KRISTINA SÖDERMAN

Klargöranden i rättspraxis om avfallsskatt underlättar utvecklingen i återvinningsbranschen

Vad har ett miljötillstånd för betydelse vid bestämmandet av vad som är en skattepliktig avfallsanläggning? Kan det finnas flera anläggningar inom ett tillståndsområde? Dessa två frågor har besvarats genom två domar under år 2016 från Högsta förvaltningsdomstolen (dom den 23 december 2016 i mål nr 5362–5364-15) respektive Kammarrätten i Sundsvall (dom den 21 september 2016 i mål nr 2817–2819-15), och dessa domar behandlas i denna artikel.

1 INLEDNING

På 90-talet var deponering den billigaste metoden och det helt dominerade sättet att ta hand om avfall – av det avfall som kom in till anläggningar för konventionellt avfall deponerades ca 85 %.[1] För att komma tillrätta med att avfall deponerades istället för att återanvändas eller återvinnas infördes avfallsskatten den 1 januari 2000 genom lagen (1999:673) om skatt på avfall (”LSA”). Avsikten med avfallsskatten var att den endast skulle belasta avfall som deponeras.[2] Genom att det blev dyrare att göra sig av med avfall genom deponering gavs ett ekonomiskt incitament att behandla avfallet på ett från miljö- och resurssynpunkt bättre sätt genom återanvändning, återvinning och andra behandlingsmetoder.[3] Avfallsskatten uppgick vid dess införande till 250 kronor per ton – idag uppgår avfallsskatten till 500 kronor per ton.

Det ska inledningsvis framhållas att lagstiftaren genom LSA, tillsammans med andra styrmedel, har lyckats med föresatsen att styra bort från deponering. Idag är det i princip bara avfall som inte på ett miljöriktigt sätt kan eller bör behandlas eller återvinnas som deponeras på svenska avfallsanläggningar.[4] Vad lagstiftaren däremot misslyckats med är att för skatte-

1 Prop. 1998/99:84 s. 16.
2 Prop. 1998/99:84 s. 35.
3 Prop. 1998/99:84 s. 23.
4 Avfall Sveriges Deponihandbok, Rapport D2012:02 (2015-105-24), s. 5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

pliktiga avfallsanläggningar få till en tydlig och lättillämplig lagstiftning som uppfyller LSA:s huvudsyfte, d.v.s. att avfallsskatt endast ska belasta avfall som deponeras.

Det finns två typer av anläggningar som ska betala avfallsskatt: *avfallsanläggningar* 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 (1 § första stycket LSA) samt *anläggningar där det huvudsakligen bedrivs annan verksamhet än avfallshantering* s.k. industrianläggningar, som blir skattepliktiga om mer än 50 ton per år av farligt avfall eller avfall deponeras eller förvaras under längre tid än tre år inom anläggningen (1 § andra stycket LSA). Beskattningssituationen för industrianläggningar skiljer sig från avfallsanläggningarna såtillvida att skattskyldigheten inte inträder vid den tidpunkt då material förs in till industrianläggningen, vilket är fallet för avfallsanläggningarna, utan först när avfallet uppkommer[5] inom industrianläggningen.

Denna artikel berör inte närmare industrianläggningar, utan i huvudsak inriktas den på vissa tillämpnings- och tolkningsproblem som berör de skattepliktiga avfallsanläggningarna.

För en skattepliktig avfallsanläggning innebär den beskattningsmodell som LSA bygger på, den s.k. nettodeponimetoden, att *allt material* (såväl avfall som annat material) som tas in till avfallsanläggningen belastas med avfallsskatt, oberoende av om materialet tas in till avfallsanläggningen för deponering eller för att hanteras i syfte att kunna återanvändas eller återvinnas. Material som tas in för bearbetning och behandling kan undantas enligt 6 § LSA och viss användning respektive vissa avfallsslag ger rätt till avdrag enligt 10–11 §§ LSA (se vidare avsnitt 2.3). Avdrag medges också för beskattat material som förts ut från den skattepliktiga avfallsanläggningen.

Utifrån ett ekonomiskt perspektiv medför nettodeponimetoden att material och avfall, som inte undantas från skatt och inte heller förts ut eller ger rätt till avdrag under samma deklarationsperiod som det förts in, leder till en skattebelastning och har en likviditetspåverkan på den skattepliktiga avfallsanläggningen.

En stark trend har varit att avfallsanläggningarna blivit allt mer kom-

5 Begreppet ”*uppkommer*” avser att avfallet inte längre är under process och beskattningstidpunkten är normalt när avfallet placerats på särskild plats för deponering eller längre förvaring, se Skatteverkets skrivelse 040305, dnr 130-2199-04/1152, fråga 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

plicerade och flera s.k. multianläggningar har uppstått, där deponering utgör en mindre del av verksamheten inom multianläggningen medan den huvudsakligen verksamheten består av bearbetning och behandling, t.ex. sortering, balning, material- och energiåtervinning i form av rötning av matavfall och kompostering av park- och trädgårdsavfall, behandling av förorenade jordar, spillolja, oljefilter, dispergering och behandling av färg, fett och lim samt framställning av bränslefraktioner. Verksamheten vid dessa multianläggningar påminner i flera avseenden mer om en industriell verksamhet än en konventionell avfallsverksamhet. Särskilt för dessa multianläggningar har det funnits betydande osäkerhet beträffande hur avfall och annat material som förs in för bearbetning och behandling inom multianläggningarna ska hanteras i avfallsdeklarationen och vad beskattningskonsekvenserna blir enligt LSA. Osäkerheten gäller främst frågan hur den skattepliktiga avfallsanläggningen ska avgränsas rent fysiskt, d.v.s. vilka möjligheter dessa multianläggningar har att ta in material och avfall för bearbetning och behandling utan att avfallsskatt ska betalas för materialet och avfallet vid införsel till anläggningen.

För verksamhetsutövare inom multianläggningar blir det en väsentlig skillnad i administration och skattebelastning om det endast är det område där deponering får ske som utgör den skattepliktiga avfallsanläggningen eller om hela anläggningen, inklusive behandlings- och sorteringsytor, ska anses utgöra den skattepliktiga avfallsanläggningen. Det faktum att Skatteverket har drivit den senare linjen, att det är hela anläggningen som ska utgöra den skattepliktiga avfallsanläggningen, har gjort att det ekonomiska incitamentet, att ta in material och avfall för bearbetning och behandling i syfte att detta ska kunna återanvändas och återvinnas, delvis har motverkats. Indirekt har också konkurrensnackdelar uppstått i förhållande behandlingsanläggningar som inte bedriver deponi, d.v.s. som inte utgör en skattepliktig avfallsanläggning. Det säger sig självt att en skattepliktig avfallsanläggning som belastas med 500 kronor per mottaget ton material som tas in för behandling och bearbetning inte kan konkurrera på samma villkor som en icke skattepliktig avfallsanläggning, som inte behöver beakta LSA eller betala avfallsskatt.

Genom två domar[6] under år 2016 från Högsta förvaltningsdomstolen (dom den 23 december 2016 i mål nr 5362–5364-15) respektive Kammarrätten i Sundsvall (dom den 21 september 2016 i mål nr 2817–2819-15),

6 Författaren företrädde de skattskyldiga bolagen i dessa mål såsom ombud.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

har vissa frågetecken och osäkerhetsfaktorer försvunnit rörande avgränsningen av den skattepliktiga avfallsanläggningen.

Huvudsyftet med denna artikel är att belysa det i LSA centrala begreppet ”avfallsanläggningen” genom de två huvudsakliga frågeställningarna som var föremål för prövning i ovannämnda mål;

– Vilken påverkan har miljötillstånden på den fysiska avgränsningen av den skattepliktiga avfallsanläggningen?
– Är det möjligt att ha flera anläggningar inom ett miljötillståndsområde?

Inledningsvis ges en översiktlig beskrivning av LSA:s tillkomst, vilka anläggningar som beskattas enligt LSA och dessa anläggningars fysiska avgränsning samt valet av beskattningsmetod.

Slutligen berörs ytterligare två särskilda frågor som ännu inte har fått några klara svar och där osäkerhet således råder samt ett område där lagstiftaren, genom en ändring av lagstiftningen, ytterligare kan förbättra möjligheterna och ge ett ekonomiskt incitament till återanvändning och återvinning av material istället för att detta material produceras genom brytning av jungfruliga material.

2 KORT OM LAGENS TILLKOMST, OMFATTNING OCH METODIK

2.1 Avfallsskattelagens tillkomst

LSA bygger på de förslag som lämnades av Deponiskatteutredningen i betänkandet Skatt på avfall (SOU 1996:139). Förslagen behandlades vidare i propositionen Lag om skatt på avfall (prop. 1998/99:84) och tillstyrktes av riksdagen (bet. 1998/99:SkU20, rskr. 1998/99:258).

Lagstiftningen som infördes 1 januari 2000 har varit föremål för översyn genom BRAS-utredningen[7] som avlämnade sitt slutbetänkande 2005 och efter lagens införanden har vissa förbättringar åstadkommits bl.a. genom möjligheten till direktavdrag för material som tagits in till en skattepliktig avfallsanläggning i syfte att användas för sluttäckning.[8]

7 *En BRA Skatt! – beskattning av avfall som deponeras*, SOU 2005:64.

8 10 § första stycket p. 4 LSA, SFS 2002:998 som trädde ikraft 2003-01-01.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

2.2 Vilka anläggningar omfattas av skatteplikt enligt LSA?

Som framgår ovan omfattar LAS två olika skattepliktiga anläggningar – avfallsanläggningar och industrianläggningar. Dessa anläggningar har det gemensamt att det inom anläggningarna förvaras farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år och denna förvaring är slutlig eller att mellanlagringen överstiger tre år.

Ovanstående ger vid handen att anläggningar där det inte sker deponering eller förvaring övertigande tre år behöver inte betala avfallsskatt. Av uttalanden i propositionen och i en skrivelse från Skatteverket framgår att avfallsskatt inte heller behöver betalas för material som förs in till en tidigare skattepliktig avfallsanläggning där det inte längre sker någon deponering och som avregistrerats hos Skatteverket.[9] Det kan noteras att LSA inte innehåller några bestämmelser om hur ett avslut av en skattepliktig avfallsanläggning ska genomföras rent praktiskt. I en avslutsprocess är det därför viktigt att verksamhetsutövaren för en dialog med Skatteverket, t.ex. om hur beskattat material ska hanteras vid en avregistrering, om detta material efter avregistreringen är avsett att föras ut från anläggningen eller användas på sådant sätt att avdragsrätt skulle ha förelegat om anläggningen varit fortsatt skattepliktig.

Även om det sker deponering och förvaring, som gör att skatteplikt normalt skulle uppstå, undantas vissa anläggningar från LSA:s tillämpningsområde genom 3 § LSA. För att anläggningen ska undantas ska det *uteslutande* ske deponering eller förvaring av vissa typer av avfall som räknas upp i paragrafen. Exempelvis undantas s.k. schaktmassetippar som består av jord, grus och sten. Av förarbetena framgår att det inte bör bli aktuellt med en vid tolkning av begreppen och det anges att material som är resultatet av förädling av de uppräknade avfallsslagen, t.ex. betong och tegel, inte bör omfattas av undantaget från skatteplikt.[10] Skatteverket har dock i ett ställningstagande[11] förtydligat att Skatteverket anser att förorenad jord omfattas av begreppet ”jord” i 3 § LSA. En fråga som är obesvarad är i vilken omfattning det kan förekomma t.ex. betong och tegel i jorden, d.v.s. när är inslaget av andra avfallsslag så stort att det inte längre föreligger ”jord” enligt 3 § LSA?

9 Skatteverkets skrivelse 040305, dnr 130-2199-04/1152, fråga 6. Se även prop. 1998/99:84 s. 113.

10 Prop. 1998/99:84 s. 49.

11 Skatteverkets ställningstaganden, *Avfallsskatt, förorenad jord från marksanering*, 2009-12-18, dnr 131 885263-09/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

Av förhandsbeskedet RÅ 2001 ref. 30 framgår att det är möjligt att bedriva behandlingsverksamhet inom en anläggning som undantas enligt 3 § LSA, utan att anläggningen blir skattepliktig, förutsatt att behandlingsverksamheten är undantagen från skatt enligt 6 § LSA eller att behandlat material förs ut inom tre år. Vid behandling som är undantagen enligt 6 § LSA kan behandlingstiden vara längre än tre år t.ex. vid kompostering, utan att anläggningen blir skattepliktig.

LSA blir normalt inte heller tillämplig när avfall nyttiggörs, t.ex. om avfall används för utfyllnad i vatten för att åstadkomma en hamn eller ett markområde eller för att vid vägbyggnation fylla upp en vägbank eller för att åstadkomma en bullervall.[12] I förhandsbeskedet RÅ 2003 ref. 42[13] ansågs utfyllnad av nedlagda kalkstensgruvor med kalkstensavfall (mesa) inte utgöra sådan deponering eller förvaring som är skattepliktig enligt LSA.

2.3 Metoden för uttag av avfallsskatt – nettodeponimetoden

Den skattetekniska metod som används för uttaget av avfallsskatten är en nettodeponimetod. I det lagstiftningsarbete som föregick LSA diskuterades även den s.k. slutdeponimetoden, som byggde på att skattskyldigheten endast skulle omfatta avfall som fördes in till en särskild avgränsad yta inom anläggningen där deponering fick ske. I valet mellan de två metoderna bedömdes slutdeponimetoden i och för sig vara principiellt riktig, d.v.s. syftet att endast beskatta deponerat material skulle uppfyllas, men metoden ansågs innefatta flera svårlösliga problem medan nettodeponimetoden bedömdes vara administrativt enklare och gav framförallt Skatteverket bättre kontrollmöjligheter.[14]

Som framgår ovan innebär nettodeponimetoden rent praktiskt, vad gäller skattepliktiga avfallsanläggningar, att allt som förs in till en avfallsanläggning blir föremål för beskattning, d.v.s. oavsett om det rör sig om något som definitionsmässigt är att anse som avfall eller inte och oberoende av om införsel sker i syfte att deponera eller möjliggöra återanvändning eller återvinning. Att det inte bara är avfall som träffas av beskattningen följer av att annat material som förs in till en avfallsanläggning ska jäm-

12 Prop. 1998/99:84 s. 28 f. Se även Skatteverkets skrivelse 040305, dnr 130-2199-04/1152, fråga 10.

13 Författaren företrädde sökande i detta förhandsbesked såsom ombud.

14 Prop. 1998/99:84 s. 34 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

ställas med avfall enligt 2 § LSA. Det kan noteras att 2 § LSA inte gäller för industrianläggningar.

Material och avfall som tas in till avfallsanläggningen för att användas för driften av anläggningen och för vissa bearbetnings- och behandlingsformer som räknas upp i 6 § LSA, t.ex. kompostering, rötning, tillverkning av fast lagringsbart bränsle[15] undantas från avfallsskatt. Det kan noteras att bedömningen om skatteundantagen i 6 § LSA är tillämpliga ska göras i samband med att materialet eller avfallet tas in till avfallsanläggningen. Vid bearbetning och behandling av avfall uppstår istället skattskyldigheten om rester uppstår efter slutförd behandling som varken förs ut eller används för fortsatt bearbetning och behandling.

Material som beskattats vid införsel till anläggningen ger rätt till avdrag enligt 10 § LSA, med motsvarande skattesats som tidigare beskattats, när materialet förs ut eller används för visst ändamål (t.ex. driften av anläggningen, konstruktionsarbeten, sluttäckning, åtgärder för att åstadkomma en miljösäker deponering eller förvaring). Det är endast tidigare beskattat material som ger rätt till avdrag, varför det är viktigt att den skattskyldige har god dokumentation till stöd för gjorda avdrag.[16] Avdrag får också göras för avfall som är av viss typ och som räknas upp i 11 § LSA (t.ex. förorenad jord, muddermassor och avfall från olika saneringsåtgärder), och skälen för denna avdragsrätt utgörs av att dessa avfallstyper regelmässigt inte kan behandlas på ett miljömässigt acceptabelt sätt, d.v.s. deponering är det alternativ som finns.

2.4 Den skattepliktiga avfallsanläggningens fysiska avgräsning

I Deponiskatteutredarens betänkande föreslogs att skyldigheten att betala avfallsskatt skulle knytas direkt till tillståndsplikt för deponiverksamhet, d.v.s. vilka anläggningar som skulle vara skattepliktiga skulle styras av om tillståndet gav verksamhetsutövaren rätt att deponera på anläggningen.[17] Därigenom skulle avfallsskatt inte behöva betalas för material som fördes in till en anläggning där miljötillståndet inte gav rätt till deponering och vid blandad verksamhet, t.ex. deponering och behandlingsverksamhet, skulle den skattepliktiga avfallsanläggningen kunna begränsas genom

15 Fast lagringsbart bränsle som tas in för mellanlagring, d.v.s. som inte bearbetas inne på avfallsanläggningen, undantas inte från avfallsskatt.

16 Se exempelvis RÅ 2002 ref. 38.

17 *Skatt på avfall*, SOU 1996:139, s. 138.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

olika miljötillstånd där behandlingsverksamheten inte skulle ingå i den skattepliktiga avfallsanläggningen förutsatt att deponering inte fick ske där enligt miljötillståndet.

Regeringen fick dock inför framtagandet av propositionen information om att inte alla miljötillstånd konkret specificerade vilken typ av avfallshantering som fick ske på en anläggning. I propositionen fullföljdes därför inte utredarens förslag att knyta skattskyldigheten till deponitillståndet och i propositionen återfinns skrivningar som har medfört betydande osäkerhet beträffande huruvida miljötillstånden skulle kunna begränsa den skattepliktiga avfallsanläggningen.[18]

Departementschefens uttalande att ”[b]egreppet avfallsanläggning bör ges en relativt vid innebörd och bör omfatta varje plats där någon form av hantering av avfall sker”[19] är dock det uttalande som lett till störst osäkerhet, och som givit Skatteverket stöd i sin inställning att det är en avfallsanläggnings yttre stängsel som ska utgöra den fysiska gränsen för den skattepliktiga avfallsanläggningen.

Regeringsrätten har i ett tidigare förhandsbesked[20] prövat frågan om det är möjligt att dela upp en avfallsanläggning i två delar – en skattepliktig del och en icke skattepliktig del – genom att sätta upp stängsel och plintar. Av förutsättningarna till förhandsbeskedet framgår att det var fråga om endast ett tillstånd för all verksamhet och i detta fall fann Regeringsrätten att den skattepliktiga avfallsanläggningen inte kunde begränsas endast genom att sätta upp fysiska avgränsningar.

3 MILJÖTILLSTÅNDETS BETYDELSE FÖR AVGRÄNSNINGEN AV DEN SKATTEPLIKTIGA AVFALLSANLÄGGNINGEN

3.1 Bakgrund till Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål nr 5362–5364-15

Den anläggning som var föremål för prövning i ovannämnda mål är en s.k. multianläggning och är Sveriges största område för miljö och energianknutna verksamheter. Inom anläggningen tas det emot ca 700 000 ton avfall och material per år. Den totala verksamhetsytan uppgår till

18 Se särskilt uttalanden i prop. 1998/99:84 om balning s. 28, sorterings- och/eller komposteringsverksamhet s. 45 och s. 56 samt s. 37 rörande kompletterande undantag från beskattningen.

19 Prop. 1998/99:84 s. 25.

20 RÅ 2009 not. 46.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

1 390 000 m^2, vilket motsvarar ca 230 fotbollsplaner. Inom området hanteras över 500 olika material och multianläggningen har under perioder tagit emot över 10 000 ton per dag.

Multianläggningen består av fem områden, som miljörättsligt utgör fem olika anläggningar med egna miljötillstånd, och med fysiska avgränsningar. Det är bara inom två av dessa områden som deponering får ske enligt miljötillstånden. Multianläggningen har en gemensam yttre avgränsning genom stängsel och en gemensam in- och utfart med våg. Multianläggningen utgör ostridigt en avfallsanläggning, varför frågan i målen var om hela området skulle anses vara en enda skattepliktig avfallsanläggning eller om respektive delområde skulle utgöra separata avfallsanläggningar där prövningen om skattskyldighet skulle göras för respektive avfallsanläggning (delområde).

Skatteverket hade vid sin revision gjort bedömningen att multianläggningens yttre stängsel skulle avgränsa den skattepliktiga avfallsanläggningen, d.v.s. allt material och avfall som togs in genom grindarna skulle tas med och beaktas vid upprättande av avfallsdeklarationen.[21] Det skattskyldiga bolaget, som i sin deklaration endast tagit upp och beaktat material och avfall som tagits in till de två områden där det enligt tillstånden fick ske deponering, bestred Skatteverkets beslut och hävdade å sin sida att den skattepliktiga avfallsanläggningen skulle begränsas till dessa två deponiområden, d.v.s. material och avfall som togs in till övriga områden, där deponering inte fick ske enligt miljötillstånden, skulle undantas från avfallsskatt och LSA:s tillämpning.

Såväl förvaltningsrätten som kammarrätten ansåg att de olika områdena utgjorde en enda skattepliktig avfallsanläggning, bl.a. med hänvisning till RÅ 2009 not. 46 och att det var en verksamhetsutövare som bedrev verksamheten inom samtliga områden. Underinstanserna kom således fram till att Skatteverkets bedömning var korrekt, varför det skattskyldiga bolaget överklagade kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen.

3.2 Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen inleder med att konstatera att enbart fysiska avgränsningar är inte tillräckligt för att det ska uppkomma flera anläggningar enligt LSA i enlighet med RÅ 2009 not. 46. Frågan är således

21 En av de fem anläggningarna omfattades inte i Skatteverkets beslut och ingick inte i Högsta förvaltningsdomstolens prövning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

om separata miljötillstånd, förutom fysiska avgränsningar, ska leda till en annan bedömning.

Som ett led i denna bedömning framhåller Högsta förvaltningsdomstolen att syftet med lagstiftningen är att beskatta långtidsförvaring av avfall och att det i förarbetena uppmärksammades att den valda nettodeponimetoden medförde nackdelar för anläggningar med såväl deponering som annan verksamhet. Vidare framhålls att det i Deponiskatteutredarens betänkande anförs möjligheter att undvika detta genom att ansöka om separata miljötillstånd, något som inte avvisades av regeringen i propositionen, även om regeringen delvis valde en annan lösning än den som förts fram i betänkandet.

Högsta förvaltningsdomstolens slutsats är följande:

> ”Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att såväl det övergripande syftet med lagstiftningen som ovan redovisade förarbetsuttalanden 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”.[22]

I här aktuella mål ansågs därför att den skattepliktiga avfallsanläggningen kunde begränsas till de två anläggningar (delområden) där miljötillstånden medgav deponering – övriga anläggningar undantogs från den skattepliktiga avfallsanläggningen eftersom det där varken skedde deponering eller lagring överstigande tre år.

Det faktum att det miljörättsligt finns en tillsynsmyndighet, länsstyrelsen, som tillser att miljötillstånden följs synes ha haft betydelse för Högsta förvaltningsdomstolens slutsats och det är rimligt att så är fallet eftersom länsstyrelsen sannolikt har bättre möjligheter att upptäcka olovlig deponering genom sin årliga tillsyn än Skatteverket har vid en revision. I förarbetena förutsätts dessa två tillsynsmyndigheter samarbeta i detta avseende.[23]

Att det var ett och samma bolag som bedrev verksamheten och ansågs

22 Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål nr 5362–5364-15, s. 7.

23 Prop. 1998/99:84 s. 105.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

var verksamhetsutövare på samtliga delområden, vilket hade betydelse för kammarrättens bedömning, synes inte ha påverkat Högsta förvaltningsdomstolens bedömning.

Genom Högsta förvaltningsdomstolens dom har det klarlagts att det är möjligt att begränsa den skattepliktiga avfallsanläggningen genom miljötillstånd i kombination med fysiska avgränsningar. Det får vidare anses möjligt att ha en och samma verksamhetsutövare som bedriver verksamheten på såväl den skattepliktiga avfallsanläggningen som på den icke skattepliktiga avfallsanläggningen.

4 TVÅ AVFALLSANLÄGGNINGAR KAN FÖRELIGGA INOM SAMMA MILJÖTILLSTÅNDSOMRÅDE

4.1 Bakgrund till Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 2817–2819-15

Inom aktuell multianläggning bedrivs all verksamhet inom ett miljötillstånd men med flera verksamhetsutövare där den huvudsakliga avfalls- och återvinningsverksamheten bedrivs av ägaren av fastigheten (”*Återvinningsbolaget*”), som även står som innehavare av miljötillståndet för området. Multianläggningen avgränsas utåt av ett yttre staket och det finns en gemensam våg där in- och utfart sker. Sedan år 2012 arrenderas del av multianläggningens mark ut (benämnt område D i domen) till ett bolag (”*Granulatbolaget*”) som på markområdet bedriver industriell tillverkning av granulat. Inom område D, som är väl avgränsat fysiskt, får deponering inte ske enligt gällande miljötillstånd. Granulatbolaget bedriver sin verksamhet helt fristående från den verksamhet som bedrivs i övrigt inom multianläggningen, genom egen personal, eget kontor och egen fabrik. Granulatbolaget är också anmäld som verksamhetsutövare hos tillsynsmyndigheten för den verksamhet som bedrivs på område D, men miljörapporten lämnas gemensamt för hela multianläggningen av Återvinningsbolaget. Granulatbolaget ingår i samma koncern som Återvinningsbolaget, men är inte ett helägt dotterföretag till detta bolag.

Huvudfrågan i målen är om det föreligger en enda avfallsanläggning inom hela tillståndsområdet eller om det finns två avfallsanläggningar – en där Granulatbolaget bedriver sin verksamhet (område D) och en för den övriga delen av multianläggningen (området A-C).

Frågan aktualiserades genom att Återvinningsbolaget gav in ett öppet yrkande för att få klarhet i om Återvinningsbolaget skulle ta upp allt mate-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

rial och avfall som togs in genom grindarna, d.v.s. även material som skulle användas i Granulatbolagets verksamhet, i sin avfallsskattedeklaration. Skatteverket gjorde bedömningen att så var fallet, varför frågan överklagades till förvaltningsrätten av Återvinningsbolaget, som gav Återvinningsbolaget rätt. Frågan överklagades därefter av Skatteverket till kammarrätten.

4.2 Kammarrättens bedömning

Kammarrätten börjar med att konstatera att det varken av LSA eller av lagens förarbeten går att utläsa någon närmare beskrivning av hur ett geografiskt område ska vara avskilt, fysiskt eller juridiskt, för att två anläggningar ska anses föreligga. Det utgör dock inte något hinder mot att ett visst område inom en fastighet kan utgöra en egen anläggning i avfallsskattehänseende – oavsett om olika områden omfattas av separata miljötillstånd eller inte.

I den fortsatta bedömningen lyfter kammarrätten fram att det är den som bedriver verksamheten på en anläggning som är skyldig att betala avfallsskatt och vid den prövningen, av vem det är, är det av stor vikt vem som har den rättsliga och faktiska kontrollen över verksamheten.

Avslutningsvis konstaterar kammarrätten att utredningen ger klart stöd för att Granulatbolaget bedriver sin verksamhet självständigt i förhållande till Återvinningsbolaget. Med hänsyn härtill, då Granulatbolaget har haft den rättsliga och faktiska kontrollen över granulattillverkningen och över delområde D, finner kammarrätten att område D ska utgöra en egen anläggning och att Återvinningsbolaget inte ska beskattas för det material som förts in till detta område. Domen överklagades inte.

Genom kammarrättens dom har klarlagts att det är möjligt att inom ett miljötillstånd ha flera anläggningar skattemässigt, om verksamheterna på de olika områdena/anläggningarna bedrivs av olika juridiska personer där var och en av dessa juridiska personer har den rättsliga och faktiska kontrollen över sin verksamhet och sitt verksamhetsområde. Huruvida det är ett krav att det inte är fråga om moderföretag och helägt dotterföretag är en fråga som kvarstår, som tas upp närmare i avsnitt 5 nedan.

5 SAMMANFATTNING OCH UTESTÅENDE FRÅGOR

Det faktum att ett sådant centralt begrepp som ”avfallsanläggningen” blir bättre klarlagt till sin innebörd först 16 år efter att lagen instiftades skulle kunna tyda på att det inte setts som ett problem i branschen. Men så är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

inte fallet. Problemen med ränteförluster och skattebelastning för material och avfall som ingår i lager vid slutet av varje redovisningsperiod liksom det administrativa merarbetet lyftes fram redan i samband med översynen 2005 i BRAS-utredningens slutbetänkande, men utan att det ledde till någon lagstiftningsåtgärd.[24]

Såväl Högsta förvaltningsdomstolens dom som kammarrättens dom i ovannämnda mål är därför viktiga för återvinningsbranschen. Detta eftersom domarna möjliggör en fortsatt utveckling mot multianläggningar genom att den skattepliktiga avfallsanläggningen, i vart fall i vissa fall, kan begränsas. En begränsning av den skattepliktiga avfallsanläggningen bör leda till minskad administration och skattebelastning och, inte minst, att snedvridningen av konkurrensen blir mer begränsad.

Ifrån Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 2817–2819-15 går det att finna två frågor, som är fortsatt osäkra.

Den första frågan avser möjligheten att ha två anläggningar inom ett tillståndsområde om det är ett moderföretag och helägt dotterföretag som bedriver separata verksamheter, genom egen personal och organisation, på avgränsade delområden. Kammarrättens uttalande nedan skapar denna osäkerhet.

> ”I de nu aktuella målen bedrivs verksamheterna däremot av två olika bolag. Mellan dessa bolag finns inte några ägarintressen, vilket var fallet i det ärende som prövades av Skatterättsnämnden.”[25]

I det förhandsbesked från Skatterättsnämnden, som kammarrätten syftar på, var en av frågorna om det var möjlighet att dela upp avfallsanläggningen i en skattepliktig del och en icke skattepliktig del genom att överlåta deponiverksamheten till ett helägt dotterföretag, samtidigt som deponiområdet skulle upplåtas eller överlåtas till dotterföretaget. Skatterättsnämnden uttalade härvid att ett sådant förfarande ”innebär enligt nämnden inte i sig att det uppkommer två anläggningar i avfallsskattehänseende”.[26] Frågan avvisades dock av Skatterättsnämnden på den grunden att Skatterättsnämnden ansåg det vara av stor vikt för bedömning av skattskyldigheten vem som hade den rättsliga och faktiska kontrollen över verksamheten och i ett koncernförhållande som det aktuella lämpade sig inte frågan att

24 *En BRA Skatt! – beskattning av avfall som deponeras* (SOU 2005:64) s. 71.

25 Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 2817–2819-15, s. 7.

26 Förhandsbesked från Skatterättsnämnden (Dnr 53-07/I), s. 4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

besvaras inom ramen för ett förhandsbesked. Frågan blev därför aldrig föremål för prövning av Regeringsrätten i RÅ 2009 not. 46.

Utifrån lagstiftningens syfte är min uppfattning att det inte finns anledning att göra en annan bedömning om det är fråga om ett moderföretag och ett helägt dotterföretag, i förhållande till om det inte föreligger ett sådant ägarförhållande, som var fallet i ovannämnda kammarrättsmål. Det avgörande i dessa fall måste vara om verksamheterna är tillräckligt åtskiljda att respektive bolag anses ha den rättsliga och faktiska kontrollen över sin verksamhet samt verksamhetsområde.

Den andra frågan, som aldrig kom att prövas av kammarrätten eftersom kammarrätten kom fram till att det förelåg två anläggningar, är om en anläggning kan anses skattepliktig såväl enligt l § första stycket LSA, d.v.s. såsom avfallsanläggning, och 1 § andra stycket LSA, d.v.s. såsom industrianläggning. Det finns uttalanden i propositionen som indikerar att detta skulle vara möjligt:

> ”I princip torde inget således hindra att samma anläggning undantagsvis skulle kunna bli skattepliktig med stöd av såväl första som andra punkten”.[27]

En sådan tillämpning av LSA skulle underlätta för multianläggningar där såväl återvinning, deponering och industriellverksamhet förekommer och där det endast finns *en* verksamhetsutövare samt *ett* miljötillstånd. Detta genom att material som tas in till den industriella verksamheten inte behöver beskattas vid införsel till anläggningen utan först i och med avfall uppstår, efter avslutad tillverkningsprocess, som deponeras. Huruvida denna möjlighet finns återstår att få klarhet i genom framtida rättspraxis.

Avslutningsvis bör det lyftas fram att det finns behov av översyn av LSA även fortsättningsvis. Ett sådant område, där en sådan översyn skulle behöva aktualiseras, avser behandling och bearbetning av äldre deponier, s.k. landfill mining. De äldre deponierna kan innehålla potentiella miljörisker och genom landfill mining gås dessa deponier igenom och det som går att återvinna i form av t.ex. skrot och metaller, brännbart material, jord och sten etc. tas ut medan den deponirest som blir kvar deponeras på ett mer miljösäkert sätt, på en modern deponi som uppfyller dagens krav. Det problem som idag finns inbyggt i LSA är att avfallsskatt inte får dras av när deponiresten förs ut från den äldre deponin (antingen för att deponin är avregistrerad för avfallsskatt eller för att avfallsskatt inte betalats vid de-

27 Prop. 1998/99:84 s. 106.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

poneringstidpunkten), medan samma deponirest ska beskattas med 500 kronor per ton när den tas in på den nya deponin. Denna skattebelastning medför att det idag inte bedöms vara ekonomiskt försvarbart att genomföra landfill mining, trots att det skulle vara önskvärt både ur ett miljömässigt perspektiv, för att åstadkomma en miljösäkrare deponering, och ur ett återvinningsperspektiv, genom att material som framställs genom förfarandet kan återanvändas istället för jungfruliga råvaror. I detta avseende utgör avfallsskatten ett hinder för att åstadkomma det som LSA syftar till – att ge ett ekonomiskt incitament att behandla avfall på ett från miljö- och resurssynpunkt bättre sätt.

Kristina Söderman är delägare och verksam som advokat hos Ahlford Advokatbyrå AB i Uppsala.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23