

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9396 af 21/03/2023 (Gældende)

Mineralolieafgift - Gasafgift - Tilbagebetaling - Korntørring

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0955752

Mineralolieafgift - Gasafgift - Tilbagebetaling - Korntørring

Skatterådet bekræfter, at Spørgers anvendelse af mineralolieprodukter og gas til brug for korntørring er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11 og gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct.

Skatterådsmøde 21. marts 2023 - SKM2023. 182. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at virksomhedens anvendelse af mineralolieprodukter og gas til brug for korntørring som beskrevet nedenfor er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11 og gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct.?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et andelsselskab, der er ejet af foreningens medlemmer.

Selskabet har til formål:

- at skaffe medlemmerne grovvarer i de bedst egnede kvaliteter
- at forarbejde og afsætte medlemmernes salgsafgrøder
- at bistå medlemmerne med tjenesteydelser og hjælpemidler af enhver art, og
- at virke til gavn for landbruget i øvrigt med henblik på at sikre medlemmerne den bedst mulige produktionsøkonomi via både nationale og internationale aktiviteter.

Selskabet søger sit formål realiseret ved at drive detail- og engroshandel med tilhørende produktions-, import- og eksportvirksomhed.

Om de påtænkte dispositioner

Selskabet har i forbindelse med forarbejdning og afsætning af medlemmernes salgsafgrøder anvendt naturgas og mineralolieprodukter til brug for bl.a. korntørring for at sikre en optimal kvalitet på de solgte produkter.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af mineralolieafgiftslovens § 11 b og gasafgiftslovens § 10 b, at der gælder en særlig tilbagebetalingssats vedrørende mineralolieprodukter anvendt til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug.

Som det også er anført i Landsskatterettens kendelse af 8. august 2000, som er beskrevet ovenfor, er det vores opfattelse, at det afgørende for, om den særlige tilbagebetalingssats finder anvendelse, er, hvilken aktivitet der bliver udført, og om denne aktivitet kan betragtes som en sædvanlig aktivitet inden for landbruget.

Korntørring er en sædvanlig og nødvendig forudsætning for, at landbrugets produkter kan afsættes. Det er således en aktivitet, der skal udføres, hvis produkterne skal kunne afsættes. Vi mener derfor ikke, at det kan være afgørende, om den enkelte landmand foretager korntørringen, selv eller om korntørringen

centraliseres. Såvel teknisk og ved valg af energiform udføres korntørringen som udgangspunkt efter ens principper på landbrugsbedrifterne og hos spørger. Formålet med korntørringsprocessen er endvidere ens, uanset om tørringsprocessen finder sted på landbrugsbedriften eller hos spørger.

Vi mener, at det er i overensstemmelse med lovgivningen, at mindre landbrug kan benytte sig af en mere effektiv centraliseret håndtering af korntørring, end hvad den enkelte landmand kan. En centraliseret håndtering vil således føre til en bedre udnyttelse af energiressourcer og mindre spild.

Vi mener, at det vil være i strid med lovgivningen at afskære selskabet fra at kunne anvende de lempelsesmuligheder, der gælder for jordbrugsvirksomheder generelt, når der er tale om aktiviteter, som sædvanligvis udføres i landbruget.

At landbrugsfritagelserne i andre sammenhænge, f.eks. indfangningsmaskiner anvendt af slagterier, anerkendes som omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b og gasafgiftslovens § 10 b, mener vi underbygger, at spørgsmålet skal besvares bekræftende. Det er således efter vores opfattelse afgørende, om aktiviteten, der udføres, er omfattet af landbrugsbegrebet og ikke af hvilket subjekt, der udfører aktiviteten.

Det vil efter vores opfattelse være i strid med en lighedsgrundsætning, hvis et subjekt kan opnå en bedre afgiftsgodtgørelse efter f.eks. mineralolieafgiftslovens § 11 b og gasafgiftslovens § 10 b ved forbrug af brændsler til en aktivitet, hvis øvrige subjekter med identiske processer ikke kan opnå godtgørelse. En sådan forskelsbehandling bør under alle omstændigheder kunne begrundes sagligt.

Det bemærkes i den sammenhæng, at mineralolieafgiftsloven og gasafgiftsloven implementerer rådets direktiv 2003/96 (energibeskatningsdirektivet), der som udgangspunkt indebærer, at erhvervsmæssigt energiforbrug skal beskattes ens, medmindre der gælder særlige lempelsesmuligheder.

Energibeskatningsdirektivet giver bl.a. mulighed for særlige lempelser for landbrug, havebrug eller akvakultur og i skovbrug. Vi mener også på denne baggrund, at den danske lovgivning bør fortolkes sådan, at f.eks. korntørring, der er en sædvanlig aktivitet inden for landbruget, skal omfattes af de særlige lempelsesmuligheder for landbruget, da der ellers vil være tale om en diskriminerende forskelsbehandling. Det følger af EU-retlige grundprincipper, at implementering af nationale lempelser, der følger af EU-retten, skal ske på baggrund af objektive og ikke-diskriminerende betingelser.

Det er på baggrund af ovenstående vores opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med ja.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers anvendelse af mineralolieprodukter og gas til brug for korntørring som beskrevet nedenfor er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11 og gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct. (landbrugsafgiftsgodtgørelsen).

Begrundelse

De relevante afgiftsregler efter mineralolieafgiftsloven og gasafgiftsloven er ens og implementerer de samme bestemmelser i energibeskatningsdirektivet. Derfor henvises der i det følgende alene til mineralolieafgiftslovens bestemmelser.

Mineralolieafgiftslovens § 11 afgrænser brugen af brændsler mv. til henholdsvis rumvarme mv. (ikke godtgørelsesberettigede) og til proces (godtgørelsesberettigede).

Det lægges til grund, at Spørgers brændselsforbrug til tørring af korn er proces efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, stk. 4, 2. pkt. eller stk. 5.

Mineralolieafgiftslovens § 11 a og § 11 b nedsætter afgiftsgodtgørelsen efter § 11.

Efter mineralolieafgiftslovens § 11 a nedsættes "tilbagebetalingen af afgift efter § 11 ... med 4,5 kr./GJ, jf. dog §§ 11 b...".

Følgende fremgår af mineralolieafgiftslovens § 11 b stk. 1:

"Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for forbrug vedrørende rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, forbrug omfattet af tilbagebetaling efter § 11, stk. 3 og stk. 5, nr. 3, 2.-4. pkt., og andet forbrug, når det udelukkende vedrører afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl. For dette forbrug nedsættes tilbagebetalingen af afgift efter § 11 med 1,6 pct., jf. dog § 11 c."

Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 afgrænser brugen af motorbrændstof til landbrugsaktiviteter mv. (godtgørelsesberettigede) og anden motorbrændstof (ikke-godtgørelsesberettigede). Motorbrændstof til landbrugsaktiviteter er godtgørelsesberettiget efter § 11, stk. 3 som har følgende ordlyd:

"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."

§ 11, stk. 3, 1. pkt. og § 11 b, stk. 1, 3. led, er således formuleret ens i forhold til krav for godtgørelse og jordbrug mv.

I forarbejderne til § 11, stk. 3 er det anført, at det afgørende for om der kan ydes afgiftsgodtgørelse er hvilken aktivitet der er tale om og ikke, om virksomheden er registreret som landbrugsvirksomhed.

Af § 11, stk. 3 fremgår endvidere, at der gives godtgørelse, for transport af egne produkter. Det er det eneste sted, hvor det specifikt fremgår af lovteksten, at landbrugsaktiviteten skal angå egne produkter. Lovgiver har således været opmærksom på sondringen mellem egne og andres produkter, og har alene anført dette som et krav i relation til bestemmelsen om transport i § 11, stk. 3, 2. pkt.

I forarbejderne til lov nr. 527/2009 om indførelse af landbrugsafgiftsgodtgørelsen i § 11 b er "... tørring af egne produkter i landbrug..." nævnt som et eksempel på en aktivitet som er omfattet af godtgørelsen.

Da "egne produkter" alene nævnes som eksempel og ikke fremgår af lovteksten, er det Skattestyrelsens vurdering, at formuleringen af eksemplet ikke kan afgrænse bestemmelsens anvendelsesområde til kun at omfatte egne produkter.

Der er i formuleringen af lovbestemmelserne i henholdsvis § 11, stk. 3, 1. pkt. og § 11 b ingen materiel forskel i måden, hvorpå der henvises til de omfattede virksomheder (afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug ...). Der er således ikke grundlag for at antage, at formuleringen i § 11 b skal tillægges et mere snævert anvendelsesområde end den tilsvarende formulering i § 11, stk. 3.

Det fremgår af forarbejderne til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 (jf. LFF 1992-10-08 nr. 27) at bestemmelsen også omfatter maskinstationer m.v., der udfører markarbejde.

Der er under henvisning til mineralolieafgiftslovens formulering og bemærkninger i forarbejder vedrørende landbrugsgodtgørelse, Skattestyrelsens vurdering, at der ikke er grundlag for at antage, at landbrugsafgiftsgodtgørelsen i § 11 b, stk. 1, 3. led er begrænset til behandling af landbrugsbedriftens egne produkter, eller begrænset til aktiviteter, der udføres af eller hos landbrugsvirksomheden, så længe der er tale om aktiviteter, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Mineralolieafgiftsloven

§ 11

Stk. 1. 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. 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. 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 mv., jf. dog stk. 8.

(...)

§ 11 a. Tilbagebetalingen af afgift efter § 11 nedsættes med 4,5 kr./GJ, jf. dog §§ 11 b, 11 c og 11 d. Afgiftspligtige kan vælge, at tilbagebetalingen efter 1. pkt. kan beregnes som en reduktion af afgiftsbetalingen med 4,5 kr./GJ delt med afgiftssatsen i § 9, stk. 4, 2. pkt., ganget med 1 over 1,2.

(...)

§ 11 b. Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for forbrug vedrørende rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, forbrug omfattet af tilbagebetaling efter § 11, stk. 3 og stk. 5, nr. 3, 2.-4. pkt., og andet forbrug, når det udelukkende vedrører afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl. For dette forbrug nedsættes tilbagebetalingen af afgift efter § 11 med 1,8 pct., jf. dog § 11 c.

Gasafgiftsloven

§ 10.

Stk. 1 Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1) af virksomhedens mængde af forbrugt afgiftspligtigt gas,

(...)

Stk. 3. Afgiften af gas, der udelukkende anvendes som motorbrændstof til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl, tilbagebetales efter stk. 2. Der sker ligeledes tilbagebetaling af afgift for transport fra ejendommens område af egne produkter hidrørende fra den i 1. pkt. nævnte virksomhed. Afgift af gas, der anvendes som motorbrændstof i registrerede motorkøretøjer, tilbagebetales ikke.

Stk. 4. Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, 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 gas 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.

(...)

§ 10 a. Tilbagebetalingen af afgift efter § 10 nedsættes med 4,5 kr./GJ, jf. dog §§ 10 b, 10 c og 10 d. Afgiftspligtige kan vælge, at tilbagebetalingen efter 1. pkt. kan beregnes som en reduktion af afgiftsbetalingen med 4,5 kr./GJ delt med afgiftssatsen i § 8, stk. 4, 2. pkt., ganget med 1 over 1,2.

§ 10 b. Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 10 a finder ikke anvendelse for forbrug vedrørende rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, forbrug omfattet af tilbagebetaling efter § 10, stk. 3 og stk. 5, nr. 3, 2.-4. pkt., og andet forbrug, når det udelukkende vedrører afgiftspligtig virksomhed

efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl. For dette forbrug nedsættes tilbagebetalingen af afgift efter § 10 med 1,8 pct., jf. dog § 10 c.

Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet

(...)

Artikel 15

(...)

3. Medlemsstaterne kan anvende afgifter ned til nul for energiprodukter og elektricitet, der anvendes til arbejde i landbrug, havebrug eller akvakultur og i skovbrug.

Forarbejder

Lov nr. 1029 1992-12-19 - Mineralolieafgiftsloven

§ 11, stk. 3.

Afgiften af motorbrændstof, der udelukkende anvendes til virksomhed omfattet af merværdiafgiftslovens § 25, stk. 1, refunderes 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.

Forslag til Lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. (LFF 1992-10-08 nr. 27)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til §§ 9 - 12.

(...)

Der er endvidere i § 11, stk. 3, foretaget en præcisering af fritagelsen for landbrug, gartneri m.v., af at fritagelsen også gælder for maskinstationer m.v., der udfører markarbejder. Disse virksomheder kan således stadig anvende afgiftsfritaget olie til motordrift. Omvendt vil der fremover ikke kunne gives afgiftsfritagelse for olie m.v., som landmænd anvender til andet arbejde end egentligt landbrugsarbejde."

Betænkning over Forslag til lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. (LFB 1992-12-11 nr. 27)

Ad nr. 6

Den foreslåede ændring har hovedsageligt til formål at præcisere, at landmænd afgiftsfrit kan transportere egne varer, der er produceret i landbruget, bort fra ejendommen ved hjælp af virksomhedens traktorer. Der kan f.eks. være tale om transport af svin fra gården til slagteriet. Hvis andre end landmanden selv udfører transporten, skal der betales afgift.

Lov nr. 527 af 12-05-2009

Forslag til Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love - 2008/1 LSF 207

(Forhøjelse af energiafgifterne, afgift på erhvervenes energiforbrug, afgiftsmæssig ligestilling af central og decentral kraftvarme, afgift på smøreolie mv. og forhøjelse af affaldsavgiften)

§ 4

I lov om energiafgift af mineralolieprodukter mv., jf. lovbekendtgørelse nr. 297 af 3. april 2006, som ændret ved § 1 i lov nr. 1536 af 19. december 2007, § 2 i lov nr. 524 af 17. juni 2008, § 5 i lov nr. 528 af 17. juni 2008 og § 104 i lov nr. 1336 af 19. december 2008, foretages følgende ændringer:

(...)

25. Efter § 11 indsættes:

"§ 11 b. Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for forbrug vedrørende rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, forbrug omfattet af tilbagebetaling efter § 11, stk. 3 og stk. 5, nr. 3, 2.-4. pkt., og andet forbrug, når det udelukkende vedrører afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl. For dette forbrug nedsættes tilbagebetalingen af afgift efter § 11 med 1,8 pct., jf. dog § 11 c."

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

"Til nr. 25

Efter den foreslåede § 11 b gives der afgiftslempelse for procesforbrug i landbrug og lignende erhverv, idet nedsættelsen af tilbagebetalingen (den grønne afgift) for dette forbrug udgør 1,8 pct. Der er tale om procesforbrug, som udelukkende vedrører momspligtig virksomhed med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug, eller pelsdyravl. Dette forbrug vedrører f.eks. opvarmning af staldbygninger og korntørring af egne produkter i landbruget. Endvidere omfattes forbrug af motorbrændstof i traktorer mv., som i dag er omfattet af de gældende regler om tilbagebetaling af afgift på køb af motorbrændstof i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3."