</sup> Se SOU 2015:87 s. 48 ff

De energimålsättningar som Sverige har satt upp är högre än de som EU har satt upp för medlemsländerna. Bland annat strävar Sverige efter att energianvändningen är minst 50 % effektivare år 2030, jämfört med vad den var år 2005.<sup>44</sup> Med hjälp av bland annat beskattning ska man skapa motivation hos företagen att utveckla ny teknik, så att energianvändningen effektiviseras samt att utsläppen och deras globala påverkan på miljön minskar.

Redan vid införandet av den allmänna energiskatten 1957 fanns en viss skattelättnad för bränsle som förbrukades inom produktionen.<sup>48</sup> Det skulle dock komma att dröja fram till 1992 innan en uttrycklig skattelättnad för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet infördes i lagtexten.<sup>45</sup> Bakgrunden till skattelättnaden var att stärka de svenska företagens konkurrenskraft på den internationella marknaden. Det föreslogs samtidigt att skattelättnaden skulle finansieras genom en höjning av koldioxidskatten, för hushåll och den del av näringslivet som inte var konkurrensutsatt. På så sätt kunde man nå sitt mål utan att förlora några statsmedel.<sup>50</sup>

## 2.4 Skattelättnaden idag

Den senaste stora förändringen skedde under 2021 när skattelättnad gällande bränsleförbrukningen togs bort för tillverkningsprocessen för industriell verksamhet. Detta gjordes i syfte att styra företagen mot en mer effektiv energianvändning och en minskad användning av fossila bränslen.<sup>46</sup>

I dagens LSE ges skattelättnad till tillverkningsprocessen i industriell verksamhet i form av:

- 100 % gällande koldioxidskatten<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup> Se Energimyndigheten - energiläget

<sup>48</sup> Se SOU 1964:25 s. 502 ff

<sup>45</sup> Se Lag (1992:879) om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt

<sup>50</sup> Se Prop. 1991/92:150 s. 29 ff

<sup>46</sup> Se Prop. 2020/21:97 s. 32

<sup>47</sup> Se 6a kap 1§ 8p LSE

- Nedsättning av skatt på förbrukning av elektrisk kraft till 0,6 öre/kWh.<sup>48</sup> Detta ska jämföras med den normala skattesatsen på förbrukning av elektrisk kraft, som förnärvarande är 36 öre/kWh exklusive moms.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Se 9 kap 5§ 1p LSE: Jfr 11 kap 6§ 5p LSE

<sup>49</sup> Se Skatteverket - skatt på el

# 3 Tillverkningsprocessen i industriell verksamhet

Lagreglerna kring skattelättnad för tillverkningsindustrin riktar sig till energiförbrukningen i *tillverkningsprocessen*. Därför krävs det en klar tolkning av begreppet för att kunna förstå och tillämpa bestämmelserna. Oklarheter både kring vad som ska anses vara *industriell verksamhet* samt vad som ingår i *tillverkningsprocessen* har lett till många rättsfall.<sup>50</sup>

## 3.1 Vad tillhör tillverkningsprocessen?

En klar definition av vilken typ av förbrukning el och bränsle som skattelättnaden kunde tillämpas på fanns inte från början. Det framfördes dock i förarbeten att inte enbart förbrukningen från tillverkningsmaskinerna skulle inräknas, utan även förbrukning hjälpverksamhet såsom uppvärmning, ventilation och belysning i de lokaler som används för tillverkningen bör tillhöra förbrukning i *tillverkningsprocessen*.<sup>51</sup>

### 3.1.1 Skatteverkets ställningstaganden

För att kunna avgränsa vad som ingick i begreppet *tillverkningsprocessen*, d.v.s. när processen har påbörjats respektive avslutats, utgick Skatteverket från vad de kallade fyra olika företagsekonomiska huvudfunktioner; tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FoU). Genom ett ställningstagande ansåg Skatteverket att elektrisk kraft som används i eller kring mark och byggnad eller del av byggnad, som är knuten till till-

---

<sup>50</sup> Se Dreijer, Erik *Begreppet "tillverkningsprocessen" inom energiskatteområdet – ny snävare tolkning av Skatteverket?*, Skattenytt 2014 s.628

<sup>51</sup> Se Prop. 1991/92:150 I:5 sid 16

verkningsstadiet, ingick i begreppet. Det var snarare sambandet till tillverkningen som var avgörande om det ingick eller ej och inte dess geografiska läge.<sup>52</sup>

Även det förvaringsutrymme för ingående varor som skulle genomgå en tillverkningsprocess, särskilda lokaler för inköp, planering och den direkta styrningen av produktionen ansågs ingå i tillverkningsprocessen. Därtill att elektricitet som förbrukats för transport, t.ex. genom eldriven truck, transportband, hiss eller kran, i och kring vederbörande byggnad och mark räknades in i tillverkningsprocessen.<sup>53</sup> Lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning ansågs dock tillhöra försäljningsstadiet, även om varorna ännu inte hade släppts för konsumtion.<sup>59</sup>

Gällande avgränsningen mot FoU tillämpades Bokföringsnämndens (BFN:s) rekommendation BFN R1, ”Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader”, som vägledning. Skatteverket ansåg att elförbrukning som avsåg utvecklingsarbete och tillämpad forskning skulle räknas till *tillverkningsprocessen*.<sup>54</sup>

BFN:s rekommendation definierade *tillämpad forskning* som ”Systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte”<sup>55</sup> och *utvecklingsarbete* som

Systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana.<sup>56</sup>

---

<sup>52</sup> Se RSV 1999:1, *Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft*

<sup>53</sup> Se RSV 1991:1 59

Se RÅ 2002 ref. 16

<sup>54</sup> Se RSV 1999:1

<sup>55</sup> Se P. 9 i BFN R 1 *Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader*

<sup>56</sup> Se P.9 i BFN R 1



Skatteverket har vidare funnit att sambandsbedömningen med en pågående förädling inte påverkades av om varorna därefter kasseras utan att säljas. Vidare var det Skatteverkets uppfattning en förädling pågick så länge som varans karaktär förändrades.<sup>57</sup>

Skatteverket fastslog att värme och kyla, kan anses som förändring av karaktären på en vara. Därmed ansågs även nedfrysning, uppvärmning, varmhållning, säkerställandet av en viss luftfuktighet av en vara samt paketering av varan innan den placeras på ett färdigvarulager har kunnat ingå, så länge som processen förändrade varans karaktär. Dock vidhölls det att tillverkningsprocessen ansåg vara avslutad när varorna var färdigpaketerade och placerad på lagerhållning.<sup>58</sup>

### 3.1.1 Domstolens tolkning

Domstolen har utvecklat vidare kring Skatteverkets tolkning av förädlingsprocessen. T.ex. montering av flak på bilar och tillsågning av metallstockar har ansetts vara modifiering inom samma förädlingsled och inte ett ytterligare steg i förädlingen.<sup>65</sup> Förändringen behövde vara mer markant än så för att kunna ses som en del av tillverkningsprocessen. Domstolen har funnit att iblandning av tillsatser och additiv i bränsle för bland annat renhållning, flytförbättring, smörjning och färgning inte gett en sådan väsentlig förändring att det kunnat klassas tillhöra tillverkningsprocessen.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Se RSV 1991:1

<sup>58</sup> Se Skatteverkets ställningstagande 2020, dnr 8-344861, *Förbrukning av el och bränsle samt leveranser av värme och kyla som ska hänföras till tillverkningsprocessen* <sup>65</sup> Se KRSU 2013-04-16, mål nr 1937-12; Jfr. KRSU 2017-03-18, mål nr 2522-2524-16

<sup>59</sup> Se KRSU 2009-03-24, mål nr 3505-08

<sup>67</sup> Se RÅ 2004 not 32

I ett rättsfall fann Domstolen att förstöring av nödvändiga avfallsprodukter från tillverkningsprocessen skulle kunna ge skattelättnad. I fallet hade ett företag ansökt om avdrag för gasol som förbränt förorenat avfallsvatten, vilket hade uppstått i tillverkningsprocessen av företagets produkter. Företaget var enligt sitt verksamhetstillstånd skyldiga att omhänderta restprodukten genom förbränning. Förbränningen ansågs då vara en nödvändig del i tillverkningsprocessen och haft sådant samband med tillverkningen att energiförbrukning omfattades av skattelättnaden.<sup>67</sup>

Detta kan jämföras med ett senare liknande rättsfall där ett företag förbrände förorenade jordmassor. I rättsfallet ansågs det inte finnas ett direkt samband med den tillverkningsprocessen som var företagets verksamhet, eftersom huvuddelen av föroreningen hade skett sedan 1924 och inte i nutid.<sup>60</sup>

Domstolen har fastslagit att tillverkningsprocessen ska ses som en pågående process, varvid uppehåll som inte har ett direkt samband med själva tillverkningen inte kunnat ingå i tillverkningsprocessen. I det aktuella rättsfallet hade företaget ansökt om avdrag för uppvärmningen av en fabrikslokal, då företaget under en ett årsperiod var satt i konkurs. Domstolen fann dock att kortare planerade uppehåll såsom semester, helgledighet eller minskad orderingång bör anses ingå i tillverkningsprocessen.<sup>61</sup>

I ett fall med en snarlikt situation, gällande en företagsrekonstruktion, motiverades nekandet av skattelättnad genom hänvisning till EU-rätten, då statsstöd inte får ges till företag i ekonomiska svårigheter.<sup>62</sup>

## 3.2 Industriell verksamhet

Flera år innan begreppet *industriell verksamhet* faktiskt infördes i lagtexten förekom begreppet i förarbeten. Det resonerades då kring att omfattningen av

---

<sup>60</sup> Se KRSU 2012-01-10, mål nr 499–11

<sup>61</sup> Se KRSU 2015-01-22, mål nr 212–14

<sup>62</sup> Se KRSU 2020-02-05, mål nr 3519

*industriell verksamhet* bör grundas på den officiella statistikens näringsgrensindelnings koder SNI 2 (Utvinning av material) och SNI 3(Tillverkning).<sup>63</sup>

### 3.2.1 SNI koder

Svensk näringsindelning (SNI) används för att klassificera företag efter vilken verksamhet de bedriver. SNI fastställs av Statistiska Centralbyrån och används i den officiella statistiken.<sup>64</sup>

SNI-kodifieringen uppdaterades 2007 och i samband med det skedde en omstrukturering av hur kodsystemet var uppbyggt. De tidigare SNI 2 och SNI 3, blev SNI B respektive SNI C och ryms istället på sifferintervallet 05–33.<sup>65</sup>

---

Omstruktureringen ledde till att en del företag förlorade rätten till skattelättnaden, då de förlorade klassificeringen för industriell verksamhet. I ett förhandsbesked rörande ifall ett företags återvinningsprocess genom en kemisk och mekanisk bearbetning i flera steg av plastmaterial, ansågs omfattas av skattelättnaden, fann Skatterättsnämnden (SRN) att företaget skulle klassificeras som *industriell verksamhet*. Detta trots att företagets klassificeringskod låg utanför enligt 05–33 intervallet SNI2007. I de tidigare versionerna av SNI, hade verksamheten klassificerats som industriell verksamhet. Då slutprodukten från återvinningen användes som råvaruprodukt i tillverkningsprocessen av nya produkter ansågs återvinningen tillhöra *industriell verksamhet*.<sup>66</sup>

I ytterligare ett förhandsbesked, gällande återvinning av metall som såldes och användes som insatsvaror i andra företags tillverkningsprocesser, ansåg SRN att det skulle vara problematiskt att enbart använda den senaste versionen av SNI-koderna för prövning om industriell verksamhet. Detta till följd av att koderna inte är utformade för att ligga till grund för energibeskattningen utan tjänar ett statistiskt ändamål.<sup>67</sup> Kammarrätten har också gett stöd för

---

<sup>63</sup> Se Prop. 1976/77:68 s 13

<sup>64</sup> Se SCB- SNI2007

<sup>65</sup> Se SCB - Standard för svensk näringsgrensindelning (SNI)

<sup>66</sup> Se SRN 2018-01-03, dnr 12–17/I

<sup>67</sup> Se SRN 2011-12-20, dnr 24–11/I

denna tolkning genom hänvisning till förhandsbeskedet i ett senare rättsfall som hade liknande förutsättningar. I rättsfallet hade företaget dock aldrig varit klassificerad som industriell verksamhet.<sup>68</sup>

### 3.2.2 Generös tolkning

Skatteutskottet anmärkte tidigt att gränsdragningen mellan industriell verksamhet och annan näringsverksamhet är svår att fastställa i en lagtext. Skatteutskottet menade att SNI-koden därför kunde användas som en vägledning. Skatteutskottet varnade dock för att den nationella industristatistiken uteslöt verksamhetsgrenar som fanns i den internationella statistiken och som enligt allmänt språkbruk kunde anses som industriverksamhet. Begreppet *industriell verksamhet* behövdes därför tolkas generöst för att undvika konkurrensnedvridningar.<sup>69</sup> Anmärkningen ledde till att domstolen senare fastslog att

---

om ett företags verksamhet hade klassificerats med de ifrågavarande SNI-koderna så skulle företaget i praktiken anses verka inom *industriell verksamhet*. I de fall då företags verksamhet faller utanför klassificeringen skulle en särskild individuell bedömning prövas ifall verksamheten trots det kunde anses som *industriell*.<sup>70</sup>

### 3.2.3 Industriell verksamhet och annan verksamhet

Återvinning är en återkommande företagsverksamhet bland rättsfallen kring *industriell verksamhet*, vilket kan ha sin förklaring i att vid uppdateringen av SNI-koderna hamnade återvinningsindustrin utanför 05–33 kodintervallet i SNI2007. Domstolen har återkommande slutit sig till att sönderdelande och sortering av avfall inte bör ses som en industriell verksamhet, om företags syfte inte har varit att skapa nya produkter. Beroende på hur bearbetningen och förädling som materialet genomgår i återvinningsprocessen, såsom att

---

<sup>68</sup> Se KRSU 2013-04-26, mål nr 1900–12

<sup>69</sup> Se SkU 1976/77:22 s. 13

<sup>70</sup> Se KRSU 2013-05-07, mål nr 1937–12

produkten ska användas som insatsvara i en annan industriell verksamhet, har återvinning av redan skapade produkter dock setts som *industriell verksamhet*.<sup>71</sup>

Hur återvinningsprocessen bör se ut för att anses vara industriell verksamhet är svårbedömt. T.ex. SRN har ansett i ett förhandsbesked att en ren sönderdelning och sortering av hushållsavfall inte tillräknas *industriell verksamhet*, detta trots att företaget hävdade att de tillverkade nya produkter i form av biogassubstrat och bränsle, vilka sedan såldes vidare.<sup>72</sup>

I ett rättsfall fann domstolen att ett energibränsle, skapat av trä och avfall från trä, papper och plast, inte ansågs utgöra en förädling i syfte att tillskapa produkter av avfallet. Det skulle istället ses som biprodukt av återvinning och sorteringsverksamhet.<sup>73</sup>

---

Kontroll, underhåll eller tvättning av produkter har inte heller ansetts vara tillhörande *industriell verksamhet*, då det snarare bör ses som stödtjänster. Reparationer av produkter, i viss utsträckning, har dock ansetts vara industriell.<sup>74</sup>

### 3.2.4 Huvudsaklighet och självständighet

Skatteverkets bedömningsprövning av industriell verksamhet förändrades 2008 vilket markerades genom ett ställningstagande. Med stöd i förarbeten till den tidigare allmänna energiskatten, tillämpades en princip om *huvudsaklighet* gällande prövningen om ett företags verksamhet är att anse som industriell. Skatteverket ansåg att eftersom förarbetena inte hade specificerat vad som avsågs med *företag*, så var en generös tolkning av *huvudsaklig verksam-*

---

<sup>71</sup> Se SRN 2011-12-20, dnr 24–11/I; Jfr. SRN 2018-01-03, dnr 12–17/I

<sup>72</sup> Se SRN 2017-06-09, dnr 23–16/I; Jfr. KRSU 2013-04-26, mål nr 1900–12

<sup>73</sup> Se KRSU 2022-03-10, mål nr 197–21

<sup>74</sup> Se SRN 2018-05-09, dnr 32–17/I

het att prövningen inte alltid behövdes göras utifrån hela den juridiska personen. Istället kunde en del av verksamheten ges skattelättnad ifall delen ansågs bedrivas *självständigt* i förhållande till resterande verksamhet. Skatteverket angav att självständighetsbedömningen omfattade omständigheter som verksamhetens art och omfattning, den organisatoriska placeringen, den faktiska fysiska placeringen samt ifall verksamhetsdelen hade en egen budget, ledning och personal.<sup>75</sup>

För alla anläggningar där verksamheten huvudsakligen var industriell kunde man tillämpa skattelättnaden. Ett företag kunde alltså ha olika skattesatser varierande på olika arbetsplatser.<sup>76</sup>

I ett rättsfall gällande livsmedelsproduktion, där företagets huvudsakliga verksamhet bestod av livsmedelsförsäljning, och den självständiga delen avsåg styckning och beredning av kött, fisk och liknande livsmedelsprodukter nekades skattelättnaden. Domstolen ansåg att det krävdes att den självständiga delen inte kunde ses som en naturlig del av helheten på företagets verksamhet.<sup>77</sup>

### 3.2.5 Integrerad del

En motsatt situation är om förbrukningen kan anses ha skett i industriell verksamhet trots att företagets huvudsakliga verksamhet inte anses vara industriell verksamhet. Om förbrukningen anses ske i en *integrerad* del, av det företag som utför tillverkningsprocessen i industriell verksamhet, kan förbrukningen omfattas av skattelättnaden, trots att den förbrukas rent praktiskt sett av ett annat företag. Det ansåg att inte var önskvärt att skattenivån skulle påverka ett företags organisatoriska beslut.<sup>78</sup>

Viss forskning och utveckling av produkter har ansetts vara del av tillverkningsprocessen. Vid koncernliknande situationer där företag A:s verksamhet

---

<sup>75</sup> Se Skatteverkets ställningstagande, 2008, dnr 131 335369-08/11

<sup>76</sup> Se Skatteverkets ställningstagande, 2008, dnr 131 335369-08/11

<sup>77</sup> Se KRSU 2013-04-26, mål nr 2711

<sup>78</sup> Se SOU 2015:87 s. 347

är tillverkning av produkter inom industriell verksamhet och företag B: verksamhet är forskning och utveckling av företags A:s produkter, kan sambandet och ägandeförhållandet leda till att företags B:s verksamhet anses omfattas av skattelättnaden, även om företag B inte genomfört någon faktiskt tillverkning av produkter.<sup>79</sup> Domstolen har dock fastslagit i ett fall gällande Sony, att både tillverkningsprocessen och forskningen ska ske inom Sveriges gränser, eftersom syftet bakom skattelättnaden är att stärka de svenska företagens konkurrenskraft på den internationella marknaden.<sup>88</sup>

Ett tidigt rättsfall rörande integration gällde bränsleförbrukning vid provtestning av en maskin. ABB Carbon AB:s verksamhet bestod av utveckling, marknadsföring och försäljning av maskinerna såsom en kommissionär åt ABB Stal AB, som tillverkade maskinerna i fråga. Det, av ABB Carbon AB, inköpta bränslet förbrukades av ABB Stal AB:s personal på deras anläggning. Kammarrätten medgav domstolen skattelättnad till ABB Carbon AB för det förbrukade bränslet, då domstolen fann att ABB Carbon AB:s verksamhet

---

praktiskt fungerade som en avdelning inom ABB Stal AB:s verksamhet. Därmed kunde ABB Carbon AB:s verksamhet anses vara fullständigt integrerat med ABB Stal AB:s verksamhet.<sup>80</sup>

### **3.3 HFD 2022-10-13 mål nr 1282–22 och 1618–22**

I oktober 2022 fastslog HDF att något krav på *huvudsaklighet* inte kunde utläsas i lagtexten. HFD fann istället att företag som bedrev både Enligt lagtexten kunde företag som bedrev både industriell och icke-industriell verksamhet

---

<sup>79</sup> Se KRSU 2009-05-29, mål nr 303–08; Jfr. KRSU 2013-10-22, mål nr 1291–13

<sup>88</sup> Se KRSU 2014-10-22, mål nr 2556

<sup>80</sup> Se KRSU 2001-03-26, mål nr 3462–1999

endast kunde få skattelättnad för den förbrukning som sker i tillverkningsprocessen i den industriella verksamheten. HDF menade då att de tidigare förarbetena därför skulle tolkas ljuset av den tidigare regleringen. Då den lägre skattenivån tidigare omfattade företagets hela verksamhet, ifall företaget ansågs bedriva industriell verksamhet. Detta skiljde sig från dagens skattelättnad som hade begränsats till förbrukningen som hänförs till *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> Se HFD 2022-10-13, mål nr 1282–22; Jfr. HFD 2022-10-13, mål nr 1618–22



## 4 4 Analys

Lag (1994:1776) om skatt på energi kan kort sammanfattas med att den är väldigt invecklad. Inte enbart på grund av att vår tidigare nationella lagstiftning har harmoniserats för att leva upp till EU direktivet, men även då lagen omfattar av flera olika skatter. Därav kan vissa produkter bli beskattade av en eller flera av de fyra skatterna, på grund av olika syften. Därför kan man ofta finna att flera skattelättnader för samma saker.

Skattesatserna i energiskatten har visserligen alltid motiverats annorlunda för olika områden sedan skatten infördes. En energiskattepolitik som motiveras utifrån miljöhänsyn känns inte helt överensstämmande med skattelättnad för tillverkningsindustrin, som är en av de största energiförbrukarna. Skattelättnaden kan mer ses i harmoni med det ursprungliga motivet om att stärka konkurrenskraften hos svenska företag och de fiskala motiv som fanns tidigare. Detta stärks av Sony-fallet, där företaget fick avslag, för att tillverkningsprocessen skedde utomlands.

Det går att se en tydlig minskningskurva över tid för tillverkningsindustrins skattelättnad. Dagens skattelättnad för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet har minskat än så länge till att gälla koldioxidskatten och en 60 gånger lägre skattesats på förbrukning av elektrisk kraft. Skattelättnaden är visserligen i linje med EU:s tillåtna minimikrav men det är diskuterbart om den är tillräcklig för att hjälpa till att uppnå de miljökrav som EU eller Sverige satt upp.

Minskandet av skattelättnaden för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet kan ekonomiskt motivera företag att byta till mer energieffektiva och miljövänligare tillverkningsprocesser.

SNI koderna utgör den säkra grunden för var som anses vara industriell verksamhet och därmed är gränsen till var begreppets gråzon börjar. Att SNI-systemet ligger till grund för att avgöra om en verksamhet är att anse som industriell, bör inte ses som fullt tillämpbar eftersom indelningssystemet inte är

uppbyggt med det i åtanke. Som tidigare påpekat SNI skulle kunna vara vägledande samt att det framkommit att viss verksamhet kan omfattas av skattelättnaden trots att företagets verksamhet inte är att se som industriell.

Det står klart att flera oönskade situationer har uppstått på grund av SNI-kodifieringen. Genom omklassificeringen 2007, slutade återvinningsindustrin anses vara en industriell verksamhet. Detta ser jag som märkligt då återvinning kan ske på väldigt många sätt samt just ur ett miljöresursperspektiv verkar det kontraproduktivt att beskatta återvinning hårdare än tillverkning av helt nya produkter.

Något som bör ha harmoniserat begreppstolkningen av *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet* hos myndigheterna är att endast ett skattekontor handlägger frågan och att det är samma domstolar bedömer i rättsfallen.

Skatteverkets tillämpning av de fyra företagsekonomiska huvuddragen i bedömningen av vad som ska ingå i *tillverkningsprocessen* har tydligt influerat samtliga myndigheters begreppstolkning. Det syns då de företagsekonomiska huvuddragen är frekvent återkommande i domstolarnas resonemang. Bedömningarna kring vad som tillhör *tillverkningsprocessen* framstår som klart mer logiskt argumenterade.

Det bör dock, i min mening, föras en djupare diskussion om vad som klassas som en tillräcklig förändring i produkten, då en förändring i produktens egenskaper har ibland bedömts som en ändring i samma förädlingsled och inte en ytterligare del av tillverkningsprocessen. En potentiell nackdel med att mindre förändringar inte ger tillräcklig förändring för att anses vara en del av tillverkningsprocessen skulle kunna bli att vissa förbättringar av en produkts miljöpåverkan, är att företagen slutar med förbättringarna. Det kan emellertid i viss grad vägas upp av att forskning på och utveckling av produkterna inräknas till tillverkningsprocessen.

Slutsatsen är att HFD:s rättsfall 1282–22 och 1618–22 som avfärdade huvudsaklighets kravet, har drastiskt förändrat inte bara myndigheternas bedömning om ett företags verksamhet kan ses som *industriell* utan även förändrat tillämpningen av begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*.

Även aspekterna av naturlig, integrerad eller självständig del avfärdas indirekt.

Genom domen kan nu de tidigare nekade företag få skattelättnad både för de kommande åren och de år som de tidigare ansökt om skattelättnaden för. Domen innebär vidare att alla företag kan få reducerad skattenivå på den förbrukning som sker avseende tillverkningsprocessen för industriell verksamhet, oavsett hur liten del av företagets verksamhet anses vara industriell verksamhet.

Det tillsammans med HFD:s rättsfall bör ge ett minskat antal rättstvister genom dels minskningen av myndigheternas extensiva bedömningar, dels genom att företag kanske inte längre anser det vara ekonomiskt försvarbart att föra en rättsprocess angående skattelättnaden för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

Rättspraxisen har alltså förenklat tillämpningen av begreppet *tillverkningsprocessen i industriell verksamhet*.

Det återstår dock att se hur EU kommer ändra i energiskattedirektivet i framtiden då både ny teknik och nya användningsområden har utvecklats förmligen explosionsartat de 20 år som gått sedan införandet av direktivet.

# 5 Källförteckning

## Litteratur

Jonsson, Fredrik & Lönn, Robert: *Rätt punktskatt*, Stockholm 2022.

Olsson, Stefan: *Punktskatter: rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, 1:a uppl., Uppsala 2001.

Olsson, Stefan: *Punktskatter: en handbok*, 1:a uppl., Stockholm 2009.

Peczenik, Aleksander: *Juridikens teori och metod*, 1:a uppl., Stockholm 1995.

Bokföringsnämndens rekommendation BFN R :1 *Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader*, 1988. Se bilaga 1 till uppsatsen

## Tidskrifter

Dreijer, Erik: ”Begreppet ”tillverkningsprocess” inom energiskatteområdet – ny snävare tolkning av Skatteverket?” I: *Skattenytt* 2014 s 628

## Offentligt tryck

*Sverige*

## Propositioner

Prop. 1924:206 *Kungl. Maj:ts proposition nr 206, 2:o förordning om särskild bensin å skatt.*

Prop. 1957:175 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen angående komplettering av riksstatsförslaget för budgetåret 1957/58, m.m.*

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. 1997/98:65 *Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.*

Prop. 2003/04:1 *Budgetpropositionen för 2004. Förslag till statsbudget för 2004, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.*

Prop. 2020/21:97 *Slopad nedsättning av energiskatt på bränslen i vissa sektorer*

## **Utredningsbetänkanden**

SOU 1957:13 *Den statliga indirekta beskattningen. Betänkande avgivet av 1952 års kommitté för indirekta skatter.*

SOU 1964:25 *Nytt skattesystem.*

SOU 2015:87 *Energiskatt på el – En översyn av det nuvarande systemet.*

## **Svensk författningssamling**

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Rättegångsbalken (1942:740)

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

Lag (1994:1776) om skatt på energi.

## **Utskottsbetänkanden**

SkU 1976/77:22, *skatteutskottets betänkande med anledning av propositionen 1976/77:68 om ändringar i den indirekta beskattningen.*

Bet 2021/22: FiU10, *Finansutskottets betänkande, sammanställning av riksdagens beslut om Statens budget för 2022.*

## **Skatteverket**

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

Skatteverkets ställningstagande 2008, dnr 131 335369-08/11

*Europeiska unionen*

## Fördrag

Föredraget om Europeiska unionen (EUF)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF).

## Europeiska kommissionen

Kommissionens beslut av den 11 juni 2003 – *Uppmaning enligt artikel 88.2 i EG-fördraget att inkomma med synpunkter om stöd c42/03 (ex NN 3/B/01) Sverige, Energiskatteordning (2003/C 189/03)*

Kommissionens beslut av den 30 juni 2004 *om stödordning som Sverige genomfört för en befrielse från skatt på energisk från den 1 januari till den 30 juni 2004 (2005/468/ EG)*

Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 *om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet*

*Completing the Internal Market*, White paper from the Commission to the European Council (Milan 28-29 JUNE 1985) COM (85) 310 final

## Elektroniska Källor

Eur-lex: Begreppet statligt stöd <https://eur-lex.europa.eu/SV/legal-content/summary/notion-of-stateaid.html> (besökt 2022-12-01)

Energimyndigheten - Energiläget <https://www.energimyndigheten.se/statistik/energilaget/> (besökt 2022-12-01)

Konjunktursinstitutet - Miljö, ekonomi och politik 2013 <https://www.konj.se/download/18.42684e214e71a39d0722ecf/1436516833675/Milj%C3%B6%20ekonomi%20och%20politik%202013.pdf> (besökt 2022-12-05)

Riksdagen: Medlem i EU <https://eu.riksdagen.se/vad-ar-eu/medlem-i-eu/#> (besökt 2022-12-10)

SCB- SNI2007 <https://www.scb.se/SNI2007/> (besökt 2022-12-02)

SCB - Standard för svensk näringsgrensindelning  
<https://www.scb.se/dokumentation/klassifikationer-och-standarder/standard-for-svensk-naringsgrensindelning-sni/> (besökt 2022-12-02)

Skatterättsnämnden: Om förhandsbesked <https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html> (besökt 2022-11-21)

Skatterättsnämnden: Välkommen!  
<https://skatterattsnamnden.se/> (besökt 2022-11-21)

Skatteverket: Vem ska lämna en punktskattedeklaration och vad ska den innehålla?

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2022.14/325395.html> (besökt 2022-11-15)

Skatteverket: Skatt på el <https://skatteverket.se/foretag/skatteochavdrag/punktskatter/energiskatter/skattpael.4.15532c7b1442f256bae5e4c.html> (besökt 2022-11-15)

## **Rättsfallsförteckning**

### **Högsta Förvaltningsdomstolen RÅ**

2002 ref 16.

RÅ 2004 not 32.

HFD 2022-10-13, mål nr 1282–22

HFD 2022-10-13, mål nr 1618–22

### **Kammarrätten**

KRSU 2001-03-26, mål nr 3462–1999

KRSU 2009-03-24, mål nr 3505–08

KRSU 2009-05-29, mål nr 303–08

KRSU 2012-01-10, mål nr 499–11

KRSU 2013-04-16, mål nr 1937–12

KRSU 2013-04-26, mål nr 1900–12

KRSU 2013-04-26, mål nr 2711

KRSU 2013-05-07, mål nr 1937–12

KRSU 2013-10-22, mål nr 1291–13  
KRSU 2014-10-22, mål nr 2556  
KRSU 2015-01-22, mål nr 212–14  
KRSU 2017-03-18, mål nr 2522-2524-16  
KRSU 2020-02-05, mål nr 3519  
KRSU 2022-03-10, mål nr 197–21  
KRSU 2022-06-09, mål nr 3155-3156-21

### **Skatterättsnämnden**

SRN 2011-12-20, dnr 24–11/I  
SRN 2017-06-09, dnr 23–16/I  
SRN 2018-01-03, dnr 12–17/I  
SRN 2018-05-09, dnr 32–17/I



# Bilaga 1

## Rekommendationer - BFN R 1

### Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader\*

\* Bokföringsnämnden i plenum har vid sitt sammanträde den 5 december 2005 beslutat att BFN R 1 inte skall tillämpas av näringsdrivande, icke-noterade företag (se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden) som har valt att tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 15, Immateriella tillgångar eller Redovisningsrådets rekommendation RR 32, Redovisning för juridiska personer.

### Bakgrund

Företag som bedriver forskning- och utveckling (FoU) höjer successivt nivån på sitt vetenskapliga och tekniska kunnande. Redovisade kostnader för FoU kan i dessa företag vara en indikator på den framtida lönsamheten i företagen. Upplysning om storleken på FoU-kostnaderna och hur dessa har behandlats i redovisningen är därför av betydelse för möjligheten att bedöma företagens framtidsutsikter.

Frågan om hur redovisningen av FoU-kostnader skall ske har inte utvecklats närmare i förarbetena till bokföringslagen (1976:125; BFL). I stället har lagstiftaren överlämnat detta åt redovisningspraxis. Det finns idag ingen enhetlig praxis för redovisning av FoU i svenska börsföretag. Detta minskar jämförbarheten mellan företagen.

Denna rekommendation syftar till att redovisningen av FoU-kostnader i svenska företag skall harmonisera med internationell redovisningspraxis. Vägledande internationella rekommendationer beträffande redovisning av FoU är de som utvecklats av Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) och International Accounting Standards Committee (IASC). Enligt OECDs riktlinjer för multinationella företag bör företagen upplysa om utfört FoU- arbete och hur detta behandlats i redovisningen. IASC ger i International Accounting Standard 9 (IAS 9) en rekommendation som innehåller motsvarande regler om upplysningsplikt. Båda rekommendationerna har som huvudregel att utgifter för FoU omedelbart skall kostnadsföras. Aktivering får dock ske under vissa förutsättningar.

Denna rekommendation behandlar endast redovisning av FoU-kostnader. Redovisningen av andra s k organisationskostnader behandlas inte.

### Allmänna utgångspunkter

Möjligheten att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar är som regel liten. Utgifter för FoU-arbeten skall därför som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer.

Enligt 17 § andra stycket BFL får utgifter för FoU i vissa fall aktiveras och redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Avgörande för om aktivering får ske är om utgifterna kan anses vara av väsentligt värde för företaget under kommande år.

FoU-kostnader av betydelse för bedömningen av företagets långsiktiga resultat och ställning skall anges i årsredovisningen.

Den valda redovisningsmetoden skall tillämpas konsekvent. Detta gäller dels hur utgifter för FoU periodiseras, dels vad som hänförs till FoU-arbetet. Om redovisningsmetoden förändras skall företaget lämna upplysning om detta.

## **Definitioner**

Vägledande för vad som är ett FoU-arbete är Statistiska Centralbyråns (SCB) definitioner. Dessa definitioner överensstämmer med OECDs riktlinjer och IAS 9. Åtskillnad görs härvid mellan grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete.

*Grundforskning* är "att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte".

*Tillämpad forskning* är "att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte".

*Utvecklingsarbete* är "att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana".

Ovanstående definitioner innebär att kostnader för att löpande underhålla existerande produkter, processer och system inte ingår i FoU-arbetet. Inte heller ingår kostnader för mindre modifieringar av tillverkade produkter och löpande anpassningar av produktionsprocesser eller tillämpade system.

De kostnader som är hänförliga till FoU-arbetet består av:

*Direkta kostnader* för material, löner och ersättningar till personal som arbetat med FoU-arbetet, samt andra direkta kostnader, t ex köpta forskningstjänster.

*Indirekta kostnader* som är hänförliga till utfört FoU-arbete. Här kan även ett skäligt pålägg ingå för till FoU-arbetet hänförlig del av allmänna administrationskostnader.

*Årets planenliga avskrivningar* på anläggningstillgångar som används i FoU-arbetet och redovisas som avskrivningar i resultaträkningen.

Aktivering av utgifter som lagts ned på forskning och utveckling

FoU-arbeten utgör ett led i de insatser som krävs för att behålla ett företags konkurrenskraft på marknaden. I många fall kan inga intäkter eller kostnadsbesparingar identifieras till följd av detta arbete.

För att utgifter som lagts ned på ett FoU-arbete skall kunna aktiveras krävs att följande villkor är uppfyllda:

FoU-arbetet och de utgifter som lagts ned på detta skall vara klart avgränsade.

FoU-arbetet skall ha en bestämd tillämpning i sikte.

Den produkt eller den process som FoU-arbetet förväntas leda fram till skall vara avsedd för försäljning eller för direkt användning i den egna verksamheten.

Det skall vara sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt eller kostnadsbesparing kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten eller processen marknadsförs. Skall den användas internt skall dess användbarhet för verksamheten kunna visas.

Det skall finnas resurser dels för att FoU-arbetet skall kunna slutföras, dels för att den tänkta produkten eller processen skall kunna marknadsförs, om den är avsedd för försäljning.

Utgifter som aktiveras enligt ovanstående villkor får inte överstiga vad som kan förväntas bli täckt av de merintäkter eller kostnadsbesparingar som FoU-arbetet beräknas ge upphov till. Vidare får utgifter endast aktiveras det år som arbetet utförts. Därför får inte aktivering ske av utgifter som kostnadsförts tidigare år. Av villkoren följer att utgifter som hänför sig till grundforskning inte får aktiveras.

Det värde FoU-arbetet tas upp till i balansräkningen bör bestämmas enligt samma principer som tillämpas för egentillverkade materiella anläggningstillgångar enligt 15 § BFL. Värdet bestäms som summan av direkta kostnader och ett skäligt pålägg för indirekta kostnader hänförliga till FoU-arbetet.

## **Avskrivning och nedskrivning av aktiverade utgifter**

Aktiverade utgifter för FoU skall avskrivas enligt reglerna i 17 § andra stycket BFL. Detta innebär att avskrivning årligen skall ske med skäligt belopp, dock minst en femtedel. FoU-arbeten som förväntas ge upphov till merintäkter eller kostnadsbesparingar under kortare tid än fem år skall avskrivas under denna kortare period.

Om särskilda omständigheter föreligger får en längre avskrivningstid än fem år användas. Detta kan vara fallet om utgifterna för FoU finansierats med lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (jfr punkterna 21-24).

En linjär planenlig avskrivning skall betraktas som huvudregel vid val av avskrivningsprincip. Om en annan princip ger en mer rättvisande avskrivningstakt kan den undantagsvis ersätta huvudregeln. Den valda avskrivningsprincipen skall tillämpas konsekvent över hela avskrivningsperioden.

Avskrivning skall påbörjas senast när FoU-arbetet i huvudsak har slutförts.

Rätten att aktivera utgifter för ett FoU-arbete skall bedömas vid varje räkenskapsårs utgång. Om villkoren för aktivering inte längre är uppfyllda skall en erforderlig nedskrivning ske av tidigare aktiverade utgifter. Detta innebär att restvärdet på aktiverade utgifter inte får överstiga de förväntade merintäkterna eller kostnadsbesparingarna.

## **Statliga lån och bidrag**

Det förekommer att FoU-arbete finansieras med statliga stöd eller med andra motsvarande stödformer. De stöd som avses är dels lån med villkorlig återbetalningsskyldighet (villkorligt lån), dels direkta bidrag. Ett villkorligt lån innebär normalt att beviljade medel skall återbetalas endast under förutsättning att projektet ger ekonomiskt utbyte.

FoU-arbete som finansierats med villkorligt lån skall i enlighet med huvudregeln kostnadsföras omgående (jfr punkt 5). Lånets speciella karaktär utgör dock grund för att medge aktivering även om villkoren enligt punkterna 13-15 inte är uppfyllda. En förutsättning för detta är dock att summan av aktiverade utgifter inte överstiger beviljat lån, inklusive upplupen ränta. En konsekvent redovisningsprincip skall användas för samtliga FoU-arbeten som finansierats med villkorligt lån.

Om ett FoU-arbete delfinansierats med ett villkorligt lån skall utgifter från detta arbete i första hand anses svara mot detta lån. Om utgifterna överstiger lånebeloppet skall dessa behandlas enligt huvudregeln.

När ett villkorligt lån återbetalas skall avskrivning ske av aktiverade utgifter i enlighet med reglerna i punkterna 16-20. Vid beslut om efterskänkning av villkorligt lån skall en omedelbar nedskrivning ske av aktiverade utgifter.

Nedskrivningen får inte understiga det vid varje tillfälle efterskänkta lånebeloppet.

Direkta bidrag för FoU-arbete skall redovisas som intäkt när det mottas från utbetalande myndighet. Bidrag som beviljats men inte utbetalats skall redovisas som en fordran i balansräkningen.

Ett direkt bidrag får inte intäktsföras i sin helhet om det avser att täcka kostnader under flera år framåt i tiden. I dessa fall skall intäkten periodiseras proportionellt mot de kostnader som bidraget avser att täcka.

## **Upplysningar i årsredovisningen**

Aktiebolag skall i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om viktiga förhållanden som interedovisas i resultat- och balansräkningen, 11 kap 9§ första stycket aktiebolagslagen (1975:1385; ABL)1/. Motsvarande regler finns i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och i lagen (1980:1103) om årsredovisning m m i vissa företag. Vid tillkomsten av ABL var lagstiftaren inte beredd att införa en skyldighet för aktiebolagen att upplysa om FoUarbetets omfattning i årsredovisningen. Utvecklingen har emellertid enligt BFNs uppfattning nu nått dit hän att det följer av god redovisningssed att sådana upplysningar skall lämnas då FoU-kostnaderna är av väsentlig storlek för företaget.

Upplysningar om principer för värdering av tillgångar och skulder skall lämnas till resultat- och balansräkningen, 20 § första stycket BFL. Denna upplysningsplikt innebär att principerna för redovisning av FoU-kostnader skall framgå av årsredovisningen.

Årets FoU-kostnader kan anges antingen i resultaträkningen, i not till denna eller i förvaltningsberättelsen. Upplysning bör enligt BFN i första hand lämnas i not till resultaträkningen. Av upplysningen skall framgå dels summan av kostnadsförda FoU-arbeten under året (jfr punkt 11), dels årets avskrivningar av aktiverade utgifter för FoU.

Upplysning i not skall även lämnas om summan av aktiverade utgifter för FoU samt ackumulerade avskrivningar på dessa belopp.

Utgifter för investeringar i utrustning, laboratorier och andra materiella anläggningstillgångar som skall användas uteslutande för FoU-arbete bör anges särskilt om dessa är av väsentlig storlek.

Om FoU-arbete finansierats med statligt stöd skall upplysningar lämnas om storleken på detta samt hur det har behandlats i redovisningen.

## **Redovisning i balansräkning och resultaträkning**

Om FoU-kostnader särredovisas i resultaträkningen skall detta ske under rubriken *Rörelsens kostnader*.

Nettovärdet av aktiverade FoU-arbeten skall särredovisas bland anläggningstillgångarna i balansräkningen. Detta bör ske under rubriken *Forsknings- och utvecklingsarbeten*.

Planenliga avskrivningar av aktiverade utgifter för FoU redovisas under rubriken *Avskrivningar* i resultaträkningen. Sådan engångsnedskrivning som avses i punkt 20 redovisas enligt samma principer som för motsvarande nedskrivning av materiella anläggningstillgångar. Nedskrivningen redovisas lämpligen bland planenliga avskrivningar, kompletterad med en notupplysning.

Aktiverade utgifter som blivit föremål för nedskrivning till följd av att ett villkorligt lån efterskänkts skall redovisas som en kostnad i rörelsen. Denna kostnad svarar mot den intäkt som uppstår till följd av att lånet helt eller delvis efterskänkts. Kostnad och intäkt bör i detta fall redovisas under samma rubrik i resultaträkningen.

### **Ikraftträdande**

Denna rekommendation träder i kraft den 1 januari 1988 och tillämpas för räkenskapsår som påbörjas från och med denna dag.

1/ 11 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) är upphävt. Motsvarande bestämmelser återfinns numera i 6 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554).