

Målnummer:	2189-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-07-13		
Rubrik:	Fråga om skattskyldighet enligt lagen (1999:673) om skatt på avfall uppkommer för material i kompost om behandlingen pågår under längre tid än tre år. Förhandsbesked.		
Lagrum:	1 § första stycket, 3 §, 6 § och 8 § 3 lagen (1999:673) om skatt på avfall		
Rättsfall:			

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde sökanden bl.a. följande: D.A.M. (bolaget) hanterar på sin anläggning två typer av avfall, dels schaktmassor bestående av sten och jord, dels betong, asfalt och ris. Viss del av schaktmassorna deponeras medan återvinning sker av olika material ur viss del. Asfalten och betongen krossas till fyllnadsmaterial och säljs; riset flisas i en flisanläggning och säljs. Samtligt material som ingår i det avfall som utgörs av asfalt m.m. förs ut från anläggningen inom tre år från det att materialet förts in. - Bolaget bedriver även komposteringsverksamhet. Efter slutförd komposteringsprocess uppstår restmaterial i form av ris och pinnar som ännu inte har blivit färdig kompost. Detta material placeras i en ny kompost för ytterligare behandling och är inte färdig kompost förrän efter mer än tre år.

Bolaget anhöll om besked i nedanstående frågor: Fråga 1 - Är verksamheten vid bolagets anläggning skattepliktig? - Fråga 2 - Föreligger undantag från skatteplikt för restprodukter som är föremål för ytterligare komposteringsprocess inom en i övrigt skattebefriad anläggning?

Skatterättsnämnden (2000-03-09, Wingren, ordförande, Ahlbom, Odéen, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - D.A.M. AB är inte skattskyldigt till avfallsskatt för den med frågan avsedda verksamheten - Fråga 2 - D.A.M. AB är inte skattskyldigt till avfallsskatt för infört avfall som är föremål för pågående kompostering. - Motivering. - Fråga 1 - Enligt 1 § första stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) skall skatt (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. Enligt 3 § LSA gäller inte den nämnda bestämmelsen för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av bl.a. jord, grus, lera och annat närmare angivet avfall. - Av handlingarna i ärendet framgår att sådant avfall, som förs in till de i ärendet aktuella anläggningarna och som inte kan hänföras till sådant i 3 § LSA angivet avfall (skattepliktigt avfall), inte kommer att deponeras eller förvaras där under längre tid än tre år. Av bestämmelserna följer därmed att 1 § första stycket LSA inte gäller för avfall som förs in i anläggningarna (jfr även specialmotiveringen till 3 § LSA, prop. 1998/99:84 s. 109 f.). - Fråga 2 - Avfallsskatt skall enligt 6 § första stycke LSA inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas bl.a. genom kompostering. Avfallsskatt skall dock enligt paragrafens andra stycke betalas för rester som uppstår efter genomförd behandling. Skyldighet att betala skatten inträder enligt 8 § LSA i dessa fall när behandlingen har slutförts. Bestämmelserna anger inte någon tidsgräns som medför att avfallet - innan behandlingen genomförts - dessförinnan till någon del såsom restavfall kan beläggas med skatt. - Den nämnda undantagsbestämmelsen i 6 § LSA förutsätter för sin tillämplighet att skattepliktigt avfall deponeras eller förvaras i anläggningen

under längre tid än tre år, varvid alltså enligt 1 § första stycket LSA skatt skall betalas för avfall, som förs in i anläggningen. Som framgår av svaret på fråga 1 förekommer inte sådan deponering eller förvaring vid den ifrågavarande anläggningen. - I likhet med vad som enligt de ovan nämnda bestämmelserna gäller för kompostering inom en anläggning där skatt skall betalas enligt 1 § första stycket LSA bör emellertid, vid kompostering i en anläggning för vilken denna bestämmelse inte gäller, frågan huruvida skattepliktigt avfall enligt bestämmelsen deponerats eller förvarats under längre tid än tre år vid anläggningen bedömas först då behandlingen genomförts. Mot bakgrund härav skall såsom restmaterial, för vilket skatt skall betalas på grund av att det som skattepliktigt avfall deponeras eller förvaras vid anläggningen under längre tid än tre år, inte anses sådant avfall, som är föremål för pågående kompostering. Detta gäller även om komposteringen pågår under längre tid än tre år.

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av beskedet, skulle besvara frågorna i ansökningsen med utgångspunkt i att bolaget enligt 1 § första stycket LSA i princip skulle komma att vara skattskyldigt till avfallsskatt för allt det avfall som fördes in till bolagets anläggning, om mängden sådant avfall som avsågs i fråga 2 översteg de mängdgränser som anges i lagrummet. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Skatterättsnämndens bedömning innebär bl.a. att sådant naturmaterial som träffas av bestämmelserna i 3 § LSA samt sådant annat material som avses i fråga 1 och som förs ut från bolagets anläggning inom en treårsperiod inte utlöser någon principiell skattskyldighet, såvida det inte förekommer deponering eller förvaring överstigande tre år av ytterligare något annat avfall. RSV accepterar detta synsätt. Emellertid anser verket att skatteplikten enligt 1 § LSA i bolagets fall kan komma att utlösas av att förvaringen av de "restprodukter" som avses i fråga 2 sker under en tidsperiod som överstiger tre år och att detta avfall därför inte kan anses behandlas genom en sådan kompostering som avses i 6 § LSA. Det nu sagda gäller dock endast under förutsättning att mängden avfall överstiger den gräns om 50 ton per år som anges i 1 § första stycket LSA. En konsekvens av RSV:s ståndpunkt beträffande det avfall som avses i fråga 2 måste bli att också allt annat avfall som förs in till anläggningen i princip blir skattepliktigt. Därför bör även svaret på fråga 1 ändras. RSV:s tolkning av LSA är att en behandling som pågår under längre tid än tre år inte kan vara en kompostering i lagens mening. En sådan begränsning framstår från definitionssynpunkt som mycket rimlig och är dessutom hanterlig i ett kontrollsammanhang.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolaget komposterar växtmaterial (löv, pinnar m.m.). Detta material förmultnar till största delen inom ett år. Varje år sällas förmultnad kompostjord ut från komposten och förs därefter ut från anläggningen. Visst material, större pinnar och rötter (restmaterialet), förmultnar dock inte inom ett år, utan läggs därför in i en ny kompost tillsammans med nytt tillfört växtmaterial. Efter ett år sällas förmultnad kompost ut igen och det material som inte förmultnat går i en ny kompost osv. Behandlingsprocessen är således ett år, men en mindre mängd material (grova pinnar och större rötter) förmultnar inte inom två-tre år. Material som behöver behandlas under längre tid än tre år uppgår enligt en mycket grov uppskattning till maximalt 10 ton per år. Mer än 50 ton avfall finns därmed aldrig inom anläggningen mer än tre år och redan därför är inte anläggningen enligt 1 § LSA en skattepliktig anläggning.

Regeringsrätten (2001-07-13, Baekkevold, Nordborg, Eliason, Ersson, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget avser att på sin anläggning hantera två typer av avfall, dels schaktmassor bestående av sten och jord, dels betong, asfalt och växtmaterial (ris m.m.). Viss del av schaktmassorna kommer att deponeras. När det gäller den andra typen av avfall är avsikten att asfalten och betongen skall krossas till fyllnadsmaterial och att riset skall flisas. Allt material som bearbetas på detta sätt kommer att föras ut från anläggningen inom tre år från det att materialet förts in. Förutom den angivna bearbetningen skall visst växtmaterial komposteras inom

anläggningen.

Enligt 1 § första stycket LSA skall skatt betalas 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. Enligt 3 § samma lag gäller inte den nämnda bestämmelsen för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av bl.a. jord, grus och annat närmare angivet avfall.

Regeringsrätten instämmer i Skatterättsnämndens och parternas bedömning att bolaget inte kommer att vara skattskyldigt till avfallsskatt om det inte sker någon komposteringsverksamhet, eftersom annat avfall än jord, grus etc. i så fall inte kommer att deponeras eller förvaras inom anläggningen under längre tid än tre år.

Den fråga som återstår att pröva är om bolaget blir skattskyldigt om kompostering sker och visst material - grova pinnar och rötter - som skall komposteras inte blir färdig kompost inom tre år; en följdfråga är om detta i så fall medför att allt avfall som förs in till bolagets anläggning i princip blir skattepliktigt.

Enligt 6 § första stycket 2 a LSA skall avfallsskatt inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom kompostering. Avfallsskatt skall dock betalas för rester som uppstår efter genomförd åtgärd (6 § tredje stycket). Skyldigheten att betala avfallsskatt inträder i detta fall enligt 8 § 3 LSA när åtgärden har slutförts medan skyldighet att betala avfallsskatt i fall som avses i 1 § första stycket samma lag inträder när avfall förs in till anläggningen (8 § 1).

Material som skall komposteras omfattas således enligt lagtexten inte av skattskyldigheten. Av specialmotiveringen till 6 § andra stycket LSA (jfr prop. 1998/99:84 s. 113) framgår att med rester för vilka skattskyldighet kan uppkomma avses sådant som krossat glas och liknande och inte t.ex. de jordmassor som uppkommer som en följd av komposteringen. I propositionen (s. 29) anges dock under rubriken Vad är inte att anse som en skattepliktig avfallsanläggning bl.a. följande: "Anläggningar som bedriver behandlingar, t.ex. rötning, där själva rötningsprocessen tar längre tid än tre år kommer dock att bli skattepliktiga."

Lagtexten anger inte någon tid inom vilken en färdig kompost måste föreligga för att processen skall anses som kompostering. Om fråga därför är om en process för att omvandla material till kompost och inte bara en förvaring av icke behandlingsbart material kan den omständigheten att processen tar längre tid än tre år enligt Regeringsrättens mening inte innebära att processen förlorar sin karaktär av kompostering med påföljd att skattskyldighet inträder för det i processen ingående materialet.

Fråga uppkommer vidare om det material som är föremål för kompostering eller som förvaras med avsikt att genomgå en sådan process skall anses förvarat inom anläggningen i den mening som avses i 1 § LSA. Tolkas begreppet förvaring så att det omfattar också sådant material utlöses principiell skattskyldighet enligt 1 § så snart som materialet förvarats inom anläggningen under längre tid än tre år. Eftersom 6 § LSA anger undantag från den skatteplikt som annars skulle föreligga enligt 1 § finner Regeringsrätten emellertid att material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA inte kan anses förvarat där i den mening som avses i 1 § så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det överklagats.

Föredraget 2001-05-30, föredragande Perttu, målnummer 2189-2000

Sökord: Förhandsbesked; Avfallsskatt; Punktskatter

Litteratur: prop. 1998/99:84 s. 23-29, 54-56 och 105-114.
