

Udskriftsdato: 20. december 2025

KEN nr 10228 af 16/10/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. moms i forbindelse med miljøbehandling af skrotbiler – godtgørelse af olieafgift

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 06-02187

Landsskatteretskendelse vedr. moms i forbindelse med miljøbehandling af skrotbiler – godtgørelse af olieafgift

Resumé

Et selskab ansås for pligtig til at beregne moms i forbindelse med miljøbehandling af skrotbiler. Endvidere ansås selskabet ikke for berettiget til godtgørelse af mineralolieafgift.

Klagen skyldes, at selskabet er anset for pligtig at beregne moms i forbindelse med miljøbehandling af skrotbiler. Endvidere spørgsmål om godtgørelse af olieafgift.

Landsskatterettens afgørelse

Den påklagede afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Selskabets aktiviteter omfatter autogenbrug med opkøb af færdselsskadede og brugte biler med henblik på salg af reservedele. Selskabet foretager desuden miljøbehandling af skrotbiler, hvor ejeren af bilen får udbetalt en skrotningspræmie fra Miljøstyrelsen (Miljøordning for Biler).

Selskabet har afregnet moms ved miljøbehandling af biler, når købet af bilen udgjorde et mindre beløb end den skrotpræmie på 1.750 kr., som tilkom ejeren af den pågældende bil. I disse tilfælde har selskabet afregnet moms af differencen. Selskabet har ikke afregnet moms i de tilfælde, hvor det af selskabet udbetalte beløb svarer til eller overstiger skrotningsgodtgørelsen. I de tilfælde hvor der er modtaget en totalskadet bil fra et forsikringsselskab mod en udbetaling til dette på 8000 kr., og hvor selskabet samtidig har modtaget en transporterklæring på skrotpræmien på 1.750 kr., har selskabet ikke betalt moms af den foretagne miljøbehandling af bilen. Selskabet har afregnet moms ved miljøbehandling af 1699 biler. I den påklagede periode har selskabet i alt miljøbehandlet 2.406 biler.

Selskabet har i perioden 2003-2005 endvidere medregnet olieafgift for i alt 63.185 kr. som godtgørelsesberettiget energiafgift i forbindelse med indsendelse af momsangivelserne. Ifølge selskabet er olien anvendt i virksomhedens trucks og pressemaskine, der benyttes ved sammenpresning af skrotbiler. Endvidere har selskabet oplyst, at en del af olieforbruget vedrørte damprensning af reservedele med en hedtvandsrenser. Virksomheden har oplyst, at 60 % af olieforbruget skønsmæssigt vedrører virksomhedens trucks, mens pressemaskinen og hedtvandsrenseren skønsmæssigt tegner sig for 20 % hver. Der er ikke foretaget nogen måling af nogen dele af olieforbruget.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har for perioden 1. januar 2003 – 30. september 2005 afkrævet selskabet 163.367 kr. i afgifter.

Det er som grundlag for afkrævningen vedrørende 100.182 kr. anført, at selskabet ikke har angivet salgsmoms ved miljøbehandling af 707 biler, jf. momslovens § 4.

Endvidere har skattecentret som grundlag for afkrævningen vedrørende 63.185 kr. anført, at selskabet fejlagtigt har fået tilbagebetalt 63.185 kr. i afgift, jf. mineralolieafgiftsloven.

Afkrævning af salgsmoms

Skattecentret har anført, at det af Miljøstyrelsens orientering af 20. juni 2002 om bekendtgørelse nr. 480 af 19. juni 2002 om håndtering af affald i form af motordrevne køretøjer og affaldsfraktioner fremgår, at det er ejerens beslutning og handling, der er afgørende for, hvornår et køretøj bliver omfattet af reglerne

om håndtering af affald. Ejers afgørelse kan ikke omgøres af andre. Det vil sige, at når ejeren har skilt sig af med et køretøj som affald, kan autoophugningsvirksomheden ikke omgøre denne beslutning med videresalg og genregistrering til følge. Det fremgår endvidere, at når der er udstedt en skrotningsattest, er ophugningsvirksomheden forpligtet til at foretage særskilt behandling og sikre, at bilen ophugges.

Selskabet har foretaget afgiftspligtige leveringer ved miljø-/affaldsbehandling af modtagne skrotbiler. Det forhold at der med kunden er aftalt en nettopris, der dækker selskabets køb af en brugt bil (momsfrit køb) og selskabets salg af en miljøbehandlingsydelse (momspligtig ydelse) ændrer ikke denne opfattelse.

Selskabet har for perioden 1. januar 2003 – 30. september 2005 betalt 241.470 kr. i moms ved miljøbehandling af 1.699 biler. Den gennemsnitlige momsbetaling pr. miljøbehandlet skrotbil har udgjort 142 kr.

Ifølge Miljøstyrelsen har selskabet i perioden miljøbehandlet 2.406 skrotbiler. Der er således ikke afregnet moms af miljøbehandling vedrørende 707 biler. SKAT har herefter forhøjet selskabets momstilsvaret til 341.652 kr. svarende til 142 kr. pr. miljøbehandlet bil (2.406), jf. momslovens § 28, stk. 2.

Til støtte for den foretagne forhøjelse af momstilsvaret er der endvidere henvist til, at denne er i overensstemmelse med Skatteministeriets præcisering af gældende regler, jf. SKM2006.67.SKAT af 10. februar 2006.

Afkrævning af mineralolieafgift

Skattecentret har henvist til, at det af punktafgiftsvejledningen for 2006, afsnit F.6.10.1 fremgår, at der som hovedregel ikke ydes godtgørelse for energiafgiften af olie, der anvendes som motorbrændstof. Der ydes dog afgiftsgodtgørelse for varer, der bruges ved mark- og skovarbejde o.l., jf. afsnit F.6.10.2.

Ifølge mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, ydes der ikke tilbagebetaling af afgiften af varer, der anvendes til rumvarme eller varmt vand.

Af punktafgiftsvejledningens afsnit F.6.4.6 fremgår, at Landsskatteretten i kendelse, SKM2002.365.LSR udtalte, at henset til at vask med hedtvandsrensere ikke foregik i særligt indrettede rum eller med særlige anlæg, fandt mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 1 og 2, ikke anvendelse.

Da virksomheden ikke har aktiviteter indenfor landbrug, fiskeri, skovbrug mv., og olien er anvendt til motordrift, er der ifølge mineralolieafgiftsloven ikke fradrag for olieafgiften.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har for Landsskatteretten nedlagt påstand om, at forhøjelsen af selskabets momstilsvaret nedsættes med den foretagne forhøjelse. Selskabet har endvidere nedlagt påstand om, at selskabet har ret til refusion af olieafgiften med den følge, at afgiftstilsvaret nedsættes med den af skattecentret foretagne forhøjelse.

Afkrævning af salgsmoms

Til støtte for den nedlagte påstand er det i første række gjort gældende, at der er beregnet moms ved skrotning af biler i det omfang, der er modtaget en ydelse herfor, der overstiger et eventuelt køb af bilen. Momsberegningen er foretaget i henhold til en tilbagemelding på tredjemands forespørgsler til Told- og Skat vedrørende skrotningspræmieordningen.

Der er i virksomheden beregnet moms af forskellen mellem skrotningspræmien og den erlagte betaling til bilejeren (der er afgivet transport i skrotningspræmien). Såfremt betalingen til ejeren er større end skrotningspræmien, er der ikke afregnet moms. Såfremt SKATs beregning af moms skal være gældende, vil beregningen af moms være fiktiv.

Autogenbrugeren bestemmer selv prisen på sin ydelse. Dette er ikke anderledes end cykelhandleren, der tager en gammel cykel i bytte uden at registrere en værdi heraf, før der sker et momspligtigt salg. Salg af en ny cykel er i en sådan situation eventuelt solgt med lidt rabat, som er fratrullet momspligtigt salg.

Såfremt autoophuggeren overtager bilen, og denne som ejer selv foretager skrotningen af bilen, vil der ikke blive nogen momsberegning af tilsvarende karakter, da skrotningspræmien er momsfri. Dette synes skattecentret at være enig i.

I de to situationer, hvor det endelige resultat er det samme, bør der ikke være forskel på momsafregningen.

Det er anført, at selskabet under alle omstændigheder har afregnet tilstrækkelig moms af sine miljøbehandlingssydelser. Selv om der er afregnet 0 kr. i moms af 707 miljøbehandlinger, dækker den indbetalte moms for de 1.699 øvrige miljøbehandlinger momsafregningen for de resterende 707 miljøbehandlinger. Summen af afgiftsgrundlaget for de 1.699 miljøbehandlinger, der er indbetalt moms for, divideret med de 2.409 foretagne miljøbehandlinger, giver således et beløb pr. miljøbehandlet bil, som samlet set lever op til kravene i momslovens § 28, stk. 2.

I anden række er det til støtte for den nedlagte påstand gjort gældende, at man ikke kan ændre praksis med tilbagevirkende kraft. I forhold til SKM2004.211.TSS, og en intern meddelelse af 20. december 2000 er der ved SKM2006.67.SKAT sket en skærpelse af den hidtil gældende praksis på området. En sådan praksis er uforenelig med reglerne om skattestop, og skærpelsen kan allerede af denne grund ikke accepteres.

I tredje række har repræsentanten anført, at selskabet kan støtte ret på en mail fra ToldSkat dateret den 13. januar 2004. Heri bekræfter ToldSkat over for tredjemand, at et af denne tredjemand opstillet regneeksempel i momsmæssig henseende har den rette konklusion. I regneeksemplet er forudsat, at den sidste ejer af bilen har afgivet transporterklæring til autoophuggeren i relation til skrotningsgodtgørelsen. I regneeksemplet er angivet, at der skal betales 0 kr. i moms af indbetalingen fra Miljøordningen for Biler, når differencen mellem skrotningsgodtgørelsen og udbetalingen til ejeren af bilen er 0 kr.

Afkrævning af mineralolieafgift

Det er i første række gjort gældende, at der er tale om et forbrug, som vedrører ikke-indregistrerede køretøjer, som er anvendt som led i en proces, som virksomheden anvender ved autoophugning. En del af forbruget relaterer sig til damprensning af reservedele inden afsendelse af varen til kunden. Der er således tale om et forbrug i forbindelse med en proces, jf. mineralafgiftslovens § 11, stk. 5.

Der er brugt trucks til transport af biler og en pressemaskine til presning af de miljøbehandlede biler. Hedtvandsrenseren bruges til en forrensning med varmt vand, og rensning sker evt. igen, inden reservedelene bliver lagt på lager eller afleveret til forbrugeren. Brug af hedtvandsrenser foregår i et særskilt rum med afløb til olie- og fedtudskillere. Dette er et krav fra miljømyndighederne. Virksomheden er ISO 14001 certificeret, og kravene er en forudsætning herfor.

Repræsentanten har som sammenligningsgrundlag henvist til slagterier, som ved deres proces ved slagtningen kan få refunderet olieafgiften.

I anden række har repræsentanten gjort gældende, at der tidligere med baggrund i nye regler på området er afholdt et møde mellem formanden for Landsforeningen Dansk Autogenbrug og Tolldirektoratet i Amaliegade. Tolldirektoratet gav udtryk for ret til refusion, da der er tale om et procesforbrug. På grund af en brand er mødereferatet bortkommet. På baggrund af mødet med Tolldirektoratet bør en ændring kun have fremadrettet virkning, hvilket vil sige fra skattecentrets sidste besøg.

Til støtte for dette anbringende er det endvidere anført, at Told og Skat tidligere har gennemgået selskabets regnskab, hvor der ikke i den forbindelse er rejst spørgsmål ved refusion af olieafgiften. Olieafgiften har klart fremgået af regnskabet og de løbende indberetninger til Told og Skat.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Miljøbehandling af biler

Efter momslovens § 4, stk. 1, betales der moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

Af momslovens § 28, stk. 2, 1. – 2. punktum, fremgår følgende:

»For varer og ydelser, der helt eller delvis leveres mod anden betaling end penge (byttehandel), er afgiftsgrundlaget virksomhedens almindelige pris ved levering af den pågældende vare eller ydelse. Findes der ikke en sådan almindelig salgspris, er afgiftsgrundlaget en kalkuleret salgspris, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved leveringen af varer og ydelser af den pågældende art.«

Landsskatteretten finder, at selskabet i forbindelse med affaldsbehandlingen af biler i den påklagede periode i alle tilfælde har leveret en ydelse mod vederlag til den, der har indleveret bilen til affaldsbehandling, jf. momslovens § 4, stk. 1. Selskabet skal derfor afregne moms af disse ydelser. Det bemærkes, at i de tilfælde hvor der er underskrevet en transporterklæring, og hvor klageren har udbetalt et beløb, der svarer til eller overstiger skrotningsgodtgørelsen, eller hvor selskabet fra et forsikringsselskab har modtaget en transporterklæring på skrotpræmien på 1.750 kr., foreligger der en levering af en ydelse fra selskabets side mod et vederlag i form af reservedele. Afgiftsgrundlaget for de påklagede leverancer skal derfor fastsættes efter momslovens § 28, stk. 2.

Efter momslovens § 28, stk. 2, 1. punktum, skal der svares moms af den værdi, selskabet almindeligvis afkræver sine kunder for levering af affaldsbehandling. Da en sådan almindelig salgspris efter det i sagen oplyste ikke findes, er afgiftsgrundlaget en kalkuleret salgspris omfattende samtlige de almindelige omkostninger og den almindelige avance, der indgår ved leveringen af varer og ydelser af den pågældende karakter, jf. momslovens § 28, stk. 2, 2. pkt.

SKAT har i forbindelse med den påklagede afgørelse ved størrelsen af afgiftsgrundlaget

taget udgangspunkt i de 1.699 biler, som selskabet har afregnet moms af miljøbehandling for. Selskabet har for disse biler gennemsnitligt afregnet 142 kr. i moms pr. bil. SKAT har herefter forhøjet selskabets momstilsvær med 142 kr. pr. bil, som der ikke har været afregnet moms af miljøbehandling for. Som sagen er oplyst, finder Landskatteretten ikke grundlag for at tilsidesætte den af SKAT foretagne forhøjelse af momstilsværet med 142 kr. pr. bil, der ikke har været afregnet moms af miljøbehandling for.

SKAT's meddelelse i SKM2006.67.SKAT kan ikke i relation til de påklagede leverancer anses for at være udtryk for en skærpelse af praksis. I SKM2004.211.TSS udtalte daværende Told- og Skattestyrelsen, at det følger af momslovens § 4, stk. 1, at der skal betales moms af varer og ydelser, som leveres mod vederlag her i landet. Styrelsen udtalte endvidere, at ophugning af biler ikke er omfattet af momslovens undtagelsesbestemmelser, hvorfor autoophuggeren skal betale moms af den pris, som bilejeren betaler for at få skrottet en bil. Styrelsen udtalte endvidere, at det forhold, at godtgørelsen udbetales til bilens ejer gennem autoophuggeren ved en transporterklæring, ikke ændrer ved den momsmæssige stilling. På denne baggrund må det anses for at være en præcisering af praksis, når SKAT i meddelelsen, gengivet i SKM2006.67.SKAT, anfører, hvorledes afgiftsgrundlaget af miljøbehandlingsydelserne i de i meddelelsen angivne tilfælde skal fastsættes efter momslovens § 28, stk. 2.

Landsskatteretten finder ikke, at selskabet kan støtte ret på den af repræsentanten fremlagte e-mail. Retten bemærker herved, at ToldSkat's svar er afgivet til tredjemand. Endvidere bemærkes, at ToldSkat's bekræftelse, hvor det tiltrædes at afgiftsgrundlaget for en autoophuggers miljøbehandlingsydelse i en byttehandelssituation fastsættes til 0 kr., må anses for at være i åbenbar strid med momslovens § 28, stk. 2.

Den påklagede afgørelse stadfæstes på dette punkt, hvilket er tiltrådt af SKAT, Hovedcentret.

Mineralolieafgift

Mineralolieafgiftslovens, lovebekendtgørelse nr. 701 af 28. september 1998, § 11, stk. 1 – stk. 5, nr. 1. og 2, har følgende ordlyd:

»§ 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) af de varer, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

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. Det samme gælder afgiften efter § 1, stk. 1, nr. 15 og 16.

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.

Stk. 4. 2) Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, jf. dog stk. 5. Der ydes dog tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, såfremt højst 10 pct. af den energi, der er forbrugt i anlægget, bidrager til rumopvarmning.

Stk. 5. Der ydes dog tilbagebetaling for:

1) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning, og som et led i forarbejdningen vaskes, renses eller rengøres i eller med særlige anlæg eller udsættes for temperaturstigninger i forhold til det omgivende rum på mindst 10 °C såsom opvarmning, kogning, ristning, destillation, sterilisation, pasteurisering, dampning, tørring, inddampning, fordampning eller kondensering i særlige anlæg, uanset at disse forarbejdninger også bidrager til opvarmning af lokaler m.v., jf. dog stk. 7.

2) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning, og som et led i forarbejdningen udsættes for temperaturændringer såsom opvarmning, kogning, ristning, destillation, sterilisation, pasteurisering, dampning, tørring, inddampning, fordampning eller kondensering i særlige rum med en driftstemperatur på mindst 45 °C, eller i malekabiner og lokaler specielt indrettet til lagring af oste eller spegepølser, når lagringen er en integreret del af henholdsvis ostningsprocessen og spegepølseproduktionen, og lokaler specielt indrettet til tørring af træ (trætørrestuer), samt lignende særligt indrettede rum, hvor opvarmningen udelukkende er et led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter, og hvor der under forarbejdningen kun lejlighedsvis opholder sig personer i lokalet. Afgiften tilbagebetales, uanset at opvarmningen af det særlige rum også bidrager til opvarmning af andre lokaler m.v., jf. dog stk. 7.«

Det følger af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, 2. pkt., at der ikke kan ske godtgørelse af energiafgiften af den olie, der anvendes som motorbrændstof. Undtagelserne hertil findes i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, som omfatter landbrug og jordbrug i bredere forstand. Landsskatteretten finder ikke, at olieforbruget vedrørende den af selskabet benævnte pressemaskine og de af selskabet benævnte trucks er omfattet af afgiftsgodtgørelsen i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Der kan derfor ikke ske godtgørelse af energiafgiften herfor, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, 2. pkt.

For så vidt angår olieforbruget vedrørende hedtvandsrenseren er denne ikke anvendt i forbindelse med fremstilling af varer. Allerede af denne grund kan selskabet ikke i relation til hedtvandsrenseren anses for godtgørelsesberettiget efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 1 og 2.

Der foreligger ikke dokumentation for, at det tidligere Tolddirektorat eller SKAT har tilkendegivet over for selskabet, at selskabet er berettiget til godtgørelse af mineralolieafgift vedrørende det omhandlede forbrug. Allerede af den grund kan repræsentantens anbringende om virkningstidspunktet ikke tiltrædes.

Den påklagede afgørelse stadfæstes på dette punkt, hvilket er tiltrådt af SKAT, Hovedcentret.