

HFD 2016 ref. 88

En avfallsanläggning var indelad i olika områden med olika verksamheter vilka bedrevs med stöd av separata miljötillstånd. Varje delområde har ansetts utgöra en egen avfallsanläggning vid tillämpningen av lagen om skatt på avfall.

1 § lagen (1999:673) om skatt på avfall

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 december 2016 följande dom (mål nr 5362—5364-15).

Bakgrund

Enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall är den som bedriver verksamhet på en avfallsanläggning under vissa förutsättningar skyldig att betala avfallsskatt. Syftet med lagen är att beskatta långtidsförvaring av avfall och den är därför tillämplig endast på sådana avfallsanläggningar där avfall slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Skatten är konstruerad så att det avfall som förs in till anläggningen beskattas, samtidigt som avdrag medges för det avfall som förs ut från denna (den s.k. nettodeponimetoden). Även avfall som inte ska deponeras eller förvaras under längre tid än tre år är således skattepliktigt om det förs in till en avfallsanläggning som omfattas av lagen.

Ragn-Sells Avfallsbehandling AB bedriver verksamhet i form av deponering, sortering och behandling av avfall vid Högbytors avfallsanläggning i Upplands-Bro kommun. Anläggningen är indelad i ett antal olika områden med separata miljötillstånd varav två medger att deponering får ske.

Skatteverket beslutade efter revision att påföra bolaget ytterligare avfallsskatt och skattetillägg eftersom bolaget endast hade redovisat avfallsskatt för avfall som förts in till de områden som haft tillstånd till deponi. Skatteverket ansåg att anläggningen Högbytors skulle ses som en enda avfallsanläggning oavsett uppdelningen i olika områden och oavsett att de olika verksamheterna bedrevs under olika miljötillstånd. Detta innebar att även avfall som förts in till de delar av anläggningen där deponering inte fick ske skulle tas upp till beskattning.

Bolaget överklagade och anförde att varje område inom anläggningen skulle betraktas som en egen avfallsanläggning vid tillämpningen av lagen om skatt på avfall. Eftersom bolaget hade bedrivit deponiverksamhet endast på de områden där miljötillståndet medgav detta var det enligt bolaget endast dessa områden som utgjorde skattepliktiga avfallsanläggningar i lagens mening.

Förvaltningsrätten ansåg dock att bolaget inte hade visat att de olika områdena med hänsyn till fysiska och rättsliga avgränsningar skulle ses som olika avfallsanläggningar. Förvaltningsrätten fann i stället att det var fråga om en enda avfallsanläggning och avslog överklagandet.

Även kammarrätten ansåg att det i avfallsskattelagens mening var fråga om en och samma avfallsanläggning och avslog bolagets överklagande.

Yrkanden m.m.

Ragn-Sells Avfallsbehandling AB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer bolagets skattskyldighet i enlighet med inlämnade deklARATIONER samt att skattetillägget i första hand undanröjs och i andra hand efterges. Bolaget yrkar även ersättning för ombudskostnader med 211 405 kr i underinstanserna och 35 625 kr i Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget anför bl.a. följande.

Syftet med lagen är att beskatta avfall som deponeras och förarbetena ger aktörer som bedriver både deponi och exempelvis sortering och kompostering rätt att genom separata miljötillstånd undanta icke-deponiverksamhet från den skattepliktiga anläggningen. Skatteverket kan genom länsstyrelsens uppföljning av miljötillstånden och genom egna revisioner kontrollera om deponering eller förvaring sker i strid med tillstånden.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Lagens lydelse och systematik ger inte något utrymme för att låta miljötillstånden styra vad som utgör en skattepliktig avfallsanläggning. Frågan om det föreligger en eller flera avfallsanläggningar får i stället avgöras genom en normalspråklig tolkning av begreppet och genom en bedömning av den aktuella anläggningens geografiska utformning och funktion. Den lösning som lagstiftaren har valt för att hantera de konkurrensnackdelar som kan uppstå för avfallsanläggningar som bedriver såväl deponi som annan avfallshantering är att undanta visst avfall från skatteplikt.

Om miljötillstånden skulle ges den betydelse för tolkningen av lagen som bolaget önskar synes liknande kontrollproblem uppkomma som dem som motiverade att den s.k. slutdeponimetoden förkastades till förmån för nettodeponimetoden. Av utredningen i målen framgår inte om miljötillstånden i sig avgränsar deponiytan med den precision som krävs för skattebedömningen och för att undvika kontrollsvårigheter.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

Frågan i målen är om en avfallsanläggning som är indelad i olika områden med olika verksamheter vilka bedrivs med stöd av separata miljötillstånd skattemässigt ska ses som en eller flera avfallsanläggningar.

Rättslig reglering

Enligt 1 § första stycket lagen om skatt på avfall ska avfallsskatt betalas till staten för avfall som förs in till en avfallsanläggning där farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Avdrag får enligt 10 § 1 göras för skatt på avfall som förs ut från anläggningen.

Med avfall jämställs enligt 2 § annat material som förs in till en avfallsanläggning som avses i 1 § första stycket. I 6 § finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för visst material och avfall.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Begreppet avfallsanläggning är inte definierat i lagen. I förarbetena uttalas att det bör ges en relativt vid innebörd och bör omfatta varje plats där någon form av hantering av avfall sker (prop. 1998/99:84 s. 26). Alla avfallsanläggningar omfattas dock inte av lagens tillämpningsområde utan som framgått gäller den endast för sådana anläggningar där deponi eller annan förvaring i över tre år förekommer.

Av utredningen i målen framgår följande. Högytorps avfallsanläggning är indelad i olika områden. Dessa ligger geografiskt i anslutning till varandra med en gemensam in- och utfart. De har också flera andra gemensamma funktioner såsom våg, gasutvinning och damm för lakvatten. Mellan områdena finns fysiska avgränsningar i form av stängsel, vägar och grindar. Verksamheterna på områdena bedrivs med stöd av separata miljötillstånd varav två medger att deponering får ske. Bolaget har uppgett att det också rent faktiskt har bedrivit deponiverksamhet endast på de områden där detta är tillåtet och Skatteverket har inte invänt mot den uppgiften.

Det står klart att Högytorpsanläggningen omfattas av lagens begrepp avfallsanläggning och att det inom anläggningen förekommer sådan deponi som medför att lagen är tillämplig. Allmänt sett framstår anläggningen – som är en geografiskt sammanhållen enhet med gemensam yttre avgränsning och gemensam in- och

utfart – vidare som en enda avfallsanläggning. Frågan är dock om det finns möjlighet att, såsom bolaget har gjort, i skattehänseende behandla de olika delområdena som separata avfallsanläggningar.

Av rättsfallet RÅ 2009 not. 46 framgår att enbart fysiska avgränsningar i form av metallstängsel och betongplintar för att inom en större avfallsanläggning skilja deponin från övrig verksamhet inte är tillräckligt för att det ska uppkomma flera anläggningar i avfallsskattehänseende. Det som nu ska avgöras är om det finns anledning att göra en annan bedömning om det, förutom fysiska avgränsningar, också finns rättsliga avgränsningar i form av separata miljötillstånd för verksamheten på de olika delområdena.

Syftet med lagen är som nämnts att beskatta långtidsförvaring av avfall. Vid införandet av lagen diskuterades två olika metoder för att skilja ut det avfall som ska beskattas: slutdeponimetoden och nettodeponimetoden (se prop. 1998/99:84 s. 35 ff.). Slutdeponimetoden innebär att skattskyldigheten inträder då avfallet deponeras på en särskilt avgränsad yta inom anläggningen. Denna metod ansågs principiellt riktig men förkastades ändå av bl.a. kontrollskäl. I stället valdes nettodeponimetoden, enligt vilken i princip allt avfall som förs in till en skattepliktig anläggning beskattas samtidigt som avdrag medges för det avfall som förs ut därifrån.

I förarbetena uppmärksammades att nettodeponimetoden har den nackdelen att skatt måste betalas för allt material som förs in till en anläggning där det bedrivs både deponeringsverksamhet och andra aktiviteter såsom sortering och olika former av behandling (a. prop. s. 36 f.). Även om avdrag medges för det material som förs ut ansågs beskattningsmetoden kunna medföra konkurrensnackdelar i form av ränte- och administrationskostnader för sådana anläggningar i förhållande till anläggningar där enbart annan verksamhet än deponering bedrivs. Vidare påtalades att vissa former av behandling, t.ex. kompostering, innebär att den produkt som uppstår efter behandlingen och som sedan förs ut från anläggningen väger betydligt mindre än det avfall som behandlas.

I den utredning som låg till grund för lagstiftningen anfördes att en möjlighet att undvika de nämnda konsekvenserna av nettodeponimetoden var att ansöka om separata miljötillstånd för t.ex. komposteringsverksamhet (SOU 1996:139 s. 47).

Regeringen fann emellertid att det var tveksamt om miljömyndigheterna i alla situationer skulle godta en sådan uppdelning av verksamheten på olika tillstånd och ansåg därför att denna möjlighet borde kompletteras genom att vissa behandlingsformer uttryckligen skattebefriades (a. prop. s. 37). Regeringen avvisade dock inte att det vid sidan av dessa skattefrikhetsregler kunde finnas en möjlighet att genom tillstånd rättsligt särskilja viss verksamhet i de fall miljömyndigheterna fann detta godtagbart (a. prop. s. 56).

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att såväl det övergripande syftet med lagstiftningen som ovan redovisade förarbetsutalanden ger stöd för att utformningen av de miljötillstånd som gäller för verksamheten kan beaktas vid bedömningen av hur en avfallsanläggning ska avgränsas. Miljötillståndens precisering av för vilket område som respektive tillstånd gäller – vilken bl.a. ligger till grund för tillsynen av att tillstånden följs – får vidare anses vara tillräcklig för att tillgodose även de behov av kontroll som gäller vid beskattningen. Om det inom en anläggning bedrivs olika verksamheter som är skilda från varandra på ett sådant sätt att det vid den miljörättsliga prövningen ansetts vara möjligt att utfärda separata miljötillstånd bör den uppdelningen således kunna accepteras även skatterättsligt.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att de olika områdena inom Högbytorpsanläggningen är fysiskt och rättsligt avgränsade från varandra på ett sådant sätt att bolaget hade fog för att behandla dem som separata avfallsanläggningar vid tillämpningen av lagen om skatt på avfall. Det är vidare ostridigt att bolaget har bedrivit deponiverksamhet endast på de områden där miljötillstånden medgett detta. Det är alltså enbart det material som har förts in till dessa områden som ska bli föremål för avfallsskatt. Bolagets överklagande ska således bifallas och påfört skattetillägg undanröjas.

Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med ytterligare 75 000 kr för processen i Skatteverket, förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Ragn-Sells Avfallsbehandling AB ska betala avfallsskatt enbart för det material som förts in till de områden där det funnits tillstånd att deponera avfall.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Ragn-Sells Avfallsbehandling AB ersättning för kostnader i Skatteverket, förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med ytterligare sammanlagt 75 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Almgren, Nord, Ståhl* och *Clas-son*. Föredragande var justitiesekreteraren David Ankerson.

Förvaltningsrätten i Falun (2014-06-10, ordförande Aldestam):

Avgränsning av anläggning

Den första frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till är om det inom Högbytorp är område 1 – 4 eller bara område 2 och 3 som ska anses utgöra en skattepliktig avfallsanläggning.

Bolaget har anfört att det skulle strida mot syftet med avfallsskatten och mot gjorda förarbetsuttalanden om område 1 och 4 anses ingå i den skattepliktiga avfallsanläggningen. Enligt Skatteverket måste i stället lagstifta rens uttalanden om förutsättningarna för en effektiv skattekontroll beaktas särskilt när det är samma juridiska person som har haft tillstånden och bedrivit verksamheten på anläggningen och det inte funnits sådana fysiska eller geografiska avgränsningar som enligt Skatteverket behövs för att en uppdelning av anläggningen ska kunna godtas.

[text här utelämnad]

Av utredningen i denna del i målet framgår att område 1-4 ligger geografiskt samlat bredvid varandra, det finns en väg in på den geografiska yta som rymmer alla fyra områden och allt som ska till eller från område 1-4 måste passera genom en gemensam in- och utfart där allt inkommande och utgående material vägs på en gemensam våg. Områdena binds samman med gemensamma vägar. Det finns gemensam gasutvinning och en gemensam damm för lakvatten och det är bolaget som innehar tillstånden för alla fyra områden samt i huvudsak stod för verksamheten på samtliga områden under de aktuella perioderna.

Förvaltningsrätten anser mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet och vad som uttalas i nämnda förarbetena att bolaget inte kan anses ha visat att område 1 och 4 med hänsyn till fysiska avgränsningar i form av t.ex. staket och rättsliga avgränsningar i form av enskilda miljötillstånd ska anses som olika avfallsanläggningar inom en och samma juridiska persons verksamhet. Förvaltningsrätten anser i stället att område 1 – 4 på Högbytorp under rådande förhållanden måste anses utgöra en skattepliktig avfallsanläggning. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

[text här utelämnad]

Ersättning för kostnader för ombud

Med hänvisning till att bolaget delvis vinner bifall till sin talan i förvaltningsrätten föreligger grund för att medge ersättning för kostnader för ombud enligt 3 § lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.. Överklagandet vad gäller ersättning för kostnader vid handläggning hos Skatteverket ska därför delvis bifallas till ett skäligt belopp om 10 000 kr exklusive mervärdesskatt. Förvaltningsrätten anser att skälig ersättning för kostnader för ombud vid förvaltningsrätten uppgår till 40 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Förvaltningsrätten överlämnar till Skatteverket att vidta de åtgärder som föranleds av detta avgörande. – Förvaltningsrätten bifaller delvis

överklagandet avseende avfallsskatt och ändrar Skatteverkets beslut på så sätt att den i målet aktuella behandlingen av returbränsle anses utgöra sådan tillverkning av fast lagringsbart bränsle för vilken avfallsskatt inte ska betalas. Befrielse från avfallsskatt medges således med yrkade 429 345 kr.

– Förvaltningsrätten beviljar ersättning för kostnader med 40 000 kr exklusive mervärdesskatt i förvaltningsrätten. – Förvaltningsrätten bifaller delvis överklagandet avseende ersättning för kostnader vid handläggningen hos Skatteverket och bestämmer ersättning till 10 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Sundsvall (2015-06-29, Sandström, Ärlebrant och Lindeblad):

Avgränsning av avfallsanläggning

Bolaget har – såsom en verksamhetsutövare – redovisat avfall som deponerats på område 2 för farligt avfall och område 3 för övrigt avfall. Övriga aktuella områden (1 och 4) saknar tillstånd för deponi.

Till område 1 införs material i syfte att tillverka en bränsleprodukt. Detta område var tidigare deponi, men den håller på att sluttäckas. På område 4 analyseras oklassificerat material för att avgöra hur materialet ska hanteras, dvs. om det ska deponeras eller behandlas.

Aktuella förarbetsuttalanden framgår av förvaltningsrättens dom.

I rättsfallet RÅ 2009 not. 46 var fråga om ett företag som bedrev integrerad återvinnings- och deponiverksamhet vid en anläggning. Företaget betalade avfallsskatt för allt avfall som fördes in i denna verksamhet eftersom det i avfallsskattehänseende ansågs vara fråga om en enda anläggning. Företaget hade för avsikt att omstrukturera verksamheten så att återvinning och deponi skildes åt. Ett alternativ var en fysisk avgränsning med ett fast metallstängsel eller betongplintar. – Företaget ställde i ansökan om förhandsbesked tre frågor varav en avsåg om företaget, om den planerade fysiska separationen genomfördes, blev skattskyldigt till avfallsskatt för allt avfall som fördes in till bägge anläggningarna eller bara för det avfall som fördes in till deponin. Såväl Skatterättsnämnden som Högsta förvaltningsdomstolen fann att de tilltänkta åtgärderna i form av ett metallstängsel och betongplintar för att åtskilja deponin och den del av verksamheten som bestod i återvinning inte medförde att det uppkom två anläggningar i avfallsskattehänseende. Skatterättsnämnden uttalade också att den omständigheten att företaget skulle föra över deponiverksamheten till ett helägt dotterföretag och samtidigt överlåta marken som deponin låg på till detta företag, inte heller skulle föranleda att två anläggningar skulle uppkomma.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Något annat har inte framkommit än att avfall i och för sig förs in till såväl områdena 2 och 3, som till områdena 1 och 4. Frågan är alltså om områdena utgör en eller flera olika avfallsanläggningar. De olika områdena omfattas av separata miljötillstånd, vilket dock inte har någon avgörande betydelse i fråga om det föreligger en eller flera anläggningar. Av de redovisade förarbetsuttalandena framgår, såsom förvaltningsrätten angett, att lagstiftaren förutsett att det på en och samma avfallsanlägg-

ning skulle kunna bedrivas olika slag av verksamheter med olika miljötillstånd och att allt material därmed i och för sig skulle bli skattepliktigt även om detta skulle kunna innebära vissa effekter i form av konkurrensnackdelar. De olika områdena ligger geografiskt i anslutning till varandra och har flera gemensamma funktioner såsom infart, vägar, våg, gasutvinning och damm för lakvatten. Såvitt framgår arrenderar bolaget all mark inom vilken de olika områdena ligger. Att områdena är något avgränsade med stängsel medför inte att det uppkommer två anläggningar i avfalls-skattehänseende (jfr angivet rättsfall RÅ 2009 not. 46). Inte heller det förhållandet att moderbolaget Ragn-Sells Avfallsbehandling AB i viss mån bedrivit tillverkning av bränsle kan anses medföra att bolaget inte längre har den rättsliga och faktiska kontrollen av verksamheten som sådan. Mot denna bakgrund, samt med hänsyn till vad förvaltningsrätten i övrigt anfört, finner även kammarrätten att områdena 1 – 4 utgör en och samma avfallsanläggning i lagen om skatt på avfalls mening.

[text här utelämnad]

Ersättning för ombudskostnader

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan, men kammarrätten har gjort samma bedömning som förvaltningsrätten i fråga om bolagets tillverkning av bränsle. Skäl att ändra på beslutad ersättning i underinstanserna har inte framkommit. Skatteverkets överklagande avseende ersättning för ombudskostnader i Skatteverket och förvaltningsrätten ska därför avslås. Vid denna utgång är bolaget berättigat till ersättning enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader som skäligen behövts för att ta till vara bolagets rätt i kammarrätten. Vid bestämmande av ersättningen bör hänsyn bl.a. tas till att en stor del av arbetet i kammarrätten avsett de frågor som bolaget inte vunnit bifall till samt att Skatteverkets talan visserligen medfört visst arbete för bolaget men att ombudet företrätt bolaget redan i förvaltningsrätten och något egentligt nytt material inte tillförts i denna del. Kammarrätten finner att ersättningen skäligen kan begränsas till 15 000 kr exklusive mervärdesskatt.

– Kammarrätten avslår överklagandena. – Kammarrätten tillerkänner Ragn-Sells Avfallsbehandling AB ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 15 000 kr exklusive mervärdesskatt.