

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9496 af 23/06/2020 (Gældende)

Afgiftsgodtgørelse - farvet dieselolie - landbrug og skovbrug mv.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0309268

Afgiftsgodtgørelse - farvet dieselolie - landbrug og skovbrug mv.

Spørger driver en mindre entreprenørvirksomhed, der leverer ydelser som skovning, flishugning, stub- og rodfræsning, knusning, grubning og andre ydelser i forbindelse med skovbrug.

Spørgsmålet handler om, hvorvidt spørger kan få energiafgift på motorbrændstoffet dieselolie til skovbrug godtgjort efter mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3, når dieselolien anvendes i skovmaskinerne, ikke er farvet (afgiftsmærket).

Af bekendtgørelse nr. 983 af 18. oktober 2015 om farvning af gas- og dieselolier og petroleum § 1 fremgår, at gas- og dieselolier og petroleum, som anvendes eller er bestemt til at anvendes som motorbrændstof i motordrevne driftsmidler, der helt eller delvis anvendes til virksomhed omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 (jordbrug, gartnerier og skovbrug, mv.), skal afgiftsmærkes.

Skattestyrelsen kan ikke bekræfte at Spørger kan få energiafgift på dieselolie til skovbrug godtgjort efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, såfremt den forbrugte dieselolie i Spørgers skovmaskiner ikke er farvet.

Skatterådsmøde 23. juni 2020 - SKM2020. 280. SR

Spørgsmål

1. Kan Spørger søge energiafgift på dieselolie til skovbrug godtgjort, selvom dieselolien ikke er farvet, jf. mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger driver en mindre skoventreprenørvirksomhed, og afregner moms halvårligt. Spørgers virksomhed består af at levere ydelser som skovning, flishugning, stub- og rodfræsning, knusning, grubning og andre ydelser i forbindelse med skovbrug. Som led i sin virksomhed påtænker Spørger at bruge skovmaskiner, hvis aktivitet berettiger til, at energiafgift på dieselolie anvendt i skovmaskinerne kan godtgøres.

Spørger ønsker at anvende transportdiesel til skovmaskiner, som skal bruges til skovbrug. Transportdieselen vil blive afgiftsberigtiget som svovlfri dieselolie med 6,8 procent biobrændstoffer. Alle skovmaskinerne vil blive tanket fra én nærmere defineret tank, som udelukkende leverer transportdiesel til skovmaskiner. Der vil således ikke blive tanket til private- eller andre formål end skovbrugsaktiviteter.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Lovgrundlag mv.

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 og stk. 1, nr. 6, at:

"Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. I perioden 2010-2014 er satserne for de enkelte år som anført i bilag 2. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.:

6) Svovlfri dieselolie med 6,8 pct. Biobrændstoffer (svovlindhold højst 0,001 pct.), 266,0 øre pr. liter ved dagstemperatur og 264,5 øre pr. liter ved 15 °C."

Derudover fremgår det af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, at:

"Afgiften efter stk. 1 tilbagebetales i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for olieprodukter og varme. Afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof, tilbagebetales ikke, jf. dog stk. 3."

Af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 fremgår det med vores fremhævning, at:

*"Afgiften af motorbrændstof, der udelukkende anvendes til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl, **tilbagebetales** efter stk. 2. Der ydes ligeledes afgiftsgodtgørelse for transport fra ejendommens område af egne produkter hidrørende fra den nævnte virksomhed. Afgift af motorbrændstof anvendt i registrerede motorkøretøjer refunderes ikke."*

I juridisk vejledning, E. A. 4.6.11.3 anfører Skatteforvaltningen, at:

"Det bemærkes, at for forbrug omfattet af de to første punkter er det aktiviteten, der er afgørende for, om en virksomhed er berettiget til afgiftsgodtgørelse eller ej. Der skelnes dermed mellem primæraktiviteter (første to punkter) og transportopgaver (sidste punkt)."

Samt

"Der ydes kun godtgørelse, hvis der er anvendt afgiftsmærket landbrugsdiesel."

Det fremgår endvidere af farvningsbekendtgørelsens § 1, stk. 1 med vores fremhævning, at:

"Gas- og dieselolier og petroleum, som omfattes af position 27 10 19 25, 27 10 19 41, 27 10 19 45 eller 27 10 19 49 i EU's kombinerede nomenklatur, jf. Kommissionens forordning 2031/2001 af 6. august 2001, og som anvendes eller er bestemt til at anvendes til fremstilling af varme, som motorbrændstof i motordrevne driftsmidler, der helt eller delvis anvendes til virksomhed omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, eller som motorbrændstof i fiskerfartøjer, der omfattes af mineralolie-afgiftslovens § 9, stk. 1, nr. 3, eller stk. 4, nr. 1, skal afgiftsmærkes."

Begrundelse og opfattelse

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, at det er afgørende for, om en virksomhed kan få godtgjort energiafgift på dieselolie til et motorkøretøj, til hvilket formål motorkøretøjet anvendes. Den juridiske vejledning udtaler nærmere, at der sondres mellem primæraktiviteter, og andre aktiviteter, som eksempelvis transportopgaver. Sondringen betyder, at det er selve aktiviteten, som er afgørende for, hvem som er berettiget til at modtage godtgørelse af energiafgift efter bestemmelsen, og ikke hvem der udfører aktiviteten. Efter mineralolieafgiftslovens ordlyd, er skovbrug en sådan aktivitet, som berettiger til at energiafgift på dieselolie kan blive godtgjort.

Dette kommer også til udtryk i en afgørelse fra Landsskatteretten med journalnummer 13-0019829, hvor det udtales at det er aktiviteten, som er afgørende for, at en virksomhed er berettiget til at få godtgjort energiafgift på dieselolie:

"Ifølge bestemmelsens ordlyd er det den udøvede aktivitet, der er afgørende for, om der foreligger et motorbrændstofforbrug, der er anvendt til et godtgørelsesberettiget formål i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Det er også en betingelse for godtgørelse, at brændstoffet kan anses for

forbrugt i virksomheden i henhold til mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 3 sammenholdt med stk. 2."

I Farvningsbekendtgørelsens § 1, stk. 1 er der indført et krav om, at dieselolie anvendt til aktiviteter som beskrevet i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 skal farves. Spørgers påtænkte aktivitet i form af skovbrug, er en aktivitet omfattet af bestemmelsen.

Farvningsbekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i mineralolieafgiftslovens § 24. Det betyder blandt andet, at mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 er en forudsætning for at bruge farvningsbekendtgørelsens § 1, stk. 1. En omvendt forudsætning om, at farvning af dieselolie er nødvendig for at få godtgjort energiafgift på dieselolie efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, mener vi ikke kan udledes af lovgivningen.

Tvært imod er baggrunden for farvningsbekendtgørelsen efter vores opfattelse en helt anden. Baggrunden findes i et EU direktiv, Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995, som udtaler, at:

"Direktiv 92/82/EØF indeholder bestemmelser om minimumspunktafgiftssatser for visse mineralolier og navnlig for bestemte kategorier af gasolie og petroleum;

For at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, er det nu nødvendigt, at der fastsættes fælles regler for afgiftsmærkning af gasolie og petroleum, der ikke er afgiftsbelagt efter den fulde sats, som gælder for disse mineralolier, når de anvendes som motorbrændstof."

Direktivets formål er at ensrette markedet for alle EU-medlemslande, og sikre, at der kan skelnes mellem mineralolier, som er afgiftsbelagt efter den fulde afgiftssats, og mineralolier, som ikke er afgiftsbelagt efter den fulde afgiftssats. Formålet er ikke, at energiafgift på dieselolie, skal pålægges en højere afgift, hvis ikke den er farvet, selvom den bruges til en aktivitet, der berettiger til lavere afgiftsmæssig belastning. På den baggrund mener vi ikke, at direktivet taler imod, at Spørger vil kunne få energiafgift godtgjort ved den påtænkte disposition.

Vi er opmærksomme på, at Den juridiske vejledning anfører, at det er en forudsætning for at kunne få godtgjort energiafgift på dieselolie, at dieselolien er farvet. Som nævnt fremgår det af mineralolieafgiftsloven, at det er aktiviteten, som er afgørende for, om energiafgift kan godtgøres. Der henvises ikke til, at farvning af dieselolie er en forudsætning for godtgørelse af energiafgift på dieselolie. Vi mener således, at dette er en fejltolkning i Den juridiske vejledning.

Spørger påtænker at anvende transportdiesel afgiftsberigtiget som svovlfri dieselolie med 6,8 procent biobrændstoffer, og det er denne energiafgift, som Spørger ønsker at få godtgjort. Får Spørger godtgjort energiafgift på den omtalte transportdiesel, vil Spørger afgiftsmæssigt blive stillet på samme måde som andre virksomheder, der driver virksomhed med samme aktiviteter som Spørger.

På denne baggrund er det derfor Spørgers opfattelse, at Spørger er berettiget til at få godtgjort energiafgift på dieselolie, når Spørger anvender transportdiesel som afgiftsberigtiges som svovlfri dieselolie med 6,8 procent biobrændstoffer, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Spørgsmålet ønskes besvaret med JA.

Spørgers høringssvar af 29. maj 2020

Skattestyrelsen udtaler i sin indstilling til sagsfremstillingen, at:

"Ifølge mineralafgiftsloven § 24 kan skatteministeren fastsætte regler om farvning af afgiftspligtige varer samt i øvrigt fastsætte bestemmelser om kontrolforanstaltninger, der er nødvendige til lovens gennemførelse. Af bestemmelsen må udledes, at der kan fastsættes bestemmelser om farvning af afgiftslempet

dieselolie af de kontrollenssyn, der er nødvendige til lovens gennemførelse. Farvning af motorbrændstof forudsætter derfor afgiftslempet motorbrændstof efter mineralafgiftsloven § 11, stk. 3.

Det fremgår da også af bekendtgørelsen nr. 983 af 18. oktober 2015 om farvning af gas- og dieselolier og petroleum § 1, at gas- og dieselolier og petroleum, som anvendes eller er bestemt til at anvendes som motorbrændstof i motordrevne driftsmidler, der helt eller delvis anvendes til virksomhed omfattet af mineralafgiftsloven § 11, stk. 3 (i dette tilfælde til aktiviteter indenfor jordbrug, gartnerier og skovbrug mv.), skal afgiftsmærkes. Det betyder, at det er en betingelse for godtgørelse, at der anvendes gas- og dieselolier og petroleum, som er afgiftsmærket (farvet diesel)."

Som følge af den retlige trinfølge afleder farvningsbekendtgørelsen sin gyldighed af mineralolieafgiftslovens § 24. Hele læren omkring trinfølgen kan fx læses af Evald, J. At tænke juridisk, 2011, s. 21. Farvningsbekendtgørelsen fungerer dermed som et tillæg til mineralolieafgiftsloven, men på et retskildemæssigt lavere niveau. Det betyder, at hvis der er modstrid mellem mineralolieafgiftsloven og farvningsbekendtgørelsen, så vil mineralolieafgiftsloven være ret. Et krav i farvningsbekendtgørelsen om, at landbrugsdiesel efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 skal farves er indført af kontrollenssyn. Ikke af hensyn til mulighed for godtgørelse.

Derfor er det en fejlslutning, når Skattestyrelsen anfører, at "Det betyder, at det er en betingelse for godtgørelse, at der anvendes gas- og dieselolier og petroleum, som er afgiftsmærket (farvet diesel)."

Skulle farvningsbekendtgørelsens krav om, at landbrugsdiesel skal farves, påvirke muligheden for at opnå godtgørelse af energiafgift på dieselolie til landbrugsaktiviteter, så skulle dette fremgå af farvningsbekendtgørelsen. Dette fremgår imidlertid ikke af farvningsbekendtgørelsen. Det er derfor stadig vores opfattelse at loven ikke angiver farvning af landbrugsdiesel som en forudsætning for anvendelse af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Vi er opmærksomme på, at farves dieselolie, som bruges til aktiviteter som nævnt i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, ikke, så vil dette ikke være i overensstemmelse med kontrollenssynet bag farvningsbekendtgørelsen. Dette er dog en anden sag uafhængig af muligheden for at få energiafgift godtgjort.

I tillæg til ovenstående, vil vi også her fremhæve Landsskatterettens afgørelse SKM2008. 520. LSR, hvor Landsskatteretten udtalte, at spørgsmålet omkring godtgørelse af mineralolieafgift på farvet fyringsolie skulle behandles efter de almindelige regler for godtgørelse af mineralolieafgift i mineralolieafgiftslovens § 11.

Det udtales således i afgørelsen, at: "Ordningen med afgiftsmærkning/oliefarvning ændrer ikke ved reglerne for godtgørelse af olie- og kuldioxidafgift. I den konkrete sag skal godtgørelsesspørgsmålet således behandles efter de almindelige regler i mineralolieafgiftslovens § 11."

Den konkrete sag omhandlede spørgsmålet, om klager kunne få godtgjort olieafgift på farvet fyringsolie anvendt til rustbeskyttelse. Ifølge mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 6 må olieprodukter ikke anvendes til andet formål end de er afgiftsberigtiget efter, og da klager brugte olie, som var afgiftsberigtiget som fyringsolie, til rustbeskyttelse, gav Landsskatteretten ikke klager medhold.

Til forskel fra SKM2008. 520. LSR planlægger Spørger i nærværende anmodning om bindende svar at anvende dieselolie som er afgiftsberigtiget som svovlfri dieselolie med 6,8 procent biobrændstoffer. Det betyder, at dieselolien er afgiftsberigtiget til blandt andet at kunne anvendes til motorbrændstof. Dermed er afgørelsen i fuld overensstemmelse med vores øvrige argumentation, da dieselolien vil blive anvendt til landbrugsaktiviteter og formål, som dieselolien er afgiftsberigtiget efter.

Til Landsskatterettens afgørelse med journalnummer 13-0019829 udtaler Skattestyrelsen at:

"I sagen var motorbrændstoffet allerede varvet. Landsskatteretten tog ikke stilling til, om farvning var en betingelse for godtgørelse, da det var en del af sagens faktum, at motorbrændstoffet var farvet.

Hertil bemærkes endvidere, at aktiviteten er afgørende, men dog ikke en tilstrækkelig betingelse for godtgørelse, idet Skatteministeren kan fastsætte bestemmelser om kontrolforanstaltninger, der er nødvendige til lovens gennemførelse, dvs. herunder farvning af kontrollensyn, jf. mineralolieafgiftslovens § 24."

Vi vil endnu engang anfægte, at mineralolieafgiftslovens § 24 medfører, at farvning af dieselolie er en betingelse for, at energiafgift på dieselolie til skovbrugsaktivitet kan godtgøres. En sådan betingelse kan endvidere ikke udledes af farvningsbekendtgørelsen, som ikke udtaler sig om godtgørelsesmuligheder.

Det er rigtigt, at dieselolien i afgørelsen er farvet, og at der derfor ikke tages stilling til spørgsmålet om farvning af dieselolie som en forudsætning for godtgørelse af energiafgift, hverken for eller imod.

Derimod fremhæver afgørelsen netop, at aktiviteten som dieselolien anvendes til, er afgørende for, om energiafgiften er godtgørelsesberettiget efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Derfor udtaler landsskatteretten da også, at:

"Ifølge bestemmelsens ordlyd er det den udøvede aktivitet, der er afgørende for, om der foreligger et motorbrændstofforbrug, der er anvendt til et godtgørelsesberettiget formål i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt."

På denne baggrund mener vi stadig, at betingelsen for at opnå godtgørelse af energiafgift på dieselolie efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 er, at dieselolien er anvendt til en af de oplyste aktiviteter i bestemmelsen.

1.3. Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995

Til Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november udtaler Skattestyrelsen i sin indstilling til sagsfremstillingen, at:

"Formålet med Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum er at sikre, at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, og at undgå misbrug af visse olieprodukter, der er pålagt forskellige punktafgifter. Det fremgår direktivet, at der skal anvendes en afgiftsmærkning på gasolier og petroleum, som er undtaget fra punktafgifter, eller som er pålagt en lavere punktafgift end den almindelige sats som gælder for mineralolier, der anvendes som motorbrændstof. Der fastsættes derfor fælles regler for afgiftsmærkning af gasolie og petroleum, der ikke er afgiftsbelagt efter den fulde sats.

Det betyder, at det netop er den lavere afgiftsmæssige belastning (i dette tilfælde som følge af afgiftsgodtgørelse af motorbrændstof efter mineralafgiftsloven § 11, stk. 3), som gør, at der af kontrolmæssige hensyn skal tilsættes farve. Dette er en nødvendig betingelse for, at der kan ydes denne godtgørelse."

Vi mener at når Skattestyrelsen anfører, at "Dette er en nødvendig betingelse for, at der kan ydes denne godtgørelse", så bygger dette på en fejlslutning.

Direktivet vedrører kontrolforanstaltningen, at motorbrændstof, som er pålagt en lavere afgiftssats skal farves. Direktivet angiver dog ikke en forudsætning om, at energiafgift på motorbrændstof som er godtgørelsesberettiget (fx landbrugsdiesel, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3) skal farves før afgiften kan godtgøres.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan få energiafgift på dieselolie til skovbrug godtgjort, selvom dieselolien ikke er farvet (afgiftsmærket), jf. mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3.

Begrundelse

Reglerne omkring godtgørelse af energiafgift af gas- og mineralolieprodukter, der anvendes som motorbrændstof fremgår af mineralafgiftsloven § 11, stk.1-3.

Hovedreglen er, at der ikke ydes godtgørelse af energiafgift af gas- og mineralolieprodukter, der anvendes som motorbrændstof. I enkelte tilfælde fraviges hovedreglen og der ydes godtgørelse af gas- og mineralolieafgift, herunder såfremt det forbrugte motorbrændstof udelukkende anvendes til momspligtige aktiviteter for virksomheder indenfor jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl (herefter jordbrug, gartnerier og skovbrug mv.). Der kan dog ikke ydes godtgørelse for benzin. Se Den juridiske vejledning afsnit E. A. 4.6.11.2 og E. A. 4.6.11.3.

Ifølge mineralafgiftsloven § 24 kan skatteministeren fastsætte regler om farvning af afgiftspligtige varer samt i øvrigt fastsætte bestemmelser om kontrolforanstaltninger, der er nødvendige til lovens gennemførelse. Af bestemmelsen må udledes, at der kan fastsættes bestemmelser om farvning af afgiftslempet dieselolie af de kontrollenssyn, der er nødvendige til lovens gennemførelse, herunder gennemførelse af lovens afgiftslempelser.

Det fremgår i den forbindelse af bekendtgørelse nr. 983 af 18. oktober 2015 om farvning af gas- og dieselolier og petroleum § 1, at gas- og dieselolier og petroleum, som anvendes eller er bestemt til at anvendes som motorbrændstof i motordrevne driftsmidler, der helt eller delvis anvendes til virksomhed omfattet af mineralafgiftsloven § 11, stk. 3 (jordbrug, gartnerier og skovbrug mv.), skal afgiftsmærkes. Efter § 1 i bekendtgørelsen er det således ikke muligt at modtage ikke-afgiftsmærket dieselolie til fx skovbrug, som er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Det betyder, at det er en betingelse for godtgørelse i forbindelse med fx skovbrug, at der anvendes gas- og dieselolier og petroleum, som er afgiftsmærket (farvet diesel). I modsat fald vil det være vanskeligt at fastholde, at der reelt er et kontrolmæssigt formål med at afgiftsmærke dieselolie til fx skovbrug.

Spørger har oplyst, at denne driver en mindre entreprenørvirksomhed, der leverer ydelser som skovning, flishugning, stub- og rodfræsning, knusning, grubning og andre ydelser i forbindelse med skovbrug. Spørger ønsker at bruge skovmaskiner, hvis aktivitet berettiger til, at energiafgift på dieselolie anvendt i skovmaskiner, kan godtgøres.

Det er lagt til grund, at Spørgers ydelser kan anses som momspligtig aktivitet indenfor jordbrug, gartnerier og skovbrug mv. omfattet af mineralafgiftsloven § 11, stk. 3.

Spørger henviser til en afgørelse fra Landsskatteretten med journalnummer 13-0019829, hvori det udtales, at det er aktiviteten, som er afgørende for, at en virksomhed er berettiget til at få godtgjort energiafgift på dieselolie.

I sagen var motorbrændstoffet allerede var farvet. Landsskatteretten tog ikke stilling til, om farvning var en betingelse for godtgørelse, da det var en del af sagens faktum, at motorbrændstoffet var farvet.

Hertil bemærkes endvidere, at aktiviteten er en afgørende, men dog ikke en tilstrækkelig betingelse for godtgørelse, idet Skatteministeren kan fastsætte bestemmelser om kontrolforanstaltninger, der er nødvendige til lovens gennemførelse, dvs. herunder farvning af kontrollenssyn, jf. mineralolieafgiftslovens § 24.

I og med der ydes godtgørelse for motorbrændstof til skovbrug, er motorbrændstoffet i udgangspunktet ikke afgiftsbelagt efter den fulde sats, jf. energibeskatningsdirektivets artikel 6, hvorefter en afgiftslempe af afgift kan gennemføres som godtgørelse. For så vidt angår dette punkt er Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum i overensstemmelse energi-beskatningsdirektivet.

Formålet med Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum er at sikre, at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, og at undgå misbrug af visse olieprodukter, der er pålagt forskellige punktafgifter. Det fremgår af direktivet, at der skal anvendes en afgiftsmærkning på gasolier og petroleum, som er undtaget fra punktafgifter, eller som er pålagt en lavere punktafgift end den almindelige sats som gælder for mineralolier, der anvendes som motorbrændstof. Der fastsættes derfor fælles regler for afgiftsmærkning af gasolie og petroleum, der ikke er afgiftsbelagt efter den fulde sats.

Det betyder, at det netop er den lavere afgiftsmæssige belastning (i dette tilfælde som følge af afgiftsgodtgørelse af motorbrændstof efter mineralafgiftsloven § 11, stk. 3), som gør, at der af kontrolmæssige hensyn skal tilsættes farve. Dette er en nødvendig betingelse for, at der kan ydes denne godtgørelse. Det bemærkes, at det kun er de registrerede virksomheder med tilladelse efter mineralolieafgiftsloven, som udfører tilsætningen af farvningspræparatet i olieprodukterne. Er denne betingelse om afgiftsmærkning ikke opfyldt, kan der følgelig ikke ydes godtgørelse, dvs. at der pålægges den fulde afgift for motorbrændstoffet.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke kan få energiafgift på dieselolie til skovbrug godtgjort efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, såfremt den forbrugte dieselolie i spørgers skovmaskiner ikke er farvet.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar af 29. maj 2020

Sagen SKM2008. 520. LSR omhandlede spørgsmålet, hvorvidt selskabet kunne få godtgjort olieafgift på farvet fyringsolie anvendt som rustbeskyttelse af værktøj. Selskabet fik ikke medhold i, at der kunne ydes godtgørelse.

Nærværende sag omhandler spørgsmålet, hvorvidt selskabet kan få afgiftsgodtgørelse, hvis selskabet anvender dieselolie som motorbrændstof, der som udgangspunkt berettiger til afgiftsgodtgørelse når motorbrændstoffet anvendes til skovbrug, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, men hvor selskabet ikke anvender farvet motorbrændstof.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at nærværende sag ikke kan sammenlignes med SKM2008. 520. LSR. Anvendelsen af den farvede og afgiftsberettigede fyringsolie i SKM2008. 520. LSR lå udenfor det egentlige formål, som fyringsolien oprindeligt blev indfarvet og afgiftsberigtiget til brug for, nemlig til anvendelse som et olieprodukt, der er berettiget til afgiftsgodtgørelse. I nærværende sag er der tale om motorbrændstof, der er berettiget til afgiftsgodtgørelse, såfremt kravet om, at motorbrændstoffet skal være afgiftsmærket, er opfyldt.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at der er fuld overensstemmelse mellem mineralolieafgiftsloven og farvningsbekendtgørelsen, ligesom der er fuld overensstemmelse mellem disse danske regler og Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 om afgiftsmærkning af gasolier og petroleum.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Mineralolieafgiftsloven

§ 1

Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. I perioden 2010-2014 er satserne for de enkelte år som anført i bilag 2. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.:

1) (...)

6) Svovlfri dieselolie med 6,8 pct. Biobrændstoffer (svovlindhold højst 0,001 pct.), 266,0 øre pr. liter ved dagstemperatur og 264,5 øre pr. liter ved 15 °C."

§ 11

Bortset fra afgiften af benzin kan virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1) af varer forbrugt i virksomheden, (...)

Stk. 2. Afgiften efter stk. 1 tilbagebetales i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for olieprodukter og varme. Afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof, tilbagebetales ikke, jf. dog stk. 3. (...)

Stk. 3. Afgiften af motorbrændstof, der udelukkende anvendes til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl, tilbagebetales efter stk. 2. Der ydes ligeledes afgiftsgodtgørelse for transport fra ejendommens område af egne produkter hidrørende fra den nævnte virksomhed. Afgift af motorbrændstof anvendt i registrerede motorkøretøjer refunderes ikke.

§ 24

Skatteministeren kan fastsætte regler om farvning og denaturering af afgiftspligtige varer.

Stk. 2. Skatteministeren kan i øvrigt fastsætte bestemmelser om kontrolforanstaltninger, der er nødvendige til lovens gennemførelse.

Bekendtgørelsen om farvning af gas- og dieselolier og petroleum (BKG 2005-10-18 nr. 983)

§ 1

Gas- og dieselolier og petroleum, som omfattes af position 27 10 19 25, 27 10 19 41, 27 10 19 45 eller 27 10 19 49 i EU's kombinerede nomenklatur, jf. Kommissionens forordning 2031/2001 af 6. august 2001, og som anvendes eller er bestemt til at anvendes til fremstilling af varme, som motorbrændstof i motordrevne driftsmidler, der helt eller delvis anvendes til virksomhed omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, eller som motorbrændstof i fiskerfartøjer, der omfattes af mineralolieafgiftslovens § 9, stk. 1, nr. 3, eller stk. 4, nr. 1, skal afgiftsmærkes.

Rådets direktiv 2003/96 af 27. oktober 2003 (Energibeskatningsdirektivet)

Artikel 6

Medlemsstaterne kan frit gennemføre de afgiftsfritagelser og -lempelser, der er fastsat i dette direktiv, enten

- a) direkte
- b) ved at differentiere afgiftssatsen eller
- c) ved at refundere hele den erlagte afgift eller en del heraf.

Rådets direktiv 95/60/EF af 27. november 1995 (Farvningsdirektivet)

(...)

- for at det indre marked kan fungere tilfredsstillende, er det nu nødvendigt, at der fastsættes fælles regler for afgiftsmærkning af gasolie og petroleum, der ikke er afgiftsbelagt efter den fulde sats, som gælder for disse mineralolier, når de anvendes som motorbrændstof;

(...)

Praksis

J.nr. 13-0019829

Sagen omhandlede et selskab der var registreret for drift af forpagtet landbrugsjord, hvor de dyrkede biomajs til forbrænding. Selskabet indkøbte maskin- og mandskabstid udefra, men den farvede dieselolie blev indkøbt af selskabet stillet til rådighed for arbejderne. For at opnå tilbagebetaling af afgiften skal dieselen være forbrugt i virksomheden. Ifølge de oplysninger som SKAT fik fra selskabet var det ikke selskabet, der havde forbrugt dieselolien. Selskabet kunne ikke få tilbagebetalt mineralolieafgiften når det er en anden virksomhed, der har forbrugt dieselen. Landsskatteretten lagde i deres afgørelse vægt på, at det i følge bestemmelsens ordlyd er den udøvede aktivitet, der er afgørende for, om der foreligger et motorbrændstofforbrug, der er anvendt til et godtgørelsesberettiget formål i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Det er en betingelse for godtgørelse, at brændstoffet kan anses for forbrugt i virksomheden i henhold til mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 3 sammenholdt med stk. 2. Selskabet havde indkøbt ydelser i form af forskellige markarbejder og bortkørsel og det var ikke dokumenteret, at selskabet selv havde udført arbejdet ved brug af lejede maskiner og arbejdskraft. Efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt., er det tillige en betingelse, at aktiviteten (transporten) udføres af landmanden selv. Landsskatteretten tog ikke stilling til, om farvningen var en betingelse.

SKM2008. 520. LSR.

Sagen omhandlede et selskab der brugte olie, som var afgiftsberigtiget som fyringsolie, til rustbeskyttelse af værktøj. Klagen skyldes, at der ikke var godkendt fradrag for afgift af farvet fyringsolie anvendt til rustbeskyttelse. Ifølge mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 6 (tidligere stk. 7) må olieprodukter ikke anvendes til andet formål end de er afgiftsberigtiget efter. Landsskatteretten gav ikke selskabet medhold, idet spørgsmålet vedrørte fyringsolie anvendt til rustbeskyttelse, hvilket formål ligger uden for det, som olien oprindeligt blev indfarvet og afgiftsberigtiget til brug for. Selskabet var derfor ikke berettiget til afgiftsgodtgørelse vedrørende fyringsolie anvendt til rustbeskyttelse af værktøj.

Uddrag af Landsskatterettens afgørelse:

"(...)

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse:

(...)

Som sagen er oplyst for Landsskatteretten lægges til grund, at den af klageren anvendte farvede fyringsolie er "olie, hvoraf der er betalt afgift efter fyringsoliesatsen".

Af Punktafgiftsvejledningen 2007, F. 1., bilag 2, fremgår endvidere:

"Ordningen med afgiftsmærkning/oliefarvning ændrer ikke ved reglerne for godtgørelse af olie- og kuldioxidafgift".

I den konkrete sag skal godtgørelsesspørgsmålet således behandles efter de almindelige regler i mineralolieafgiftslovens § 11.

Mineralolieovens § 11, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd (rettens fremhævnings):

"§ 11. Bortset fra afgiften af benzin kan virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov,

1. af de i virksomheden forbrugte varer og
2. ..."

Dette forbrugskriterium må, som en naturlig følge af energiafgiftslovgivningens system og struktur, begrænses til varer (mineralolieprodukter) forbrugt i virksomheden til netop de formål, som de blev indfarvede og afgiftsberigtigede til brug for.

Dette følger også af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 7, hvoraf fremgår:

"Afgiftspligtige varer må ikke uden told- og skatteforvaltningens tilladelse blandes, sælges eller anvendes til andet formål end det, de er afgiftsberigtiget efter, jf. dog stk. 5, 2. pkt."

En betingelse for at bringe godtgørelsesreglerne i mineralolieafgiftslovens § 11 i anvendelse er således, at den af klageren anvendte farvede fyringsolie, hvoraf der er betalt afgift efter fyringsoliesatsen, er anvendt i klagerens virksomhed til fyringsformål (fremstilling af varme).

Det til Landsskatteretten påklagede spørgsmål vedrører fyringsolie anvendt til rustbeskyttelse, hvilket formål ligger uden for det, som olien oprindeligt blev indfarvet og afgiftsberigtiget til brug for.

Der kan derfor ikke opnås afgiftsgodtgørelse for indkøb af farvet fyringsolie til rustbeskyttelse, hvorfor ansættelsen må stadfæstes."

Den juridiske vejledning pkt. E. A. 4.1.7

(...)

Maskinstationer, entreprenører med videre, som udfører mark- og skovarbejde for landbrugsvirksomheder, skal bruge farvede olieprodukter i maskiner, der helt eller delvist bruges til dette arbejde.

(...)

Den juridiske vejledning pkt. E. A. 4.6.11.2

(...)

Definition: Jordbrug, gartnerier og skovbrug mv.

Ved jordbrug, gartnerier og skovbrug mv. forstås i denne sammenhæng virksomheder indenfor jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl.

Den juridiske vejledning pkt. E. A. 4.6.11.3

(...)

Der ydes afgiftsgodtgørelse for motorbrændstof med undtagelse af benzin, der anvendes til momspligtige aktiviteter inden for landbrugsvirksomhed mv. Se GASAL § 10, stk. 3, 1. og 2. pkt., og MINAL § 11, stk. 3, 1. og 2. pkt.

Der ydes kun godtgørelse, hvis der er anvendt afgiftsmærket landbrugsdiesel.

(...)

Eksempler på typer af transport inden for landbrugsvirksomhed mv., hvor der ydes godtgørelse.

Der ydes eksempelvis afgiftsgodtgørelse af forbrug af motorbrændstof ved

- drift af fx traktorer, mejetærskere, arbejds- og motorredskaber ved mark- og skovarbejde, uanset om arbejdet udføres af en landbrugsvirksomhed eller af en maskinstation mv. Det bemærkes, at en traktor ikke er et motorkøretøj efter færdselsloven. Det er derfor uden betydning for adgangen til afgiftsgodtgørelse, om traktoren er registreret (forsynet med almindelige hvide nummerplader).
- transport af afgrøder fra marken til driftsbygningerne, uanset om transporten udføres af en landbrugsvirksomhed eller af en maskinstation mv.
- landbrugsvirksomheders transport af egne varer, der er produceret i landbruget, bort fra ejendommen ved hjælp af virksomhedens traktorer. Der kan fx være tale om transport af grise, mælk eller roer med traktor til henholdsvis slagteri, mejeri og sukkerfabrik. Hvis andre end landmanden selv udfører transporten, godtgøres afgiften af motorbrændstof ikke.

Det bemærkes, at for forbrug omfattet af de to første punkter er det aktiviteten, der er afgørende for, om en virksomhed er berettiget til afgiftsgodtgørelse eller ej. Der skelnes dermed mellem primæraktiviteter (første to punkter) og transportopgaver (sidste punkt).

(...)