

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

KEN nr 10879 af 05/09/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. godtgørelse af olie- og Co2-afgift – olie forbrugt til transport af særskilt materiel hen til landmanden ikke anset for godtgørelsesberettiget

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-02127

Landsskatteretskendelse vedr. godtgørelse af olie- og Co2-afgift – olie forbrugt til transport af særskilt materiel hen til landmanden ikke anset for godtgørelsesberettiget

Resumé

En anmodning om godtgørelse af olie- og Co2-afgift for en vognmandsvirksomhed, der udøvede aktiviteter med bl.a. håndtering og transport af kartofler for landmænd, kunne ikke imødekommes for den del, der vedrørte transport af særskilt materiel til landmanden.

Klagen skyldes, at A ApS' (fremover benævnt virksomheden) anmodning om godtgørelse af olie- og Co2-afgift ikke er imødekommet fuldt ud. Skattecentret har ikke anset olie forbrugt til transport af særskilt materiel hen til landmanden for godtgørelsesberettiget.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster Skattecentrets afgørelse.

Sagens oplysninger

Virksomheden er en vognmandsvirksomhed, der udøver aktiviteter med blandt andet håndtering og transport af kartofler fra landmænd til kartoffelmelsfabrikker.

I forbindelse med læsning og transport af kartoflerne er der foretaget rensning med særskilt rense- og læssemateriel.

Virksomheden har i løbet af årene anvendt forskellige gummi-hjulslæsere samt en teleskoplift til arbejdet. Gummi-hjulslæsere er til opgaven med rensning og læsning påmonteret et kartoffelgreb.

Selskabet har med henvisning til SKM2003.45.LSR og TS-cirk 2003-10, anmodet om godtgørelse af 455.620 kr. i olieafgift og 15.024 kr. i CO2-afgift eller i alt 470.644 kr. for perioden 1996/1997-2003/2004. Anmodningen vedrører afgift af dieselolie brugt som motorbrændstof, dels til rensning/læsning af kartofler, dels til transport fra vognmandsvirksomheden ud til de enkelte landmænd, hvor rensning og læsning er foretaget.

Som grundlag for godtgørelsesanmodningen har virksomheden opgjort forbruget af dieselolie i de køretøjer, selskabet i perioden har benyttet i forbindelse med rensningen og læsning af kartofler. Virksomheden har opgjort olieforbruget såvel ved direkte håndtering ved landmanden, som forbruget i forbindelse med kørsel fra virksomheden til landmanden. Virksomheden har således anset olieforbrug medgået til aktiviteter forud for transporten bort fra den enkelte landmand for godtgørelsesberettiget.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har ikke anset virksomheden for berettiget til tilbagebetaling af olieafgift på 127.357 kr. og CO2-afgift på 4.104 kr. eller i alt 131.461 kr. for perioden 1996/1997-2003/2004, vedrørende olieforbrug ved kørsel fra maskinstationen til landmanden. Dette forbrug er ikke anset for at vedrøre en aktivitet, som er en del af den godtgørelsesberettigede primæraktivitet hos landbrugsvirksomheder.

Hovedreglen i mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 2. 2. pkt. er at afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof ikke tilbagebetales. Undtagelsen til hovedreglen vedrørende motorbrændstof fremgår af § 11, stk. 3, hvorefter der ydes godtgørelse af afgiften af motorbrændstof, der udelukkende anvendes til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl.

Da der således er tale om en specifik undtagelse til hovedreglen, er det skattecentrets opfattelse, at den skal fortolkes indskrænkende, hvilket også er i fuld overensstemmelse med formuleringen af lovteksten, hvor udtrykket »der udelukkende anvendes til« benyttes.

I SKM2005.193.LSR, om godtgørelse af olie- og CO₂-afgift ved indfangning, pakning, læsning og borttransport af kyllinger, ville læsningen af kyllingerne ikke have været en godtgørelsesberettiget aktivitet, men en del af transportydelsen, såfremt rensning og læsning kunne adskilles. Godtgørelsen ved forbrug som motorbrændstof afgrænses af, hvornår selve primæraktiviteten starter og slutter, såfremt det er muligt at adskille aktiviteterne. I overensstemmelse hermed, skal godtgørelsen af motorbrændstof ved rensning/læsning af kartofler efter skattecentrets opfattelse afgrænses af, hvornår den godtgørelsesberettigede primæraktivitet, nemlig rensning af kartoflerne påbegyndes.

Lovteksten i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, taler ikke om forbrug »i tilknytning til« eller »i forbindelse med« primæraktivitet, men om motorbrændstof der udelukkende anvendes til primæraktiviteter. Hverken i lov eller i forarbejder benyttes vendingerne »i tilknytning til« eller »i forbindelse med«. Den tilsvarende bestemmelse i artikel 8, stk. 2, litra f, i direktiv 92/81 af 19. oktober 1992 benytter ligesom lovteksten i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, formuleringen produkter, der anvendes »udelukkende inden for landbrug, gartneri, skovbrug og dampbrug«.

En maskinstation/vognmand, der leverer serviceydelser, falder som sådan uden for landbruget/primærsektoren, og kan derfor som udgangspunkt ikke få fradrag for forbruget af dieselolie til motorbrændstof. Kun brændstofforbrug, der anvendes direkte til den godtgørelsesberettigede handling, i dette tilfælde rensning af kartofler, kan godtgøres.

Kørsel på offentlig vej fra forretningsadresse til landmænd/kunder, kan ikke sidestilles med en aktivitet (et forbrug), der er normalt for landmænd og kan ikke som sådan knytte sig til primæraktiviteten. Forbruget til en sådan aktivitet hænger netop sammen med en vognmandsforretnings særlige karakter som en »ikke-landbrugsvirksomhed«.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har nedlagt påstand om, at virksomheden er berettiget til yderligere godtgørelse af olie- og CO₂-afgift med i alt 131.461 kr. vedrørende olieforbrug i forbindelse med udførelsen af landbrugsaktiviteter, med ikke-registrerede køretøjer efter bestemmelsen i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, samt den tilhørende bestemmelse i kuldioxidafgiftsloven.

Landsskatteretten har med kendelserne SKM2003.45.LSR og SKM2005.192.LSR allerede flere gange slået fast,

- At det dels er den udøvende aktivitet og ikke hvem der udfører denne, der er bestemmende for godtgørelsesadgangen,
- At håndtering af roer og kartofler med særskilt materiel ikke blot kan ses som en sekundær og integreret del af transportopgaven samt,
- At der ikke i forhold til en given aktivitet, kan ske en kunstig opdeling af olieforbruget i det benyttede materiel, når der kun præsteres en ydelse.

Der er ikke grundlag for en betragtning om, at den del af materiellets olieforbrug i forbindelse med kørsel i direkte tilknytning til den opgave der løses, skal ses som en særskilt aktivitet med en selvstændig godtgørelsesmæssig kvalificering.

Et forsøg på at opdele aktiviteten vil som konsekvens få, at selskabet til forskel fra de enkelte landmænd samt maskinstationer i øvrigt, nægtes godtgørelse for kørsel til og fra de enkelte marker, uanset det sker i direkte forbindelse med udførelsen af landbrugsaktiviteter.

Det overses herved, at det allerede i bemærkningerne mv. i 1991/1992 blev understreget, at maskinstationer m.v., der udfører aktiviteter for landbruget, er underlagt de samme regler som det primære landbrug.

Dette gælder, med undtagelse af den særlige regel om landmændenes særlige ret til afgiftsgodtgørelse ved transport af egne produkter bort fra den enkelte ejendom med ikke registrerede køretøjer, således for samtlige erhverv, der løser landbrugsopgaver.

Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, »transport fra ejendommens område af egne produkter« giver ikke grundlag for en godtgørelsesbegrænsning for den kørsel, der naturligt sker i forbindelse med løsning af forskellige former for markarbejde og håndtering af afgrøder hos den enkelte landmand.

Den påklagede afgørelse er udtryk for en direkte fejlfortolkning af lovens indhold samt i direkte strid med mange års fast praksis for, hvordan godtgørelsesreglerne i forbindelse med løsningen af landbrugsopgaver har været administreret.

Betragtningen om, at der skal ske opsplitning af virksomhedens forbrug i det benyttede materiel vil svare til, at maskinstationer delvis skal nægtes godtgørelse af forbruget afhængig af om eksempelvis en traktor kører med ploven hævet eller ploven i jorden.

Da det imidlertid er driften af den enkelte traktor og de enkelte redskaber, som giver ret til godtgørelse i forbindelse med landbrugsarbejde, skal der udføres andet arbejde end egentlig landbrugsarbejde, før en hel eller delvis nægtelse af godtgørelse kan komme på tale.

Godtgørelsesadgangen kan ikke fortolkes indskrænkende udover bestemmelsens ordlyd i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Henset til såvel lovens ordlyd samt forarbejder til denne, er der i forhold til den konkrete sag intet grundlag for en påstand om, at der skulle gælde en »særligt indskrænket« godtgørelsesadgang for det forbrug, som maskinstationer, vognmænd m.v. har i særskilt materiel.

Forbruget af dieselolie til virksomhedens ikke registrerede motorkøretøjer er således ubetinget sket i forbindelse med varetagelsen af rense- og læsefunktionen for forskellige landbrugere, hvorfor dette i sin helhed omfattes af bestemmelsen i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Loven giver intet grundlag for en betragtning om, at forbrug i forbindelse med en aktivitet, som ubetinget falder indenfor landbrugsområdet, skal kvalificeres forskelligt afhængigt af, om forbruget sker i forbindelse med kørsel eller i forbindelse med selve rensningen.

Skattecentrets betragtning om, at kørsel på offentlig vej ikke er en aktivitet, der er normal for landmænd, hvorfor der ikke kan ske godtgørelse, er ikke alene i strid med lovens § 11, stk. 3, men er tillige baseret på en forkert opfattelse af, hvordan landbruget arbejder.

Det fremgår ikke af ordlyden til loven eller af dennes tilblivelse, at der skulle gælde særlige undtagelser til godtgørelsesadgangen, som tilmed særligt skulle gælde eksterne leverandører af tjenesteydelser. Dette ville være i direkte strid med de muligheder i EFs strukturdirektiv, som man fra dansk side ønskede udnyttet til gavn for landbruget, ligesom det direkte ville kollidere med ønsket fra lovgivers side tilbage i 1991/92 om generelt, at sikre maskinstationer m.fl. godtgørelsesadgang for landbrugsopgaver, så landmænd, der ikke havde eget specialmateriel til rådighed ikke, blot blev indirekte afgiftsbelastet.

For det andet hviler betragtningen om, at eksterne tjenesteyderes forbrug i forbindelse med kørsel ikke har status som en primæraktivitet på en forkert antagelse om, at der er tale om et særligt forbrug til trods for, at der er tale om forbrug i en og samme maskine i forbindelse med udførelsen af landbrugsarbejde. Virksomhedens forbrug i forbindelse med kørsel adskiller sig imidlertid ikke specielt fra landbrugets egen kørsel til og fra arealer, idet langt de fleste landbrug i dag har egne og forpagtede arealer placeret med en betydelig geografisk spredning.

Repræsentanten har overfor Landsskatteretten tilføjet, at maskinens opgaver i praksis ikke kan opdeles i flere særskilte arbejdsfunktioner, idet opgaven løses af en maskine, hvorfor der heller ikke er grundlag for en særskilt prissætning af delene deraf.

Repræsentanten har anført, at maskinens eget forbrug i forbindelse med kørsel ikke med rette kan karakteriseres som et »forbrug af motorbrændstof til forudgående transport af materiel«, da der ikke er tale om »transport« i den betydning dette er givet i loven og dennes forarbejder.

Grundlæggende kan kørsel til og fra samt kørsel mellem landbrugsarealer, når denne alene knytter sig til en selvstændig godtgørelsesberettiget aktivitet, ikke kvalificeres selvstændigt, når der konkret er tale om, at en maskine er anvendt til en opgave, der ikke kan deles.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, kan afgiften for varer, der anvendes som motorbrændstof, ikke tilbagebetales, medmindre motorbrændstoffet anvendes som nævnt i lovens § 11, stk. 3. Endvidere kan der i henhold til kuldioxidafgiftslovens § 9, stk. 1, jf. stk. 4, nr. 1, ske tilbagebetaling af afgiften for det forbrug, der er fuldt ud tilbagebetalingsberettiget efter § 11 i mineralolieafgiftsloven.

Der kan således alene ske tilbagebetaling, såfremt motorbrændstoffet udelukkende anvendes til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl, jf. den nugældende bestemmelse i lovens § 11, stk. 3. Videre fremgår, at der ligeledes ydes afgiftsgodtgørelse for transport fra ejendommens område af egne produkter hidrørende fra nævnte virksomhed, samt at brændstof anvendt i registrerede motorkøretøjer ikke bliver refunderet.

Bestemmelsen blev oprindeligt og med en anden formulering indsat ved lov nr. 1029 af 19. december 1992. Af bemærkningerne til § 11, stk. 3, fremgår bl.a., at der herved er foretaget en præcisering af, at fritagelsen for landbrug, gartneri mv. også gælder for maskinstationer mv., der udfører markarbejder. Endvidere fremgår af betænkning afgivet af Skatteudvalget den 11. december 1992, at den foreslåede ændring vedrørende afgiftsgodtgørelse for transport hovedsageligt har til formål at præcisere, at landmænd afgiftsfrit kan transportere egne varer, der er produceret i landbruget, bort fra ejendommen ved hjælp af virksomhedens traktorer. Videre fremgår, at hvis andre end landmanden selv udfører transporten, skal der betales afgift.

Ved § 3 i lov nr. 435 af 26. juni 1998 blev bestemmelsen i lovens § 11, stk. 3, indsat med den nugældende formulering med virkning fra den 1. januar 1999. Af bemærkningerne fremgår bl.a., at som en konsekvens af ophævelsen af bestemmelserne om det særlige momsregister for landbrug og fiskeri mv. foreslås det at omformulere bestemmelsen, således at de aktiviteter, der giver mulighed for godtgørelse, nævnes direkte i lovbestemmelsen. Det er ikke hensigten at ændre praksis vedrørende afgrænsningen af de godtgørelsesberettigede aktiviteter.

Nærværende sag omhandler motorbrændstof forbrugt i særskilt materiel beregnet til rensning og læsning af kartofler og i forbindelse med transport af dette materiel fra maskinstationen og hen til den landbrugs-ejendom, hvor rensnings- og læsningsaktiviteten skal foregå.

Retten finder, at der ikke i olieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. er hjemmel til at anse sådant forbrug af motorbrændstof til forudgående transport af materiel for omfattet af godtgørelsesadgangen. Det bemærkes herved, at der ikke ved hverken SKM2003.45.LSR eller SKM2005.192.LSR er taget stilling til godtgørelsesadgangen for sådant forbrug. Videre bemærkes, at der skal foretages en konkret vurdering af den udøvede aktivitet samt, at der herved ikke er noget til hinder for at foretage en opdeling i godtgørelsesmæssig henseende af olieforbruget medgået til den af vognmanden leverede ydelse, jf. SKM2005.193.LSR.

Det omhandlede forbrug er ikke omfattet af olieafgiftslovens § 11, stk. 3, og er med rette ikke anset for godtgørelsesberettiget forbrug i medfør af lovens § 11, stk. 2. Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.

SKAT Hovedcentret har tiltrådt indstillingen.