



KLAGANDE

Skatteverket
Särskilda skattekontoret
771 83 Ludvika

MOTPART

X AB

ÖVERKLAGATAVGÖRANDE

Länsrätten i Dalarnas läns dom den 17 november 2003 i mål nr 2211-02,
se bilaga A

SAKEN

Skatt enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall, LSA

I överklagande yrkar Skatteverket att kammarrätten upphäver länsrättens dom i sakfrågan och fastställer verkets beslut avseende avfallsskatten. Skatteverket anför som skäl för överklagandet i huvudsak följande. Frågan i målet är om den rötningsmetod som X AB (nedan kallat bolaget) använder är sådan reaktorrötning som avses i prop. 1998/99:84 och som innebär undantag från avfallsskatt enligt 6 § första stycket 2 a LSA. – Skatteverket finner att med den i propositionen beskrivna reaktorbaserade rötningen menas så kallad "konventionell reaktorrötning". Vid konventionell rötning används lätt nedbrytbart pumpbart avfall och rötningen sker i ett slutet kärl (rötkammare) där inget syre kan läcka in. Rötningen styrs på ett omfattande sätt, rötningstiden är kort, ca en månad, biogas utvinns och den rena produkten biogödsel, jordförbättringsmedel eller anläggningsjord kan avyttras. Den rötningsmetod som bolaget har utvecklat är inte "konventionell reaktorrötning" utan behandling av restavfall i biocellreaktor. Visserligen utvinns gas ur processen men rötningen sker inte i ett slutet kärl och processen går inte att styra på ett omfattande sätt. Dessutom används fast

avfall och inte sådant lätt nedbrytbart flytande, pumpbart avfall med låg föroreningsgrad som används vid "konventionell rötning". - Det finns flera skäl som talar mot att metoden är så utvecklad som bör krävas för skattebefrielse. - BCR-metoden är inte "konventionell reaktorrötning" utan en metod som utgör ett alternativ till förbränning. Behandlingen har ännu inte slutförts då allt material som fördes till reaktorn år 2001 beräknas vara förbrukat först sommaren 2006. Metoden fanns inte när LSA trädde i kraft vilket är ytterligare ett skäl som talar mot att det är sådan reaktorrötning som avses i 6 § första stycket 2 a LSA. - Skatteverket vidhåller att BCR-metoden inte är sådan rötning som avses i det nämnda lagrummet utan att det är fråga om vanlig deponering. Det ankommer varken på skatteverket eller länsrätten att göra en bedömning av om BCR-metoden motsvarar sådan reaktorbaserad rötning som avses i 6 § LSA då bestämmelser om undantag alternativt avdragsrätt i varje specifikt fall skall prövas av lagstiftaren. Metoden har inte prövats och någon lagändring har inte skett. Även om BCR-metoden är en behandlingsmetod så är den inte sådan rötning som är undantagen från skatt enligt 6 första stycket 2 a LSA.

Bolaget bestrider bifall till överklagandet och yrkar att länsrättens dom fastställs. Bolaget anför till stöd för sin inställning i huvudsak följande. Utredningsarbetet, som föregick LSA, utfördes i mitten av 1990-talet. Under senare delen av 90-talet och början av 2000-talet har avfallshanteringen undergått mycket stora förändringar bl.a. till följd av nya miljöskyddsregler. Exempel angivna i förarbetena till LSA som enda källa för bedömning av vad som kan klassificeras som reaktorbaserad rötning synes otillräckligt i en tid då så många förändringar sker. Bolaget har erforderliga miljötillstånd för att behandla blandat restavfall med BCR-tekniken. Den sakkunnige i länsrätten anser att processen inte är sluten under inläggningsfasen. Då det rör sig om en process där kompostering och rötning kombineras är det naturligt att den inledande komposteringen sker med fullt lufttillträde. Beträffande röttningsfasen konstaterade den sakkunnige att biocellreaktorn ur täthetsperspektiv och efter inläggnings-

fasen är väl lämpad för en satsvis behandling av mycket stora mängder fast avfall samt att reaktorns slutenhet motsvarar de krav som fast avfall och den process som valts ställer. I fråga om processens styrbarhet har bolaget erfarenheten, genom att ha driftsatt ett antal reaktorer, att rötprocessen främst genom styrningen i inledningsskedet är mycket stabil. Driftparametrar, varav den sakkunnige angivit fukthalten som den viktigaaste, samt pH kan styras genom vattentillsättning respektive luftinblåsning. Processen är en kombination av en inledande kompostering direkt i reaktorn, en långtgående rötningsprocess och en avslutande sortering för att utvinna återvinningsmaterial och brännbart material samt en därpå följande kompostering av restmaterialet. Alla led är sådana att de självständigt bedöms som behandlingar vilka medför rätt till undantag från skatt enligt LSA. Kompostering efter rötning utgörs av en sluten process i betongboxar där luft tillförs i botten av boxen. – Skatteverket argumenterar för att avfallet som tillförs BCR inte är tillräckligt lätt nedbrytbart. I lagen finns inte någon definition av vad som skall kunna tillföras en rötreaktor. Att biogas motsvarande 50 000 MWh utvunnits ur avfallet under ca tre år är ett relativt tydligt bevis för att tillfört avfall behandlas på ett adekvat sätt i biocellreaktorn. – I LSA finns inte någon hänvisning till att skattefrihet skall kopplas till något som kallas konventionell rötningsteknik. Att införa begreppet i diskussionen om skattefrihet är endast ägnat att förvirra. Bolaget har aldrig hört att motsvarande resonemang förts beträffande utvecklingen av nya metoder för kompostering, såsom boxkompostering, tunnelkompostering, madrasskompostering m.m. -Resonemanget att bolaget inte begärt att BCR-metoden prövats för att intas bland undantagen saknar logik. Bolaget har aldrig övervägt att begära en utökning av undantagen eftersom behandling genom reaktorrötning och kompostering redan är befriad från avfallsskatt -Vad gäller uttalandet att metoden inte är så utvecklad som bör krävas för skattebefrielse konstaterar bolaget att behandlingen i BCR 2001 nu pågått stabilt i tre år, att gasuttaget varit högt, att några driftavbrott inte förekommit och att tekniken för styrning av processen fungerat. Att teknikutvecklingen fortsätter är inget unikt för BCR-tekniken. - Angående uttalandet att processen inte

går att styra på ett mer omfattande sätt, kan bolaget bara upprepa att den styrning som sker av processen under tre år har gett en tillfredsställande gasproduktion och att den kontinuerliga driften och gasproduktionen fortsätter. Utrustning finns i reaktorn för styrning av bl.a. fukthalt, temperatur och pH, vilka bedömts vara de för en säker drift mest relevanta styrparametrarna. - Skatteverket kritiserar i sin bedömning av BCR-tekniken att fast avfall behandlas och inte lätt nedbrytbart flytande pumpbart avfall med låg föroreningsgrad. Tekniskt kan avfall reaktorrötas i både fast och flytande fas. Bolaget ser ingen rimlig anledning till att frågan om skattefrihet skulle knytas till typen av avfall som behandlas. - Röttningsreaktorn utgörs i BCR-tekniken av ett kärl med lertätad botten och väggar samt en ovandel tätad med plastduk. Slutenheten hos reaktorn uppnås dessutom genom systemet för gasledningar satta under undertryck på olika nivåer i reaktorn. När biogasbildningen påbörjas, efter en initial komposteringsfas, kan utsugningen av gasen startas omedelbart, innan den slutliga täckningen görs med plastduk. Inläggningstiden är relativt kort, max 5 procent, av den totala behandlingstiden. Sett över hela behandlingscykeln och med beaktande av en förväntad högre utröttningsgrad än vid våtfasrötning bedöms att slutenheten i BCR-tekniken är väl i jämförelse med andra reaktorer.

DOMSKÄL

Enligt 6 § första stycket 2 a LSA skall inte avfallsskatt betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom kompostering eller reaktorbaserad rötning.

Vad som avses med begreppet reaktorbaserad rötning framgår inte av LSA. Inte heller finns det någon tydlig definition av begreppet i lagmotiven. I prop. 1998/99:84 anges helt kort att med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl (s. 55, 112). Därtill räknas några faktorer upp som är kännetecknande för sådan rötning, nämligen att processen vid reaktorrötning går att styra på ett mer omfattande sätt jämfört med t.ex. rötning i rötceller, att avfallet minskar väsentligt i vikt samt att behandlingen, för-

utom energiutvinning, resulterar i en slutprodukt i form av jordförbättringsmedel som kan avyttras (s. 55-56). Någon vare sig i lag eller förarbeten längsta behandlingsperiod finns inte angiven.

Att det aktuella undantaget skulle träffa endast någon särskild form av reaktorbaserad rötning eller avse bara vissa typer av avfall, framgår enligt kammarrättens mening varken av lagens ordalydelse eller dess förarbeten. Den av länsrätten anlitate sakkunnige Ola Palm har i sitt yttrande den 29 augusti 2003 anfört att det kärll som avfallet läggs in i inte är slutet under den tid som iläggningen sker (någon till några månader), men att kärlet under behandlingstiden (ca 6 år) är tillfredsställande slutet för den typ av process och material som används. Mot denna bakgrund finner kammarrätten visat att bolagets behandlingsmetod huvudsakligen avser rötning i ett slutet kärll. Mot bakgrund av den kortfattade definition, som återfinns i ovan nämnda förarbeten, skulle den ifrågavarande behandlingsmetoden således i och för sig kunna anses utgöra reaktorbaserad rötning.

Vad härefter gäller de faktorer som i förarbetena anges som kännetecknande för reaktorbaserad rötning framgår av handlingarna i målet att bolaget bedömer att avfallet genom den ifrågavarande behandlingsmetoden kommer att minska väsentligt i vikt. Något som talar mot riktigheten i den bedömningen har enligt kammarrättens mening inte framkommit. Vidare framgår av såväl Ola Palms yttrande som av utredningen i övrigt, att behandlingen resulterar i både energiutvinning och en slutprodukt som kan avyttras. Beträffande styrningen av processen har dock Ola Palm kommit fram till slutsatsen att behandlingstidens längd (ca 6 år) visar att processen är dåligt optimerad och därmed inte styrs på ett mer omfattande sätt. Kammarrätten noterar i sammanhanget att Ola Palm i sitt yttrande synes ha utgått från att det i LSA uppställs en treårsgräns för det aktuella undantagets tillämplighet samt att utvärderingen av behandlingens styrning har gjorts efter bl.a. en jämförelse med vilka styrmöjligheter som finns vid reaktorrötning av pumpbart avfall. Att motsvarande jämförelse

har gjorts med vilka styrmöjligheter som finns vid t.ex. rötning i rötceller framgår inte. Som länsrätten har funnit framgår dock att bolagets reaktor har en uppbyggnad och konstruktion som medger dels regelbunden kontroll av processen i reaktorn, dels styrmöjligheter genom vatten- och luftreglering. Det har inte framkommit att det skulle firmas motsvarande styrmöjligheter i t.ex. en rötcell.


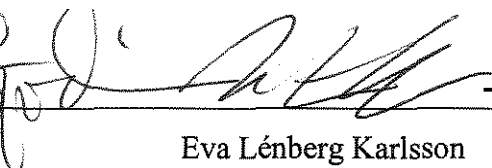
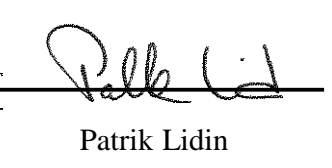
Mot bakgrund av det anförda finner karmnarrätten- även med beaktande av att processen vid den i frågavarande behandlingsmetoden inte synes kunna styras på samma omfattande sätt som vid reaktorrötning av pumpbart avfall – att den aktuella avfallsbehandlingen utgör reaktorbaserad rötning och att avfallsskatt således inte skall betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom denna behandling. Överklagandet kan därför inte bifallas.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

Karmnarrätten fastställer länsrättens sekretessförordnande.

Hur man överklagar, se bilaga B (formulär 3).

		
Christer Sjödin lagman	Eva Lénberg Karlsson kammarrättsråd	Patrik Lidin tf assessor referent

LÄNSRÄTTEN I
DALARNASLÅN
Rote1 ■

DOM
2003-11-17
Meddelad i
Falun

Bilaga A

[Mål nr 2211-02

KLAGANDE
X AB

MOTPART
Riksskatteverket
Särskilda skattekontoret
771 83 LUDVIKA

ÖVERKLAGAT BESLUT
Riksskatteverkets beslut den 20 juni 2002, se bilaga A

SAKEN
Skatteplikt samt skattetillägg enligt lagen(1999:673) om skatt på avfall (LSA)

LÄNSRÄTTENS AVGÖRANDE

Länsrätten undanröjer det överklagade beslutet

Länsrätten förordnar att sekretessen enligt 9 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) skall bestå för de uppgifter om X AB:s ekonomiska förhållanden som förebringades vid länsrättens muntliga förhandling inom stängda dörrar och som inte har tagits in i denna dom.

YRKANDEN M.M.

X AB (bolaget) yrkar i sitt överklagande att behandlingen av material genom rötning i biocellreaktor skall undantas från avfallsskatt Vidare yrkar bolaget att skattetillägg inte skall påföras med hänsyn till ärendets ytterst svårbedömda frågeställning.

Bolaget anför till stöd för sin talan i huvudsak följande. Det sätt på vilket reaktorn byggts upp är att jämställa med en process i slutna kärl. Någon definition av uttrycket "slutna kärl" kan inte återfinnas i förarbetena till aktuell lagstiftning. Bolaget har genom sin egen forskning och utveckling inom rötning funnit en metod som väl motsvarar rötning i slutna kärl om med detta

uttryck menas plåtkärl. I de biocellsreaktorer som byggts består väggar och golv av tät lera och överbyggnaden består av helt tät membran. Avfallet är inkapslat, vilket bevisas av att det inte finns något syre i den biogas som tas ut från anläggningen. Genom konstruktionen kan också processen styras på ett effektivt sätt jämfört med rötning i rötceller. Bolaget har tidigare haft rötning genom traditionell biocellmetod men utvecklat och tagit i bruk den mer effektiva reaktorrötningen. Bolaget uppfattar lagen och dess formulering som att material som deponeras i mer än tre år ingår i beskattningsunderlaget. Lagring innebär att materialet inte förändras. Genom rötning och kompostering förändras avfallet väsentligt och på sådant sätt att den stora merparten kan nyttiggöras. Metoden innebär således inte lagring, ej heller deponering då materialens mängd genom sortering, maskinell bearbetning, rötning och kompostering sammantaget minskar från 1 33 000 till 25 000 ton. En sådan minskning av mängden ämnen som slutligt tas ut ur kretsloppet klaras inte av genom deponering. Varken i lagtexten eller i förarbetena nämns vilket behandlingstid som är nödvändig för att undantaget skall tillämpas. Den tidsgräns som uttrycks i 1 § är inte tillämplig vid bedömningen av undantagen i 6 § LSA. Allt material som behandlas genom biocellsreaktor har visat sig i de praktiska tillämpningar som bolaget hittills genomfört, ha så god kvalitet att det kan föras ut från anläggningen. Bolagets erfarenheter är att till exempel metallhalter i producerade material inte är särskilt höga. Genom upprepade siktningar är det fullt möjligt att framställa användbara jordmaterial. Det kan inte vara lagstiftarens mening att behandlingsmetoder som tar mer än tre år skall betraktas som deponi och därför skattebeläggas. Även materialåtervinning kommer med den tolkningen att betraktas som deponi och borde därför inräknas i beskattningsunderlaget. Bolaget har genom praktisk tillämpning funnit ett alternativ till förbränning, en metod som har överträffat ställda prognoser och en metod som inte funnits tillgänglig i samband med lagskrivningen. Metoden når de krav som ställs i lagtextens 6 § angående undantag, nämligen en styrd process i ett slutet kärl som leder till en kraftig viktminskning och att materialet efter rötning tas ur cellreaktorn och används till bland annat jordförbättring.

Riksskatteverket (RSV) anför i omprövningsbeslut bland annat följande. Den metod som bolaget utvecklat för behandling av restavfall är ny och under utveckling. Av

bilagd beskrivning är processtiden på sju år. Efter avslutad rötning har avfallet minskat med cirka 25 %. När reaktorn grävs ur deponeras cirka 35 % av innehållet och cirka 7% inert material, metaller, plats m.m. återvinns. Resten efterbehandlas genom kompostering och efter denna behandling avskiljs cirka 60% till jordtillverkning, cirka 25 % till markkonstruktioner och annan återvinning och resten cirka 15 % ofullständigt nedbrutet material går tillbaka till reaktorn. RSV hänvisar i sitt beslut till ett yttrande som Naturvårdsverket gjort till Länsstyrelsen i Skåne län den 26 juni 2002 med anledning av ett antal frågor om klassning av deponering och behandling av avfall i vilket anges bland annat följande. "Mot bakgrund av vad som anförts ovan angående den låga hastigheten i nedbrytningsprocessen samt den långa lagringstiden bedömer Naturvårdsverket att hantering av brännbart och organiskt avfall i så kallade bioceller, rötceller, biocellsreaktorer och planreaktorer utgör deponering". I skrivelsen sägs vidare att den maximala tid som kan accepteras för behandling är tre år. RSV anför vidare följande. Den så kallade BCR-metoden är ny och under utveckling. Enbart att metoden är ny och således inte fanns när LSA trädde i kraft tyder på att den inte omfattas av undantaget i LSA. Efter behandlingen deponeras cirka 35 % av resterna och därutöver kan det även antas att en del av det avfall som, enligt beskrivningen, "nyttjas till markkonstruktioner" stannar kvar på anläggningen. Endast en del av avfallet är avsett för jordtillverkning. Med tanke på den långa behandlingstiden, 7 år, är det också tveksamt om man, vid den tidpunkt då avfallet förs in, vet om man har någon avsättning för den jord som uppkommer efter genomförd behandling. Metoden uppfyller inte grundkraven för rötning enligt LSA utan liknar i stort sett vanlig deponering. Det är möjligt att nya behandlingsmetoder kan tas med bland undantagen. RSV har dock inte någon möjlighet att medge undantag för nya behandlingsmetoder utan detta förutsätter en lagändring. Bolaget har lämnat upplysningar om biologisk behandling av avfall i avlämnad deklARATION varför RSV finner skäl för att efterge skattetillägget för redovisningsperioden kvartal 4/2001.

Länsrätten förordnade den 27 maj 2003 filosofie doktorn Ola Palm vid Institutet för jordbruks- och miljöteknik som sakkunnig i målet.

Länsrätten företog syn på avfallsanläggningen X den 24 juni 2003 samt höll i anslutning härtill muntlig förhandling.- Bolaget ingav visst åskådningsmaterial beträffande avfallshanteringen på anläggningen X samt uppgav vidare bl.a. följande. Behandlingen i biocellreaktorerna utgör inte en ny metod i LSA:s mening utan är en kombination av kompostering och rötning. Det bestrids att det endast skulle finnas en specifik typ av restavfallsbehandling som kan befrias från avfallsskatt. Skillnaden mellan en biocell och en biocellreaktor är att i den förra pågår flera olika processer medan iden senare pågår en process där materialet är inkapslat. I biocellreaktorn kombineras biologisk och mekanisk avfallsbehandling. Förbehandlingen av restavfallen tar cirka tre veckor men man fyller kontinuerligt reaktorn, som är upp- delad i sektioner. Gas tas ut efterhand. Komposteringen tar några veckor medan röttningsprocessen beräknas ta cirka tre år. Efterkomposteringen tar cirka ett halvår. I röttningsfasen tillförs enbart vatten. Biocellreaktorn är en cirka tio meter djup grop med arena 100x70 meter. Inslutningen i en biocellreaktor påbörjas med en fyllnadsfas under vilken ett kontinuerligt undertryck pågår. Själva röttningsprocessen styrs sedan genom att biogas suggs ut efterhand. Temperaturen sondmäts och justeras och vatten tillsätts genom ett cirkulationssystem. Botten bestående av naturlera är konstruerad i enlighet med kraven i deponiförordningen. I såväl botten på reaktorn som på olika nivåer förekommer vattendränning. Allt material i biocellreaktorn från år 2001 beräknas vara förbrukat sommaren 2006. Nytt material skickas på provrötning för att processen i det material som redan behandlas inte skall störas. Materialet som röts i biocellreaktorn kan inte rötas i s.k. storburkar i vilka man behandlar flytande avfall. Om möjligt komposteras avfall i slutna behållare. – RSV åberopade vad verket tidigare anfört samt anförde i huvudsak att någon slutprodukt ännu inte hade visats.

I ett härefter avgivet yttrande anför Ola Palm följande. Ärendet handlar om att tolka vad som är att betrakta som reaktorbaserad rötning. I förarbetena (prop. 1998/99:84) anges några nyckelbegrepp för reaktorbaserad rötning:

- A) Med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl
- B) Vid reaktorrötning går processen att styra på ett mer omfattande sätt

- C) Energi kan utvinnas ur processen
- D) En slutprodukt erhålls i form av ett jordförbättringsmedel som kan avyttras

Yttrandet utgår från nyckelbegreppen ovan (A-D) och behandling av restavfall i biocellreaktor enligt bolagets metod jämförs med konventionell reaktorrötning av pumpbart avfalls (t.ex. slakteriavfall, gödsel och livsmedelsavfall). Vissa jämförelser med deponering av avfall i bioceller görs även.

Diskussion kring nyckelbegreppen

A) Med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl

Biocellreaktorn är utgrävd i upplaget och därefter är väggar och botten tätade med lera som har en täthet motsvarande de krav som ställs på botten tätningen i en nykonstruerad deponi. Vid bottendräneringen, där lakvatten samlas upp, finns dessutom ett tätt membran. Även om biocellreaktorn är lokaliserad i upplaget så är den en fristående behandlingsanläggning.- Det avfall som läggs in i biocellreaktorn är fast och har en TS-halt på ca. 55% (TS-halt = torrsubstanshalt, dvs. procentuell mängd material helt utan vatten. En TS-halt på 55% betyder att det finns 55% fast material och 45% vatten i avfallet).- Avfallet läggs in i biocellreaktorn under någon till några månader och under denna tid är inte avfallet täckt. Under iläggningsfasen är processen i avfallet okontrollerad. Biocellreaktorn är inte ett slutet kärl under den tid som avfallet läggs in. – Biocellreaktors konstruktion, med tät lera i väggar och botten, är tillfredsställande tät i relation till det inlagda materialets vattenhalt (dvs. ett fast material). För den teknik och process som valts ger täckning av det inlagda avfallet med jord och en tät folie samt ett undertryck i materialet en tillfredsställande täthet uppåt. I ytskiktet kommer ett visst inläckage av luft att ske, men troligen kommer inläckande syre att förbrukas i en aerob process, medan materialet längre ned hålls syrefritt (anaerobt). Detta gör att rötningen kan fortgå ostört trots att konstruktionens "lock" inte är helt tätt utan medger ett visst inläckage av syre i biocellreaktors ytskikt. En konventionell reaktorrötning av pumpbart avfall sker i ett helt slutet kärl där inget syre kan läcka in. Ett svagt övertryck finns i detta kärl, varför det måste vara helt tätt. Avdunstning av vatten från det inlagda avfal-

lets ytskikt respektive inläckage av regnvatten till materialet som skall behandlas bedöms som försumbar. Yttre förhållanden eller biocellreaktors konstruktion kommer inte att nämnvärt påverka vattenbalansen i det avfall som ska behandlas. Med ledning av vad som står i prop. 1998/99:84 p. 10.3 om reaktorbaserad rötning är det troligt att endast anläggningar som behandlar pumpbart avfall avses, även om det inte framgår. Om begreppet "med reaktorrötning avses rötning i slutna kärll" innebär att enbart pumpbart material (dvs. flytande material) kan behandlas i behållare av t.ex stål, betong eller plastmaterial så är terminologin olyckligt vald av lagstiftaren. Det hämmar teknikutveckling av biologiska behandlingsmetoder för fast (ej pumpbart) nedbrytbart avfall. *Då det inte är tydligt utskrivet vad reaktorrötning innebär och om endast pumpbart avfall avses kan olika tolkningar göras. Ett slutet kärll för reaktorrötning av fast avfall, och för mycket stora mängder som behandlas satsvis, har en annan konstruktion än om det slutna kärlet ska användas för pumpbart avfall i en kontinuerlig process. Biocellreaktor är ur ett täthetsperspektiv och efter iläggningsfasen väl lämpad för en satsvis behandling av mycket stora mängder fast avfall. Reaktorns slutenhet motsvarar de krav som fast avfall och den process som valts ställer. Dock är kärlet inte slutet under den tid som avfallet läggs in. I den meningen är därför en biocellreaktor inte att betrakta som en behandlingsprocess i ett slutet kärll. Under den tidsperiod som reaktor saknar täckning är processen inte under kontroll.* –I prop. 1998/99:84 p 10.3 anges vidare att andra rötningmetoder än reaktorbaserad rötning som i framtiden kan visa sig medföra slutprodukter som regelmässigt lämnar anläggningen kan dessa tas med bland undantagen. Bolaget har dock inte begärt att metoden ska provas för att kunna tas med bland undantagen.

B) Vid reaktorrötning går processen att styra på ett mer omfattande sätt. Tekniken som bolaget valt, med behandling av avfallet i en biocellreaktor i flera steg (kompostering följt av rötning och slutligen kompostering igen), är att betrakta som en behandlingsprocess. Hur lång tid som respektive delprocess kräver för att nå önskat resultat kan delvis regleras genom att styra lufttillförseln genom avfallet som ska behandlas. Sammansättningen på avfallet är en annan styrparameter för processen, vilken kan bestämmas när avfall läggs in i biocellreaktor. Den anaeroba delprocessen (rötningen, då biogas bildas), hävdar bolaget, kan styras genom reglering

av fukthalten i avfallet. Fukthalten övervakas regelbundet. Vid behov kan även åtgärder vidtas för att ytterligare öka eller utjämna fuktigheten i avfallet.- Genom att biocellreaktorn har en betydande volym är värmeförlusterna små och påverkar endast ytterområdena. Under den anaeroba delprocessen (rötningen) är materialets fukthalt den processfaktor som är viktig att kunna förändra och som ger viss möjlighet till styrning av processen. Viktigt är även att undvika inhomogeniteter och kanalbildning, vilket skapar ojämn nedbrytning med risk för ökad miljöpåverkan vid utgrävning och efterbehandling. Dock gör den stora avfallsvolymen (ca. 100 000 m³) att processen blir svår att både övervaka och styra. Om processen inte skulle fungera som avsett gör den stora volymen och de begränsade styrmöjligheterna att det i praktiken blir mycket svårt att få tillbaka en fungerande process utan omfattande åtgärder. Under sådana förhållanden är det troligt att behandlingstiden ytterligare förlängs.- Valet av processlösning (kompostering följt av rötning och slutligen kompostering igen) och valet av avfall som behandlas gör att processen som helhet blir stabil, även om den är långsam och ojämn, med risk för oönskad miljöpåverkan vid utgrävning och efterbehandling. Dessutom är materialvolymen mycket stor, vilket gör att processförändringar går långsamt. Bolaget har genomfört en utvärdering och status för nedbrytningen biocellreaktorn genom provtagning av avfallet i biocellreaktorn. Utredningen visar att analysen av provtaget material och bolagets bedömningar av materialets sammansättning, gaspotential etc. stämmer väl överens. Utredningen gäller enbart den anaeroba processen och har inte tagit hänsyn till gasläckage under iläggningsfasen. Den anaeroba processen bedöms dock vara stabil och fungera som planerat.- Avfallet i reaktorn är inte homogent, vilket gör att rötningen kommer att bli ojämn och ta betydligt längre tid att genomföra för att nå samma uträtningsgrad som vid konventionell reaktorrötning av pumpbart avfall.- När pumpbart material rötas tillförs som regel nytt avfall kontinuerligt till reaktorn samtidigt som material kontinuerligt tas ut. Detta skapar en styrmöjlighet som inte kan ske i en biocellreaktor. För fast avfall finns t.ex. pluggflödesreaktorer där styrmöjligheterna är avsevärt bättre. Även satsvisa reaktorer finns, där en betydligt mindre volym gör att styrning och därmed processoptimering blir möjlig.- Jämfört med en konventionell reaktorrötning för pumpbart eller fast avfall kommer processen i biocellreaktorn att gå betydligt långsammare. Uppehållstiden (för pumpbart

avfall) vid konventionell reaktorrötning är som regel någon månad. Uppehållstiden i biocellreaktorn har bolaget angett till ca. 6 år. Erfarenheter från andra typer av fast-fasreaktorer visar att avfallet (t.ex. matavfall samt park- och trädgårdsavfall) kan behandlas och bli stabilt efter några månader eller upp till ett halvt år. *En behandlingstid på ca. 6 år visar att processen inte är optimerad och därmed inte styrs på ett tillräckligt omfattande sätt. Med en bättre optimerad process borde en färdig slutprodukt (väl stabiliserat material) kunna tas ut efter betydligt kortare behandlingstid. En behandlingstid inom den treårsgräns som finns i LSA är fullt möjlig att uppnå.*

C) Energi kan utvinnas ur processen

Avsikten med den anaeroba processen (rötningen) är att utvinna biogas ur avfallet, vilket sker. Biogasens energiinnehåll utnyttjas sedan. Bolagets uppmätta värden samt potentialberäkningar visar att man utvinner ca. 220 000 m³ metan/månad och att den anaeroba processen kan leverera denna metanmängd under ca. 5 år. *Metanproduktionen per månad (220 000 nt') motsvarar ca. 220m³ olja. En betydande mängd energi utvinns med andra ord ur processen.*

D) En slutprodukt erhålls i form av ett jordförbättringsmedel som kan avyttras.

Bolaget har redovisat svar från stickprovsanalyser av avfallet som förts till biocellreaktorn. *Med utgångspunkt från dessa analysvar och bolaget beräkningar av materialflöden under behandlingen bedöms slutprodukten som möjlig att avyttra.*

Avsikten med behandling av avfall i biocellreaktorn

Avsikten med behandling av fast avfall i en biocellreaktor är att behandla restavfall av blandad kvalitet och med blandade egenskaper, producera biogas (utvinna energi) samt att få ett avsättbart material som kan föras ut från reaktorn. Avsikten när pumpbart avfall behandlas i en konventionell rötkammare är i stort sett den-

samma. Skillnaden mellan de bägge behandlingsmetoderna är vilken typ av avfall som behandlas, behandlingstiden och till vilka slutkunder som det behandlade avfallet kan avsättas. I en konventionell röt-kammare för behandling av pumpbart avfall väljs sådana avfall som är energirika (ger ett stort gasutbyte), möjliga att göra pumpbara och med mycket lågt innehåll av föroreningar. Ofta väljs avfall som förs till behandling så att slutprodukten ska kunna avsättas som gödselmedel till jordbruket. Slutprodukten blir flytande och sprids som flyt-gödsel. Avfallet som förs till biocellreaktorn är energirikt och utvalt därför att det kan behandlas biologiskt. Föroreningar i form av olämpligt avfall sorteras till viss del bort i ett förbehandlingssteg innan materialet förs till biocellreaktorn. Bortsorteringen syftar framför allt till att göra slutprodukten från behandlingen renare samt öka det relativa energiinnehållet i avfallet som förs till behandling samt sortera ut avfall för materialåtervinning.

-Behandling av avfall i en biocell liknar behandlingen i en biocell reaktor. Flera väsentliga skillnader finns dock. Framför allt är avsikten en annan. I en biocell är avsikten att deponera så mycket avfall som möjligt och att på ett effektivt sätt kunna samla upp den biogas som bildas. Dock är det troligt att en jordprodukt går att ta ut även från en biocell. Om samma typ av material läggs i en biocell som i en biocell-reaktor kommer kvalitén att vara liknande, dvs. slutprodukten kommer att vara avsättbar.

Sammanfattning

- Det kärl som avfallet läggs in i är inte slutet under den tid som iläggnin-gen sker (någon till några månader). Under denna tid är även behandlingen okontrollerad. Under behandlingstiden (ca. 6 år) är dock kärlet tillfredsställande slutet för den typ av process och material som används.
- Behandlingstidens längd (ca. 6 år), visar att processen är dåligt optimerad och därmed inte styrs på ett mer omfattande sätt. Processen i biocellreaktorn gör att energi utvinns ur avfallet.
- Det är troligt att behandlingen ger en slutprodukt som kan avyttras.

Sammantaget finns väsentliga skillnader mellan konventionell reaktorrötning av pumpbart avfall, men även fast avfall, och behandling av fast avfall i en biocellreaktor. Framför allt är den bristande möjligheten till styrning av en biocellreaktor, där behandlingstidens längd är avgörande. En behandlingstid som är kortare än tre år är fullt möjligt att uppnå för fast avfall av den karaktär som läggs in i biocellreaktorn.

Bolaget kommenterar och bemöter Ola Palms utlåtande och anför därvid bl.a. följande.

Energiutvinning och slutprodukten användbarhet

Bolaget noterar att Ola Palms konstateranden överensstämmer med den bedömning som ligger till grund för bolagets utveckling av metoden. Bärande motiv för tekniken är just energiutvinningen och framställning av ett användbart jordförbättringsmedel. Det framstår därmed som helt klart att den kombinerade process med rötning och kompostering som sker i biocellreaktorer är en behandlingsmetod som ger värdefulla och avyttringsbara produkter i form av energi och jordförbättringsmedel.

Slutenhet

I biocellreaktorn (BCR) ingår en initial komposteringsfas före röttningsfasen. Komposteringsfasen är viktig för en snabb temperaturhöjning och en effektiv övergång till metanbildningsfasen. Komposteringsfasen sker i BCR under den initiala perioden när syre fortfarande finns tillgängligt. Under denna fas sker i princip ingen metanbildning. Det framgår också av Palms beskrivning att det lilla luftinläckage som sker inte påverkar röttningsfasen. Biogas som bildas tas under hela tiden omhand och används.-- Enligt bolaget är därför reaktorn sluten under den tid då rötningen sker. Även under den satsvisa inmatningen är den gasbildande delen av reaktorn sluten genom övertäckning med komposterande material och ett undertryck som skapas genom uttag av bildad gas. Inmatningsfasen för avfallet i reaktorn utgör endast några procent av den totala tiden varunder gas utvinns ur reaktorn. - Röttningsprocessen är således enligt bolagets erfarenhet och bedömning sluten även under inmatningsfasen. Genom mätning i ytlagret kontrolleras att en komposteringsprocess kommer igång. Några problem med denna del har inte funnits. Rötningen i de underliggande lagren igångsätts när nytt avfall läggs på och inom kort tid har biogas

kunnat tas ut. Genom den förbehandling som skett igångsätts och underhålls rötningsprocessen i hela avfallsmassan.

Processens styrbarhet

Som Palm skriver är processen stabil när den påbörjats och behovet av reglerande styråtgärder är erfarenhetsmässigt litet efter den inledande fasen. Vidare säger Palm att önskat resultat kan nås genom att styra lufttillförseln.- Bolaget ser enkelheten i styrningen av processen som en av fördelarna med tekniken och inte som något problem, vilket antyds i Palms yttrande.- styrmöjligheterna är en av de viktiga och tydliga skillnaderna mellan BCR-tekniken och deponering i bioceller, där en nedbrytningsprocess genom inhomogenitet och stor skillnader i fukthalt m.m. inte sker i hela avfallsmassan. Partier av avfallet kan där ligga onedbrutet i årtionden. Den utnyttjningsbara biogasbildningen blir i biocellen också mycket längre än i en biocellreaktor och avfallet utnyttjas inte för materialutvinning efter rötningsfasen, eftersom cellen ingår som en del i deponin. - Med den erfarenhet bolaget har från tekniken delar bolaget inte Palms farhågor om att processen i reaktorn, på grund av dess storlek, skulle vara svår att få tillbaka vid eventuella problem. Bolagets uppfattning, grundad på erfarenheterna från driftsatta reaktorer, är att rötningsprocessen främst genom styrningen i inledningsskedet (malning, vattentillsättning och blandning samt därpå följande kompostering) är mycket stabil. De driftparametrar varav fukthalten av Palm angivits som den viktigaste samt pH kan styras genom vattentillsättning respektive luftinblåsning.

Behandlingstid

Palms formella invändning mot behandlingstidens längd bygger enligt vad bolaget förstår på ett missförstånd vid tolkningen av lagen om skatt på avfall. I lagen finns en s.k. treårsgräns för förvaring av avfall. -Lagen skiljer på begreppen förvaring, behandling och deponering. Vid längre förvaring än tre år av avfallet kan skatteplikt uppkomma.- Lagtexten i 6 § är enligt bolaget enkel och tydlig. Avfallsskatt skall inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom kompostering eller reaktorbaserad rötning. I lagtexten (§ 6) finns ingen referens till någon tidsaspekt för behandlingen.- Bolaget åberopar i denna del en dom från Regeringsrätten av den 13 juli 2001 i vilken Regeringsrätten slagit fast att tidsaspekten på behandlingen inte är relevant. Bolaget säger avslutningsvis i denna del att bolaget

även vill understryka att den lugna processen i biocellreaktorn är en av fördelarna med tekniken, som gör den både teknisk stabil, styrbar med ovan beskrivna metoder och ekonomiskt rimlig i jämförelse med rötning av motsvarande avfall med andra, snabbare och mer svårstyrda tekniker.

Bolaget anser sammanfattningsvis att de krav som kan ställas på biocellreaktortekniken vad avser slutenhet, styrbarhet, energiuttag och uttag av avsättningsbara produkter uppfyller de krav som ställs för att avfall till behandlingsmetoden skall omfattas av 6 § LSA.

RSV vidhåller att bolagets behandlingsmetod inte är en sådan reaktorrötning i slutet kärl som medger undantag från skatt enligt 6 § 2 a LSA. – Den regeringsrättsdom som bolaget hänvisar till avser en icke skattepliktig anläggning, en s.k. schaktmassetipp, som är undantagen från skatteplikt enligt 3 § LSA. På anläggningen bedrevs även kompostering. Frågan i detta fall var om undantaget från skatteplikt enligt 3 § LSA skulle upphöra och anläggningen bli skattepliktig enligt 1 § första stycket LSA därför att komposteringen tog mer än tre år, vilket innebär att avfall förvaras på anläggningen under längre tid än tre år. RSV anser att den domen inte i något avseende har någon som helst verkan i bolagets fall.

Bolaget hänvisar i fråga om vad som kan innefattas i "slutet kärl" till Ola Palms utlåtande och till vad bolaget tidigare har anfört.

SKÄLEN FÖR LANSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 1 § första stycket LSA skall avfallsskatt betalas till staten enligt denna lag 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 en längre tid än tre år.

Med avfall jämställs, enligt 2 § LSA, annat material som förs in till en avfallsanläggning som avses i 1 § första stycket.

16 § LSA anges att avfallsskatt inte skall betalas för bland annat avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom kompostering eller reaktorbaserad rötning (punkten 2 a).

I förarbetena anges bland annat följande. Behandling genom rötning innebär biologisk förgasning av avfall. Det är fråga om biologisk nedbrytning av organiskt avfall i syrefattig miljö, så kallad anaerob process. Ursprungsmaterialet kan vara gödsel, latrin, matrester, park- och trädgårdsavfall, avloppsvatten från industrier, slam från reningsverk, avfall från livsmedelsindustrin samt restaurang- eller slaktavfall. Röttningsprocesser förekommer dels i röttningsreaktorer, dels under enklare förhållanden i till exempel bioceller och rötceller. Med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl. Vid reaktorrötning går processen att styra på ett mer omfattande sätt jämfört med till exempel rötning i rötceller. När det gäller undantag från beskattning avseende rötning bör endast den mera utvecklade reaktorrötningen komma ifråga. Förutom energiutvinning resulterar denna metod i en slutprodukt i form av ett jordförbättringsmedel som kan avyttras. Detta till skillnad mot exempelvis bioceller som i stort liknar vanlig deponering och där det i dagens läge är tveksamt om avfallet någonsin kommer att lämna anläggningen. För det fall att andra röttningsmetoder än reaktorbaserad rötning i framtiden kan visa sig medföra slutprodukter som regelmässigt lämnar anläggningarna kan dessa tas med bland undantagen (prop. 1998/99:84, s. 54ff). Regler om skattebefrielse för enskilda avfallsslag är av sådan viktig materiell beskaffenhet att det inte bör ges möjlighet för regeringen eller enskild myndighet att bevilja dispenser i särskilda fall. Ej heller bör avdragsrätten göras beroende av en enskild myndighets bedömning (prop. 1998/99, s. 46).

Länsrätten gör följande bedömning.

Bolaget använder sig av en kombinerad process av kompostering och rötning för att behandla det mångskiftande slag av avfall som detta mål gäller.

Vad först beträffar frågan huruvida avfallet kan anses behandlat genom kompostering anser länsrätten att komposteringsfasen inte i sig medför en tillräckligt effektiv

nedbrytning och omvandling av avfallet till avsättningsbar produkt för att grunda skattebefrielse. Någon skattebefrielse kan alltså inte komma i fråga på grund av att ifrågavarande avfall är avsett att inom anläggningen behandlas genom enbart kompostering.

Vad härefter gäller frågan om den kombinerade komposterings- och röttningsprocessen uppfyller lagens krav för skattebefrielse antecknar länsrätten att den springande punkten är om processen är reaktorbaserad. Denna utgångspunkt ligger även till grund för den sakkunniges resonemang och bedömningar i utlåtandet till länsrätten.

Av den sakkunniges utlåtande samt av vad som i övrigt framkommit i målet finner länsrätten att det är sannolikt att avfallsbehandlingen i den s.k. biocellreaktorn kommer att resultera i avsättningsbara jordförbättringsmedel. Redan nu kan konstateras att det även produceras och nyttiggörs inte obetydliga mängder gas från biocellreaktorn. Det framgår vidare att biocellreaktorn har en uppbyggnad och konstruktion som medger dels regelbunden kontroll av processen i reaktorn, dels styrbarheter genom vatten- och luftreglering. Dessa förhållanden talar för att det är fråga om en mera utvecklad reaktorrötning än den rötning som med samma avfall spontant uppkommer vid vanlig deponi.

Det förhållandet att behandlingstiden i biocellreaktorn överstiger tre år föranleder ingen annan bedömning, eftersom behandlingen i biocellreaktorn inte utgör en förvaring i LSA:s mening (jfr RÅ 2001 ref 30).

Länsrätten finner sammantaget att bolagets behandling i den s.k. biocellreaktorn uppfyller kravet på skattebefrielse enligt 6 § första stycket 2. a) LSA. Riksskatteverkets beslut om avfallsskatt skattetillägg och ränta skall därmed undanröjas.

Hur man överklagar, se bilaga B (Dv 3104).

R. Nygren

Rune Nygren

I avgörandet har deltagit lagmannen Rune Nygren, ordförande samt skiljaktig, se nedan, samt nämndemännen Per Bergman, Hans Bohman och Rolf Jankarls.

Skiljaktig mening av ordföranden Jag har samma uppfattning som majoriteten i frågan huruvida behandlingen i den s.k. biocellreaktorn innefattar förvaring eller ej i LAS:s mening. Däremot kan enligt min uppfattning behandlingstidens längd i biocellreaktorn få betydelse vid en samlad bedömning av om metoden är tillräckligt utvecklad och effektiv för att uppfylla kraven i 6 § första stycket 2. a) LSA om skattebefrielse. En längre behandlingstid än tre år talar enligt min mening mot att metoden är så utvecklad som bör krävas för skattebefrielse. Härtill kommer osäkerheten om möjligheterna att i olika uppkommande situationer kunna styra processen mot en effektiv och önskvärd omvandling av avfallsmängderna.- Även om det är troligt att behandlingen i biocellreaktorn kommer att resultera i avsättningsbara jordförbättringsmedel anser jag att det sammantagna resultatet av rötningen i reaktorn inte kan bedömas på ett någorlunda tillförlitligt sätt i det skede där processen nu befinner sig.- Utformningen av 6 § första stycket 2. a) om skattebefrielse kan visserligen ge intryck av att det räcker med ~~lit~~ avsikten är att behandlingen skall ske genom kompostering eller reaktorbaserad rötning. Detta utgör dock enligt min mening inte något stöd för att i detta sammanhang godkänna oprövade behandlingsmetoder, vars resultat i fråga om volym och kvalitet på det omvandlade avfallet är osäkert. I följd av denna bedömning anser jag att överklagandet avseende avfallsskatten skall avslås.- Vad beträffar skattetillägg ;anser jag att det föreligger sådana särskilda omständigheter i målet som utgör grund för eftergift för samtliga perioder för år 2001.-Jag bifaller bolagets överklagande endast på så sätt att de skattetillägg som påförts genom det överklagade beslutet undanröjs i sin helhet.

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871. 37

OMPRÖVNINGSBESLUT

Datum	Pnr/Orgnr/Dnr
2002-06-20	xxx 38242-02/737

X AB

AVFALLSSKATT

Besut

Riksskatteverket (RSV) beslutar om avfallsskatt, skattetillägg och ränta med stöd av 4 kap. 3 §, 7 kap. 1 § resp. 5 kap. 12 § lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) enligt bifogad sammanställning av beslut, se bilaga 1.

Att debitera:

Avfallsskatt:	20 995 500 kr
skattetillägg:	4 199 100 kr
Debetränta:	<u>608 684 kr</u>
Summa:	25 803 284 kr

Motivering

1. AVFALLSSKATT

1.1 Bakgrund

Verksamheten på anläggningen x är uppdelad på en avfalls- anläggning - och en återvinningsanläggning. Bolaget är huvudman för verksamheten i anläggningens båda delar. Vid infarten till återvinningsdelen sker vägning, registrering och en första kontroll av inkommande avfallstransporter. Vid infarten finns en återvinningsgård avsedd för privatpersoner och mindre företag. Återvinningsbart material och farligt avfall från hushållen får lämnas in gratis och osorterat avfall får lämnas där i mindre mängder mot en viss avgift.

Alla avfallslaster med blandat industriavfall dirigeras till en sorteringsplatta. Avfallet läggs ut i strängar på en asfaltbelagd yta (ca 16 000 m³). Sortering sker genom både maskinell och manuell plockning av materialet. Det material som sorteras

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum
2002-06-20

Pnr/Orgnr/JOnr
xxx
38242-02/737

ut (träbränsle, metallskrot, wellpapp, plast m.m.) förvaras i anslutning till plattan i väntan på borttransport från anläggningen. Rena material och produkter förs direkt till respektive tillfälliga förvaringsplats. Sortering bedrivs i samarbete med återvinningsföretag t.ex. stena Metall. Återstående osorterat material mals i kvarnar, siktas, magnet- separeras och transporteras till behandling genom rötning i en biocellreaktor (bioceller före mars 2001) med åtföljande kompostering.

Trädgårdsavfall källsorteras och behandlas tillsammans med halm och hästgödsel genom kompostering.

Betongskrot och asfalt behandlas på en särskild yta för återvinning av dessa material och förs ut för återanvändning.

Flytande avfall från livsmedelsindustrin behandlas genom rötning i två cisterner.

Via ett dotterbolag YAB bedrivs på området sortering, balning och försäljning av olika returpapperskvaliteter (ca 55 000 ton/år) i samarbete med Z AB.

Hushållsavfall är till största delen källsorterat. Restavfall från hushåll behandlas i likhet med restavfall från industri genom rötning i biocellreaktor (bioceller före mars 2001) med åtföljande kompostering. Varje biocellreaktor har separat insamlingssystem för biogas.

På avfallsdelen av anläggningen ligger äldre bioceller, askdeponi grovavfalldeponi och specialdeponi för metallstoft, avfall som kräver inkapsling och separat deponering. I mars 2001 har man börjat fylla den första biocellreaktorn med avfall.

Verksamheten bedrivs enligt miljötillståndet som två olika områden/anläggningar. Detta framgår också av den bild som bifogades registreringsanmälan. En konsekvens av detta blir att i deklARATIONER för avfallskatt redovisar bolaget de mängder avfall som förs in i avfallsdelen och som inte ska komposteras eller rötas. De mängder av t.ex. aska som förs in i avfallsdelen och används för konstruktionsarbeten tas ej upp i deklARATIONER. På så sätt består bolagets redovisning i deklARATIONERNA av den mängd avfall som förs in i avfallsdelen för att deponeras.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum Pnr/Orgnr/Onr
2002-06-20 xxx
38242-02/737

1.2 Gällande rätt

Enligt 1 § och 2 § lag om skatt på avfall (1999:673) (LSA) skall avfallsskatt betalas för avfall och annat material som förs in till en avfallsanläggning, där avfall till en mängd av mer än 50 ton per år deponeras eller förvaras under längre tid än tre år. skattskyldigheten inträder när avfallet förs in till anläggningen, 8 § LSA. Material som är avsett att behandlas inom anläggningen genom kompostering eller reaktorbaserad rötning är undantagna enligt § 6 2. LSA. Skatten skall dock betalas för rester som uppstår efter genomförd behandling.

I regeringens proposition 1998/99:84 p.6.1 sägs att "begreppet avfallsanläggning bör ges en relativt vid innebörd och bör omfatta varje plats där någon form av hantering av avfall sker".

Vidare sägs, "Om det vid en avfallsanläggning förekommer såväl deponering som tillfällig förvaring, s.k. mellanlagring saknar förvaringstiden betydelse för i vad mån skatteplikt uppkommer för det mellanlagrade materialet. Detta innebär alltså att avfall som förs in till en avfallsanläggning beläggs med skatt, varefter avdrag för skatten får göras vid senare utförelse av avfallet. En skatt skapar en drivkraft för snabbare genomströmning av avfallet från anläggningen och för ökat utnyttjande av avfallet. Regeringen finner mot den bakgrunden inte skäl att för något avfallsslag införa några särregler i syfte att kompensera för eventuella konkurrenssnedvridningar som kan uppkomma i förhållande till fristående, icke skattepliktiga sorteringsanläggningar".

I 10 § 3. LSA stadgas det att avdrag får göras för skatt på avfall som använts för konstruktionsarbeten inom anläggningen eller för att där åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring. Av prop. 1998/99:84 kan utläsas att avdraget är tänkt att gälla avfall som använts för bl.a. sluttäckning och för att bygga permanenta vägar, vallar och ledningar inom deponianläggningen. Avdrag enligt ovan får dock inte göras för skatt på avfall som använts för mellantäckning.

Av tillstånden enligt 15 kap. miljöbalken och i förekommande fall enligt plan- och bygglagen bör

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum
2002-06-20

Pnr/Orgnr/Dnr
xxx
38242-02/737

framgå i vilken utsträckning olika åtgärder är att betrakta som konstruktionsarbete på anläggningen. Skattebefrielse för konstruktionsarbeten bör avse sådana arbeten för vilka ritningar har getts in i samband med anläggningens tillståndsprovning.

I prop. 1998/99:84 p.10.3 sägs följande:

Behandling genom rötning innebär biologisk för-gasning av avfall. Det är fråga om biologisk ned-brytning av organiskt avfall i syrefattig miljö. Ursprungsmaterialet kan vara gödsel, matrester, slam, trädgårdsavfall mm. Röttningsprocesser före-kommer dels i röttningsreaktorer, dels under enklare förhållanden i t.ex. bioceller och rötceller. Med reaktorrötning avses rötning i slutna kärl. Vid reaktorrötning går processen att styra på ett mer omfattande sätt. När det gäller undantag från beskattningen bör endast den mera utvecklade reaktorrötning komma i fråga. Förutom energi-utvinning resulterar denna metod i en slutprodukt i form av ett jordförbättringsmedel som kan avyttras. Detta till skillnad mot t.ex. bioceller som i stort liknar vanlig deponering och där det i dagens läge är tveksamt om avfallet någonsin kommer att lämna anläggningen.

1.3 Bolagets synpunkter

Bolaget har tagit del av ett utkast till utredningen daterat 020130. I en skrivelse daterad 020227 har bolaget bl.a. anfört följande.

- Bolaget har genom forskning och utveckling tagit fram en alternativ metod för rötning som är mera effektiv än hittills tillämpade. Metoden leder till minskning av avfall som deponeras och bör omfattas av undantaget från skatteplikten enligt 6a § LSA.
- Bolaget har satsat på att bygga och driva en gasturbinanläggning för biogas med produktion av både el och värme. Om rötning i BCR-reaktorer skattebeläggs havererar denna satsning.
- skattemyndighetens bedömning att återvinningsdelen av anläggningen är en del av avfallsanläggningen och att skatteplikten uppkommer sålunda även när avfall införs för återvinning, anses av bolaget vara konkurrenshämmande.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum
2002-06-20

Pnr/Orgnr/Dnr
xxx
38242-02/737

Enligt bolaget är det fråga om två skilda anläggningar.

- Avlämnade deklARATIONER med redovisning av avfallsskatt för den granskade perioden ska godtas utan ändring.

1.4 Bedömning

Återvinningsmaterial

Bolaget är huvudman för och driver verksamhet med hantering av avfall i både avfallsdelen och återvinningsdelen av anläggningen. Från avfallsskattesynpunkt ska hela anläggningen betraktas som avfallsanläggning med den konsekvensen att i deklARATIONER ska redovisas även in- och utförsel av avfall och annat material som återvinns. Någon beskattningskonsekvens föreligger inte för den period revisionen avser. För tid därefter ska avfall och annat material som återvinns tas upp till beskattning vid införseln och avdrag medges enligt 10 § 1 LSA när avfallet förs ut. Vad bolaget anfört ändrar inte denna bedömning.

Konstruktionsmaterial

I deklARATIONER ska redovisas även allt avfall och annat material som används för konstruktionsarbeten inom anläggningen. Avdrag får göras för de mängder som faktiskt har använts inom redovisningsperioden. Någon beskattningskonsekvens föreligger inte för den period revisionen avser. För tid därefter ska allt konstruktionsmaterial tas upp till beskattning vid införseln och avdrag får sedan göras enligt 10 § 3. LSA.

Rötning

I bolagets anmälan till Länsstyrelsen talar man om att avfallets uppehållstid i reaktorer uppgår till 10 - 15 år. Rötning sker i utgrävningsbara reaktorer och inte i slutna kärl. I bolagets erinringar sägs att den av bolaget använda metoden leder till minskning av avfall som deponeras och att det därför bör omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 6 § 2. a) LSA.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum
2002-06-20

Pnr/Orgnr/Dnr
xxx
38242-02/737

Grunden för undantag från skatt för avfall som behandlas genom rötning är, som framgår av prop. 1998/99:84 p.10.3, sid 56, att slutprodukten inte ska deponeras utan regelmässigt lämna anläggningen. Att avfallet som deponeras minskar efter en behandlingstid på 10-15 år är, enligt RSV:s bedömning, inte sådan reaktorbaserad rötning som åsyftas i Regeringens proposition och som därför är undantagen från skatt enligt 6 § 2. a) LSA.

De avfallsmängder som sedan mars 2001 behandlas av bolaget i biocellreaktorer är deponering och RSV finner att bolaget ska påföras avfallsskatt med 20 995 500 kr år 2001.

1.5 ställningstagande från Naturvårdsverket (NV)

RSV vill framhålla nedanstående ställningstagande från NV (utdrag ur yttrande till Miljödomstolen) angående planreaktorer och bioceller. Det för att undvika att dessa metoder av misstag skulle råka skattebefrias även vid omloppstider över 3 år.

Planreaktorer

Mot bakgrund av den osäkerhet som råder avseende val av bästa möjliga teknik anser NV att även ett eventuellt tillstånd att behandla avfall i planreaktor skall vara tidsbegränsat. Det bör även understrykas att användande av planreaktor är att betrakta som en behandlingsmetod endast under förutsättning att reaktorn töms inom tre år. sker tömning senare är det fråga om deponering.

Bioceller

Termen behandling, vars definition härrör från deponidirektivet, skulle kunna tolkas som att all deponering av organiskt avfall, vilken resulterar i biologisk nedbrytning, "ändrar avfallets egenskaper så att dess mängd eller farlighet minskas, så att hantering underlättas eller återvinningen gynnas".

Enligt NV:s bedömning har det hittills inte visats att karaktär och hastighet hos nedbrytningsprocesser som sker i bioceller avviker i någon utsträckning från processer i konventionella deponier innehållande organiskt avfall. Fullskaleförsök att optimera processerna i biocellerna indikerar att

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum
2002-06-20

Pnr/Orgnr/Onr
xxx
38242-02/737

649

processerna är svåra att styra och forcera (RVF-rapport 1997:7). NV saknar även resultat som visar att återvinningen av näring och material i bioceller är av högre kvalitet eller enklare att genomföra än vad som är fallet vid konventionell deponering av organiskt avfall. således ser NV för närvarande inga principelit vägande skäl att betrakta bioceller som f annat än en form av deponering.

Med stöd av ovanstående finner RSV att bolaget ska påföras avfallsskatt med 20 995 500 kr år 2001.

SKATTETILLÄGG

Enligt bestämmelserna i 7 kap. 1 § LPP tas skattetillägg ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för beslut rörande beskattningen och uppgiften befinns oriktig. skattetillägget är tjugo procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Bolaget har i skrivelse den 6 juni 2002 anfört:

Enligt 7 kap. 6 § LPP får den skattskyldige befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller annan särskild omständighet. Befrielse skall också medges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Ledning om när befrielse kan medges p.g.a. uppgiftens art kan hämtas från taxeringslagens bestämmelser som innehåller identiska befrielsegrunder. Härav framgår att befrielsegrunden "den oriktiga uppgiftens art" är i första hand avsedd för de fall då den skattskyldige har att bedöma en svår skatterättslig fråga. Befrielsegrunden kan bli tillämplig när lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Detsamma gäller när nya materiella beskattningsregler har tillkommit eller när tidigare regler ändrats genom lagstiftning eller när tillämpningen av befintliga

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum	Pnr/Orgnr/Dnr
2002-06-20	xxx
	38242-02/737

regler ändrats genom praxis. Frågan kan vara ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådana fall kan befrielse komma ifråga.

Frågan om huruvida bolagets metod för rötning av avfall överensstämmer med lagtextens utformning är komplicerad. Metoden är *ny och hela tiden under utveckling*, men är enligt bolagets uppfattning skattebefriad enligt 6a § LSA. Då det saknas klar praxis på området beträffande den av bolaget använda metoden är det en sådan fråga som är av sådan art att grund för befrielse av skattetillägg föreligger. Även de som är mycket insatta i vad som omfattas av begreppet reaktorbaserad rötning och kornpostering kan komma till olika slutsatser då det gäller att avgöra om BCR-tekniken ryms inom dessa begrepp.

Uppgiftens art medför således att grund för befrielse föreligger.

Eftersom det rör sig om en svårbedömd fråga där ingen med 100-procentig säkerhet kan säga vad som är rätt eller fel anser bolaget att det inte heller med säkerhet kan antas att bolagets uppgifter är oriktiga. Det framstår därför som oskäligt att under sådana förhållanden påföra skattetillägg.

Det måste också framstå som uppenbart för skattemyndigheten att bolaget företagit en förändring eftersom underlaget för avfallsskatt på deklARATIONERNA minskat med cirka 20 miljoner, när bolaget gått över till den nya tekniken. Enligt grundläggande skatteprinciper har skattemyndigheten en utredningsskyldighet och vid sådana uppenbara förändringar i beskattningsunderlaget som det här är fråga om så åligger det skattemyndigheten att utreda vari skillnaden består. Bolaget har inte haft för avsikt att undanhålla någon skatt och inte på något vis förtiga några omständigheter. För bolaget var det uppenbart att skattemyndigheten skulle se att en väsentlig förändring skilt och att det därför är oskäligt att påföra skattetillägg med tanke på att det inte förelåg någon risk för något skatteundandragande.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum	Pnr/Orgnr/Onr
2002-06-20	xxx 38242-02/737

Bolaget anser också att storleken på skattetillägget inte står i någon som helst rimlig relation till den eventuella förseelse bolaget gjort sig skyldig till.

Bolaget gör därför gällande att en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av förutsättningarna i förevarande ärende medför att övervägt skattetilllägg skall efterges enligt 7 kap. 6 § LPP. En annan rättstillämpning skulle, enligt bolagets mening, stå i strid med bestämmelserna i artikel 6 i Europakonventionen.

Bolaget anser sammanfattningsvis att det föreligger grund för befrielse från skattetilllägg, både på grund av frågans art och att det skulle vara oskäligt att påföra skattetilllägg.

RSV finner att:

Underlåtenheten att deklarerera avfallsskatt enligt vad som redovisats ovan innebär att bolaget har lämnat sådan oriktig uppgift som medför skattetilllägg enligt 7 kap. 1 § LPP. skattetilllägg påförs med tjugo procent av det skattebelopp som inte deklarerats.

Enligt 7 kap. 6 § LPP får den skattskyldige helt befrias från skattetilllägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständlighet.

RSV anser att frågan inte är svårbedömd.

De svenska skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen har prövats av Regeringsrätten. Regeringsrättsdomarna är avkunnade den 15 december 2000, med mål nr 1900-1998 och 2922-1999.

Regeringsrätten konstaterar i ovannämnda mål att de svenska skattetilläggen i och för sig omfattas av artikel 6 i Europakonventionen men att bestämmelserna inte är oförenliga med de krav på en rättvis rättegång som uppställs i artikeln.

OMPRÖVNINGSBESLUT

Särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

Datum
2002-06-20

Pnr/Orgnr/Dnr
xxx
38242-02/737

655

Genom att underlåta att lämna ett öppet yrkande anser RSV att bolaget i vart fall agerat vårdlöst varför skattetillägg ska påföras.

Skattetillägg ska beräknas på de belopp som oriktigt redovisats. För att en uppgift ska anses vara oriktig krävs inte att medvetet uppsåt har förelegat. Felet har inte varit uppenbart för RSV eftersom myndigheten varken har någon möjlighet eller skyldighet att bedöma rimligheten av redovisade belopp. Den skattskyldige ansvarar själv för att deklARATIONEN är korrekt.

Till oriktig uppgift räknas inte yrkande eller värdering som grundar sig på skattskyldigs subjektiva uppfattning. Med yrkande avses därvid ett öppet framställt yrkande. Yrkandet måste framgå av deklARATIONEN eller annan handling som lämnats till ledning för taxeringen. Dessutom krävs det i princip att yrkandet kan bedömas med ledning av lämnade uppgifter, dvs. att relevanta sakomständigheter redovisas öppet.

Till öppet yrkande hänförs således inte yrkanden som t.ex. grundar sig på underlaget i deklARATIONEN. Detsamma gäller för värderingar. Oriktig uppgift föreligger därför när grunderna för en värdering inte redovisats, om värderingen är så felaktig att den på ett missvisande sätt karaktäriserar en förmån eller en avdragspost.

RSV:s bedömning är att befrielsegrunderna inte är tillämpliga i detta fall.

Skattetillägg är en sanktionsavgift och är därför, enligt de allmänna grunderna i 20 § kommunalskattelagen, en ej avdragsgill kostnad.

3 RÄNTA

Debeträntan är 3,8 % fr.o.m. 01-01-01 och 3,7% fr.o.m. 02-01-01. Räntan är inte avdragsgill i inkomstdeklARATIONEN.

särskilda skattekontoret
Per Jonsson
0240-871 37

OMPRÖVNINGSBESLUT

Datum	Pnr/Orgnr/Onr
2002-06-20	xxx 38242-02/737

Beloppet, 25 803 285 kr (perioden juli - sept. 2001 hade ett saldo på 1 kr), ska vara bokfört på RSV:s postgiro onto nr 86 43 00 - 9 senast den 18 juli 2002.

Omprövning eller överklagande

Vill Ni begära omprövning eller överklaga detta beslut, se bilaga (RSV 5692 LA).

Per Jonsson

	2001 Jan-mars	2001 April-Jun	2001 Jul-Sep	2001 Okt-Dec	T, -----
Beslut före ändring		---j---	---k----		
Avfallsskatt	6 217 500	1 011 500	342 000	1 388 000	8 959 000
Summa	6 217 500	1 011 500	342 000	1 388 000	8 959 000
Ändring					
Avfallsskatt	1 430 500	6 895 000	6 805 250	5 864 750	20 995 500
skattetillägg	286 100	1 379 000	1 361 050	1 172 950	4 199 100
Ränta	66 105	253 123	165 178	104 278	608 684
Summa	1 782 705	8 527 123	8 351 478	7 141 978	25 803 284
Beslut efter lindring					
Avfallsskatt	7 848 000	7 906 500	7 147 250	7 252 750	29 954 500
skattsUllägg	286 100	1 379 000	1 361 050	1 172 950	4 199 100
Ränta	66 105	253 123	185 178	104 278	608 684
Summa	8 000 205	9 538 623	8 693 478	8 529 978	34 762 284
Betalat	6 217 500	1 011 500	341 999	1 388 000	8 958 999
Differens	1 782 705	8 527 123	B 351 479	7 141 978	25 803 284

År	Period	Fran	T.o.m	Belooo	Ränta
2001	Jan-Mar	2001-04-25 onsdag	2002-07-18 torsdag	1 430 500 kr	66 105 kr
2001	Apr-Jun	2001-07-25 onsdag	2002-07-18 torsdag	6 895 000 kr	253 123 kr
2001	Jul-Sen	2001-10-25 torsdag	2002-07-18 torsdag	6 805 250 kr	185 178 kr
2001	Okt-Dec	2002-01-25 fredag	2002-07-18 torsdag	5 864 750 kr	104 278 kr
Summa				20 995 500 kr	608 684 kr