

Udskriftsdato: 2. januar 2026

SKR nr 9976 af 27/11/2023 (Gældende)

Styresignal - genoptagelse - ændring af praksis - godtgørelse af mineralolie-, gas-, kul- eller CO2-afgift - visse manglende målinger af brændselsforbrug mv.- skatteforvaltningens skønsmæssige ansættelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1338937

Styresignal - genoptagelse - ændring af praksis - godtgørelse af mineralolie-, gas-, kul- eller CO2-afgift - visse manglende målinger af brændselsforbrug mv.- skatteforvaltningens skønsmæssige ansættelse

SKM2023.566.SKTST

1. Baggrund for ændring af praksis

Styresignalet beskriver en praksisændring og muligheden for genoptagelse af visse afgørelser om godtgørelse af mineralolieafgift, gasafgift, kulafgift og CO2-afgift som følge af en afgørelse fra Landsskatteretten - offentliggjort som SKM2023. 502. LSR.

SKAT havde ved en afgørelse nægtet en virksomhed procesgodtgørelse af energiafgiften på olie til forskellige anlæg, der blev forsynet med olie fra samme olietank, som virksomheden havde fået udbetalt, idet der ikke var foretaget målinger af olieforbruget med henblik på opgørelse af det godtgørelsesberettigede forbrug. Virksomheden havde anvendt olien til både godtgørelses- og ikke-godtgørelsesberettigede formål.

Landsskatteretten underkendte SKATs afgørelse for så vidt, at Landsskatteretten hjemviste SKATs afgørelse vedrørende omfanget af nedsættelsen af virksomhedens godtgørelse.

Styresignalet omfatter ikke manglende målinger, som skal foretages med henblik på opgørelse af relevant godtgørelsesberettiget forbrug efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 4, gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 4 og CO2-afgiftslovens § 9 a, stk. 3.

Styresignalet fastsætter frister for genoptagelse, reaktionsfrist og dokumentation, der vil indgå i skatteforvaltningens behandling af en anmodning om genoptagelse.

2. Det retlige grundlag

Mineralolieafgiftsloven

§ 11, stk. 1, nr. 1 og 2

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

1) af varer forbrugt i virksomheden,

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.

§ 11, stk. 2, 2. pkt. - Afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof, tilbagebetales ikke, jf. dog stk. 3.

§ 11, 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.

§ 11, 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. Endvidere ydes der ikke tilbagebetaling af afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, som leveres fra virksomheden. Tilbagebetaling kan heller ikke finde sted for varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, eller af kulde leveret til virksomheden til køling af rum, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn.

§ 11, 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.
- 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 mv., jf. dog stk. 8.
- 3) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4 i de anvendelser, som er nævnt i bilag 1 til lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, samt anvendt til rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, varmt vand til rengøring eller sterilisering af tanke og lukkede produktionsanlæg, hvor rengøringsvæskerne cirkuleres med pumper med en kapacitet på mindst 1 kW, slagteriernes forbrug af varmt vand til rengøring eller sterilisering af produktionsudstyr og produktionslokaler i de lokaler, hvor selve slagtingen og grovparteringen finder sted, for fjerkræ dog kun varme forbrugt inden partering, samt forbruget af varmt vand i tilstødende produktionslokaler, såfremt der er fælles varmtvandsnet og der ikke fremstilles udskæringer beregnet til detailsalg, jf. dog stk. 8. Omfattet af tilbagebetalingen for varme og varer anvendt i staldbygninger er også kontorlokaler og andre lokaler i staldbygninger, som indgår i driften, eller hvorfra driften styres og planlægges, hvis forsyningen med varme og varer sker fra samme net som forsyningen til staldbygningen. Det er dog en forudsætning for tilbagebetalingen, at selve staldområdet er opvarmet. Værksteder, beboelsesrum og lign. Er ikke omfattet af tilbagebetalingen. Ved grovpartering forstås for svin og lam mv. partering i halve kroppe, for kvæg mv. partering til og med fjerdingen.
- 4) En forholdsmæssig del af afgiften af varer, kulde og varme, der forbruges i anlæg, hvor der fremstilles såvel varme, kulde og varmt vand, der fremstillet på et selvstændigt anlæg ville være tilbagebetalingsberettiget, som ikke tilbagebetalingsberettiget varmeleverance, kuldeleverance, rumvarme og varmt vand,

når en sådan forholdsmæssig fordeling kan opgøres. Den tilbagebetalingsberettigede andel opgøres som forholdet mellem på den ene side den mængde energi, som forbruges i de tilbagebetalingsberettigede anlæg, og på den anden side energiindholdet i den samlede mængde fremstillet varme og kulde. På anlæg, hvor fremløbstemperaturen er over 90° C, eller anlæg, hvor den ikke tilbagebetalingsberettigede del udgør mindre end 10 pct. af den samlede fremstilling, eller den ikke tilbagebetalingsberettigede andel udgør mindre end 200 GJ årligt, kan virksomheden vælge mellem at opgøre andelen, der anvendes i ikke tilbagebetalingsberettigede anlæg, efter ovenstående metode og at opgøre forbruget til ikke tilbagebetalingsberettigede formål direkte. Den direkte opgjorte mængde opgøres som den mængde energi, der forbruges til ikke tilbagebetalingsberettigede formål, divideret med energiindholdet i de indfyrede brændsler, jf. § 9, stk. 2. Denne mængde divideres med anlæggets virkningsgrad. Såfremt målingen ikke foretages i umiddelbar nærhed af anlægget, der fremstiller varmen, tillægges yderligere 10 pct. Den resterende mængde brændsel henregnes til den tilbagebetalingsberettigede del. Virkningsgraden udgør for gasfyrede anlæg 0,90, for oliefyrede anlæg 0,85 og for andre anlæg 0,80.

5) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til rengøring af genbrugsemballage, der anvendes ved transport eller salg af varer, og afgiften af varme og varer, som anvendes til vask eller rens af tekstiler og efterbehandling i forbindelse hermed. For genbrugsemballage gælder det også, selv om indtil 25 pct. af genbrugsemballagen anvendes til andre formål end transport eller salg af varer. Nr. 4 finder tilsvarende anvendelse.

6) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til opvarmning af lokaler, hvor der foretages smeltning af jern og stål, som omfattet af nr. 30 i bilag 1 til lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter. Hvor dette forbrug af varme og varer ikke kan adskilles fra det øvrige forbrug af varme og varer til opvarmning, kan der dog højst ydes tilbagebetaling for 30 pct. af det samlede forbrug af varme og varer anvendt til opvarmning i forbindelse med forarbejdningen af jern og stål. Det er en forudsætning for opnåelse af tilbagebetaling, at der smeltes mindst 10 t jern og stål om dagen.

7) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, der forbruges i virksomheder, der fremstiller varer af armeret hærdeplast, når varmen mv. anvendes til opvarmning af lokaler, hvori der foretages hærdning af emner fremstillet af armeret hærdeplast, og som ikke er omfattet af nr. 2. Der kan dog højst ydes tilbagebetaling for 1/3 af det samlede forbrug af varme og varer i sådanne lokaler.

8) Afgiften af varme og varer, der udelukkende forbruges til udtørring af bygningsmaterialer eller opretholdelse af den for byggearbejdet fornødne temperatur under byggeperioden i forbindelse med opførelse og renovering af bygninger

§ 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 1,6 pct., jf. dog § 11 c.

Stk. 2. En forholdsmæssig del af afgiften kan henregnes under stk. 1 i de tilfælde, hvor samme anlæg forsyner såvel anvendelser omfattet af stk. 1 som andre anvendelser i virksomheden, når en sådan fordeling kan opgøres. § 11, stk. 5, nr. 4, finder tilsvarende anvendelse.

§ 11 d

Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for varer, der anvendes til kemisk reduktion.

Stk. 2. Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for varme og varer, der anvendes i elektrolyse.

Stk. 3. Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for varme og varer, der anvendes direkte til opvarmning i metallurgiske processer. Opvarmningen skal foregå i anlæg, og de anvendte materialer skal gennem opvarmningen i anlæggene forandre kemisk eller indre fysisk struktur.

Stk. 4. Nedsættelsen af tilbagebetaling af afgift efter § 11 a finder ikke anvendelse for varme og varer, der anvendes direkte til opvarmning i mineralogiske processer. Opvarmningen skal foregå i anlæg, og de anvendte materialer skal gennem opvarmningen i ovnene forandre kemisk eller indre fysisk struktur.

Stk. 5. Det er en betingelse for anvendelse af stk. 1-4, at varmen og varerne anvendes direkte til processer, som er nævnt i bilag 1 til lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter.

Stk. 6. En forholdsmæssig del af afgiften kan henregnes under stk. 1-4 i de tilfælde, hvor samme anlæg forsyner såvel anvendelser omfattet af stk. 1-4 som andre anvendelser i virksomheden, når en sådan fordeling kan opgøres. § 11, stk. 5, nr. 4, finder tilsvarende anvendelse.

§ 29, stk. 1

Såfremt varer overdrages, erhverves eller anvendes på en sådan måde, at der ikke er betalt den afgift, som skulle have været betalt efter loven, eller en virksomhed efter §§ 9-11 har fået udbetalt for meget i godtgørelse eller tilskud, afkræves det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav. Kan størrelsen af det skyldige beløb ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af beløbet.

Der er tilsvarende eller lignende bestemmelser i gasafgiftsloven, i et vist omfang i CO₂-afgiftslovens § 9 a, stk. 1, stk. 2, stk. 3 og § 19, stk. 2, 2. pkt. og i kulafgiftslovens § 8, stk. 1, nr., stk. 3 og stk. 4. For så vidt angår kulafgiftsloven fremgår skatteforvaltningens adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse af opkrævningslovens § 5, stk. 2, 2. pkt., idet selve kulafgiftsloven ikke indeholder en sådan adgang.

3. Gældende praksis

Den juridiske vejledning 2023-2

E. A. 4.6.6.3 Betingelser for opnåelse af godtgørelse

"Direkte anvendelse til mineralogiske processer mv.

Det er alene energiforbrug, som direkte medgår til de nævnte processer, som omfattes af den fulde godtgørelse. Andet energiforbrug, herunder energiforbrug vedrørende hjælpeprocesser, er ikke omfattet af den fulde godtgørelse. Eksempelvis omfattes ikke brændsler til tørring af materialer inden brænding.

Måling

Det er også en betingelse for at opnå den fulde godtgørelse, at der sker måling af det energiforbrug, der medgår til de nævnte processer.

I tilfælde, hvor samme energiproducerende anlæg forsyner både anvendelse omfattet af disse processer og anden anvendelse i virksomheden, foretages fordeling af energien efter de regler, som allerede anvendes for fordeling mellem proces og rumvarme. Det er således en forudsætning, at der sker måling af den

mængde energi der anvendes til fuldt godtgørelsesberettigede formål og opgørelse/måling af den samlede mængde energi der er anvendt/produceret på det pågældende anlæg."

E. A. 4.6.8.3 CO2-kvoteomfattet energiforbrug

"Fjernvarme anvendt til procesformål

(...)

En forholdsmæssig del af afgiften kan tilbagebetales når samme anlæg forsyner såvel tilbagebetalingsberettigede anvendelser som andre anvendelser i virksomheden, når en sådan fordeling kan opgøres.

Den andel, der kan henregnes under den tilbagebetalingsberettigede anvendelse, opgøres som forholdet mellem på den ene side den mængde, der anvendes til disse formål, og på den anden side den samlede mængde fremstillet på fællesanlægget.

Den resterende mængde brændsel m.v. henregnes til andre anvendelser i virksomheden. På anlæg, hvor fremløbstemperaturen er over 90° C, eller anlæg, hvor mindst 90 pct. af det tilbagebetalingsberettigede forbrug vedrører tilbagebetalingsberettigede anvendelser, kan virksomheden vælge mellem at opgøre andelen til andre anvendelser i virksomheden indirekte efter ovenstående metode og at opgøre forbruget til andre anvendelser direkte.

Den direkte opgjorte mængde energi, der skal henføres til andre anvendelser i virksomheden, opgøres som den mængde energi, der forbruges til andre anvendelser, divideret med energiindholdet i de indfyrede brændsler. Se MINAL § 9, stk. 2. Denne mængde divideres med anlæggets virkningsgrad. Såfremt målingen ikke foretages i umiddelbar nærhed af anlægget, der fremstiller varmen, tillægges yderligere 10 pct. Den resterende mængde brændsel henregnes til den kvoteomfattede virksomhed. Virkningsgraden udgør for gasfyrede anlæg 0,90, for oliefyrede anlæg 0,85 og for andre anlæg 0,80. Se CO2AL § 9 a, stk. 3."

E. A. 4.6.13.1 Regel, formål og lovgrundlag

"Regel

Når energien fra det forbrugte brændsel bruges til både procesformål og varmelieferancer/rumvarme/varmt brugsvand/komfortkøling, vil energiforbruget som udgangspunkt blive betragtet som brugt til rumvarme mv., medmindre der sker en konkret måling/fordeling af energiforbruget. Se afsnit E. A. 4.6.13.3 om fordeling og måling af forbrug af brændsler.

(...)

Hvis et konkret energikøb, jf. faktura fra energileverandøren, ud fra de faktiske fysiske forhold i virksomheden, kun kan anvendes til formål omfattet af de samme godtgørelsesregler, skal der ikke foretages målinger.

Formål

Formålet med bestemmelserne er at sikre, at der sker en korrekt fordeling af godtgørelsesberettiget afgift og ikke-godtgørelsesberettiget afgift, og at målinger er retvisende for det faktiske forbrug.

(...)."

E. A. 4.6.13.3 Fordeling og måling af energiforbrug

"(...)

Godtgørelse af energiafgift

For at opnå godtgørelse af energiafgiften af gas-, kul- og mineralolieprodukter, der anvendes til produktion af varme (energi) til både

- godtgørelsesberettigede formål (procesformål) og
- ikke-godtgørelsesberettigede formål (varmeleverancer, rumvarme, varmt brugsvand eller komfortkøling)

Skal der ske en fordeling af energiforbruget.

(...)."

E. A. 4.6.14.8 Oliemålere

"Samme olietank forsyner flere oliefyr

Hvis der anvendes olie fra samme olietank til to oliefyr, der producerer varme til henholdsvis proces og rumvarme mv., skal olieforbruget fordeles og opgøres på grundlag af en oliemåler (volumenmåler). Målingen kan foretages på mængden af olie til procesfyret eller på mængden af olie til rumvarmefyret.

Hvis der er en olietank for hvert oliefyr, skal der ikke installeres målere.

(...)."

E. A. 4.6.14.6 Gasmålere

"Kontrol og krav til gasmålere

Godkendte gasmålere skal opsættes til måling og fordeling af virksomhedens gasforbrug, for at virksomheden kan opnå godtgørelse af afgift af forbrug af gas.

Virksomheder, der anvender naturgas til både proces og rumvarme, skal foretage en fordeling af energien ved måling.

Sikkerhedsstyrelsen har i målerteknisk direktiv fastsat krav om godkendelse, herunder nøjagtighed, udformning og fremstilling. En godkendt måler har en unøjagtighed på mindre end 3 pct. afhængig af gennemstrømningen.

Ikke-godkendte målere, kan anvendes som bimålere, hvis de har en nøjagtighed og upåvirkelighed, der svarer til en godkendt afregningsmåler.

Naturgasselskaberne har oplyst, at der i langt de fleste tilfælde vil kunne anvendes bælggasmålere. Gasselskaberne kan rådgive nærmere om valg/montage af målere.

Gasforsyningsselskabets afregningsmåler anvendes til opgørelse af den samlede mængde energi.

Virksomheder med flere gaskedler, der fremstiller varme enten til procesformål og/eller til rumvarme mv., skal montere bimåler, der hvor røret forsyner proceskedlen/-erne med gas. Hvis det af økonomiske eller tekniske årsager er mest praktisk at måle gasforbruget til rumvarme mv., kan måleren i stedet indbygges i gasforsyningsnettet til rumvarmekedlen/-erne."

E. A. 4.6.16.3 Regnskab

"Momsregistrerede virksomheder skal føre et regnskab over tilgang, afsætning eller udlevering og forbrug af afgiftspligtige varer. Se ELAL § 7, GASAL § 14, KULAL § 11, MINAL § 14, samt CO2AL § 12.

For momsregistrerede virksomheder, som også er autoriserede eller registrerede virksomheder efter MINAL §§ 3-4 b, er der yderligere krav til regnskabsføring vedrørende bl.a. svind og konstatering af vandindhold. Se MINAL § 14, stk. 1-7.

Der skal oprettes en konto for hver af de afgifter, der er aktuelle for virksomheden.

I regnskabet skal indgå beregninger for opgørelse af godtgørelsen for de enkelte afgifter, herunder årsregulering.

Hvis regnskabet ikke kan indpasses i forretningsregnskabet på særskilte konti, skal der for hver afgiftsperiode efter momsloven føres en specifikation over afgiften af den købte olie, LPG-gas, kul, elektricitet og naturgas. Specifikationen vedlægges momsregnskabet.

Der gælder særlige regnskabsregler i forhold til motorbrændstof. Se nærmere i afsnit E. A. 4.6.11.5."

E. A. 4.6.16.4 Opbevaring af regnskabsmateriale mv.

"Virksomheder mv. skal opbevare regnskabsmateriale, herunder

- fakturaer
- fakturakopier
- ledsagedokumentet og
- opgørelser

i 5 år efter regnskabsårets udløb.

Se også

ELAL § 7, stk. 1-3,

GASAL § 14, stk. 1-3, KULAL § 11, stk. 1-3,

MINAL § 14, stk. 1-8,

CO2AL § 12, stk. 1,

der henviser til disse bestemmelser.

Virksomheder, der får bundfradrag efter CO2AL § 9 c, skal opbevare dokumentation for basisårene, der ligger til grund for bundfradraget, så længe bundfradraget benyttes. Se CO2AL § 12, stk. 3."

4. Landsskatterettens afgørelse af 31. maj 2023 - SKM2023. 502. LSR

I sagen havde en virksomhed (en fællesregistrering for moms) forbrugt afgiftspligtig olie på forskellige lokationer. Olien tilførtes tanke. Derfra videreførtes olien til forskellige anlæg, som hver især producerede varme til rum og/eller varmt vand og/eller til vareproduktion. Virksomheden havde ikke foretaget målinger af olieforbruget i de enkelte anlæg med henblik på korrekt opgørelse af afgiftsgodtgørelse.

Virksomheden havde vedrørende hele sit olieforbrug taget godtgørelse for al olieafgift reduceret med procesafgift (procesgodtgørelse).

SKAT havde i forbindelse med en virksomhedskontrol nægtet virksomheden godtgørelse af energiafgiften på al olien til anlæggene under henvisning til, at der ikke var registreret de nødvendige målinger af olieforbruget med henblik på opgørelse af godtgørelse.

Der fremgår under Landsskatterettens afgørelse bl.a., at (Skattestyrelsens understregninger):

"På adressen i By Y2 er der én olietank. Olie fra tanken anvendes i et fyr, som udelukkende fremstiller rumvarme. Den olie, der er anvendt i dette fyr, er anvendt direkte til fremstilling af rumvarme. Den er derfor ikke godtgørelsesberettiget, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt.

Der anvendes olie fra den samme tank i to dampkedler. Dampen anvendes i fremstillingsprocesser, til CIP-rengøring og til opvarmning af vand til rengøring. Olien, der er forbrugt i de to dampkedler, er således anvendt til samproduktion af varmt vand og varer. Derfor er den anvendt indirekte til fremstilling af varmt vand, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. Der er ikke foretaget målinger, der kan anvendes til en fordeling af forbruget efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 4. Det er ubestridt, at energiforbruget til fremstilling af varmt vand overstiger 50 GJ årligt, og der kan derfor heller ikke foretages en opgørelse efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 7, 2. pkt. Afgiften af den olie, der er forbrugt i de to dampkedler, er derfor ikke godtgørelsesberettiget.

I By Y4 anvendes olie i en kedel, der fremstiller rumvarme, varmt vand, varme til fremstillingsprocesser og varme til CIP-rengøring. Olien anvendes således til samproduktion af rumvarme, varmt vand og fremstilling af varer. Olien er derfor anvendt indirekte til fremstilling af rumvarme og varmt vand, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. Der er ikke foretaget målinger, som kan anvendes til en fordeling af forbruget efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 4. Det er ubestridt, at energiforbruget til fremstilling af varmt vand overstiger 50 GJ årligt, og der kan derfor heller ikke foretages en opgørelse efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 7, 2. pkt. Afgiften af den olie, der er forbrugt i kedlen på fabrikken i By Y4, er derfor ikke godtgørelsesberettiget.

I By Y1 er der anvendt olie i den omhandlede periode. På fabrikken i By Y1 anvendes brændsler blandt andet til fremstilling af rumvarme og varmt vand. Selskabet har således haft forbrug af olie i By Y1, der ikke er godtgørelsesberettiget, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt.

(...)

SKAT har således været berettiget til at foretage ekstraordinær ændring af fællesregistreringens godtgørelse af mineralolieafgift med henblik på at nedsætte godtgørelsen for forbrug på de tre kedler i By Y2, der anvendes til at fremstille rumvarme og varmt vand, forbrug til rumvarme og varmt vand i By Y1, og for forbrug i By Y4, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3.

Landsskatteretten skal herefter tage stilling til, om SKAT har opgjort kravet på tilbagebetaling af godtgørelse for den ekstraordinære periode korrekt.

En virksomhed, som har fået udbetalt for meget i godtgørelse efter mineralolieafgiftslovens § 11, opkræves det skyldige beløb efter mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1. Kan størrelsen af det skyldige beløb ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af beløbet. Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt., og af den juridiske vejledning afsnit E. A. 4.6.17.5.

SKAT har nedsat fællesregistreringens godtgørelse med 7.195.261 kr. for perioden 1. januar 2008 - 30. april 2014. Beløbet består af hele den angivne godtgørelse for 1. januar 2011 - 30. april 2014 og en del af den angivne godtgørelse for 1. januar 2008 - 31. december 2010. Tilbagebetalingskravet for 1. januar 2008 - 31. december 2010 er reduceret i forhold til den angivne godtgørelse som følge af, at et

selskab med en fabrik i By Y6, hvor der har været et godtgørelsesberettiget forbrug, har været en del af fællesregistreringen i 2008 - 2010.

Olieforbrug til drift af spraytørreren i By Y2 er godtgørelsesberettiget. Der foreligger ikke oplysninger om, hvordan varmen til spraytørreren og til CIP-rengøring i By Y1 er fremstillet, inden fabrikken overgik fra at anvende olie til at anvende gas. Det er derfor uklart, om olieforbruget til disse formål er godtgørelsesberettiget, eller om forbruget er anvendt til samproduktion af varer, rumvarme og varmt vand, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. Det er ligeledes uklart, om olieforbruget i By Y3 har været godtgørelsesberettiget.

I SKATs opgørelse er der alene taget højde for det godtgørelsesberettigede olieforbrug på fabrikken i By Y6. Der er ikke taget højde for det godtgørelsesberettigede forbrug på fabrikken i By Y2 eller et eventuelt godtgørelsesberettiget forbrug i By Y1 og i By Y3. Der er ikke registreret målinger af olieforbruget til godtgørelsesberettigede formål i By Y2, og der er heller ikke registreret forbrug til eventuelle godtgørelsesberettigede formål i By Y1. Størrelsen af det beløb, som selskabet har modtaget for meget i godtgørelse af olieafgift i perioden 1. januar 2008 - 30. april 2014, kan derfor ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Det beløb, som selskabet har modtaget for meget i godtgørelse for perioden 1. januar 2008 - 30. april 2014, skal derfor opgøres skønsmæssigt, jf. mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt.

Landsskatteretten hjemviser afgørelsen for så vidt angår nedsættelsen af selskabets godtgørelse for den ekstraordinære periode 1. januar 2008 - 30. april 2014. Skattestyrelsen skal foretage en skønsmæssig ansættelse af det beløb, de fællesregistrerede selskaber har modtaget for meget i godtgørelse som følge af, at der ikke er foretaget nedslag for olie, der er forbrugt på de fyr, der er anvendt til at fremstille rumvarme og varmt vand i By Y2, for forbruget i By Y4, samt for forbrug af olie til rumvarme og varmt vand i By Y1, jf. mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt."

5. Skattestyrelsens opfattelse

Det følger af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit E. A. 4.6.13.3. Fordeling og måling af energiforbrug, at det er en betingelse for, at en virksomhed kan opnå godtgørelse af energiafgift på brændsler, at mængden af brændslet, der tilføres forskellige anlæg, måles. Denne betingelse blev lagt til grund i skatteforvaltningens afgørelse. Dette har Landsskatteretten underkendt i sin afgørelse.

På den baggrund er det Skattestyrelsens vurdering, at den ovenfor beskrevne praksis om krav om måling af brændsler og bortfald af godtgørelse af mineralolie-, gas-, kul- og CO₂-afgift, hvis der ikke foreligger målerdata, ikke kan opretholdes i de tilfælde, hvor virksomheden ikke kan fremlægge målerdata for mængden af brændsel, der tilføres forskellige anlæg, hvoraf ét eller flere, men ikke alle anlæg, udelukkende producerer til det relevante godtgørelsesberettigede formål.

6. Ændring af praksis

Når en virksomhed har fået udbetalt for meget i godtgørelse af mineralolie, gas-, kul- eller CO₂-afgift med baggrund i, at virksomheden ikke kan fremlægge målerdata for mængden af brændsel mv., der tilføres forskellige anlæg, hvoraf ét eller flere, men ikke alle anlæg, udelukkende producerer til det relevante godtgørelsesberettigede formål, kan skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af det skyldige beløb efter mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt., gasafgiftslovens § 28, stk. 2, opkrævningslovens § 5, stk. 2, pkt. for så vidt angår kulafgiftsloven eller CO₂-afgiftslovens § 19, stk. 2, 2. pkt.

Ovennævnte udtryk "brændsel mv." dækker - udover brændsel - også varme, der er baseret på brændsel.

Praksis ændres i overensstemmelse hermed.

Ændring af praksis omfatter ikke manglende målinger, som skal foretages med henblik på opgørelse af godtgørelsesberettiget forbrug efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 4, gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 4 og CO2-afgiftslovens § 9 a, stk. 3.

Den ændrede praksis finder analog anvendelse for godtgørelse vedrørende mineralogiske processer mv., jf. mineralolieafgiftslovens § 11 d, gasafgiftslovens § 10 d og kulafgiftslovens § 8 d, og landbrugsaktiviteter, jf. mineralolieafgiftslovens § 11 b, gasafgiftslovens § 10 b og kulafgiftslovens § 8 b, samt CO2-kvoteomfattet forbrug, jf. CO2-afgiftslovens § 9 a.

Ovennævnte analoge anvendelse indebærer eksempelvis, at hvis en virksomhed med mineralogiske processer mv. har fået udbetalt for meget i godtgørelse af mineralolieafgift med baggrund i, at virksomheden ikke kan fremlægge målerdata for mængden af olie, der tilføres forskellige anlæg, hvoraf ét eller flere, men ikke alle anlæg, udelukkende producerer til mineralogiske processer mv., kan skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af det skyldige beløb efter mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt.

Regler og praksis, hvorefter virksomheden skal måle det relevante brændselsforbrug mv. og ved hjælp af registrerede målerdata skal kunne dokumentere opgørelse af den relevante afgiftsgodtgørelse, er ikke ændret, jf. bl.a. SKM2023. 502. LSR, hvoraf det fremgår, at målerdata er en del af virksomhedens regnskab.

7. Genoptagelse

SKM2023. 502. LSR medfører en ændring af praksis. Der er på denne baggrund adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32.

Adgangen til genoptagelse omfatter alene skatteforvaltningens afgørelser vedrørende mineralolie-, gas-, kul- eller CO2-afgift, hvor brændsel mv., der tilføres forskellige anlæg, hvoraf ét eller flere, men ikke alle anlæg, udelukkende producerer til det relevante godtgørelsesberettigede formål, ikke er målt, og skatteforvaltningen har nedsat en udbetalt godtgørelse uden, at skatteforvaltningen har foretaget en skønsmæssig ansættelse af det skyldige beløb efter mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt., eller gasafgiftslovens § 28, stk. 2, CO2-afgiftslovens § 19, stk. 2, 2. pkt. eller opkrævningslovens § 5, stk. 2, 2. pkt. for så vidt angår kulafgift.

Det er en forudsætning, at der er lidt et tab, og at den for lidt godtgjorte afgift af det pågældende brændsel mv. i udgangspunktet ikke er blevet overvæltet på andre.

Fristreglerne i skatteforvaltningsloven §§ 31-32 suppleres af reglen i skatteforvaltningslovens § 34 c. I de tilfælde, hvor afgiften er overvæltet på andre, finder de almindelige regler om opgørelse af tilbagebetalingskrav i skatteforvaltningslovens § 34 c om en forenklet tilbagebetaling af skatter og afgifter anvendelse. Se Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit A. A. 15 Forenklede regler om opgørelse af tilbagebetalingskrav. Se SKM2012. 131. LSR.

Der fastsættes følgende retningslinjer for genoptagelse:

7.1. Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2 kan der ske genoptagelse, hvis en godtgørelsesberettiget, der ønsker godtgørelsen ændret, senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

7.2. Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den godtgørelsesberettigede fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i afgørelsen, som har resulteret i underkendelse af den hidtidige praksis.

I de situationer, hvor praksis underkendes af en kendelse fra Landsskatteretten, afhænger adgangen til genoptagelse således af, hvilket tilsvarende og den periode, der forelå til prøvelse i den sag, der var forelagt for Landsskatteretten. Se dog afsnit 7.3 om forældelse.

I den aktuelle sag drejer det sig om godtgørelse af mineralolieafgift for perioden 1. januar 2008 - 30. april 2014. Afgørelsen blev afsagt den 31. maj 2023.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning, ske ekstraordinær genoptagelse for afgiftsperioder, der er påbegyndt, men ikke udløbet den 1. januar 2008.

7.3 Forældelse

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er begrænset af den absolutte forældelsesfrist på 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Landsskatterettens afgørelse blev afsagt den 31. maj 2023. Den 10 årige forældelsesfrist skal derfor regnes tilbage fra den 31. maj 2023. Der kan således ske ekstraordinær genoptagelse af afgiftsperioder, hvor den godtgørelsesberettigede har tilbagebetalt afgiftsgodtgørelse den 31. maj 2013 eller senere.

7.4 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse kun kan foretages efter stk. 1, hvis anmodningen fra den godtgørelsesberettigede fremsættes senest 6 måneder efter den godtgørelsesberettigede er kommet til kendskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 31.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKAT.dk.

7.5 Anmodning om genoptagelse

En anmodning om genoptagelse kan indgives til Skattestyrelsen digitalt via Skat.dk eller fremsendes som fysisk post til adressen:

Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse, CPR-nr. eller CVR-nr., samt en kopi af den pågældende afgørelse.

Følgende personer har pligt til at indgive anmodningen om genoptagelse ved brug af de digitale kanaler, som anvises på skat.dk. :

- Fysiske personer, der efter skattekontrollovens § 11 har pligt til at give oplysninger om skattepligtig indkomst senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Dette gælder dog ikke for personer, som er fritaget for digital post, eller som ikke er moms- eller lønsumspligtige. Se § 1 og § 3 i bekendtgørelse 2019-11-25 nr. 1197.

- Selskaber, foreninger m.v., som er omfattet af pligten til at oplyse digitalt i henhold til § 4 i bekendtgørelse 2018-11-14 nr. 1303.

7.6. Dokumentation

Skatteforvaltningens behandling af en anmodning om genoptagelse og den skønsmæssige ansættelse vil ske på grundlag af relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som kan bidrage til at foretage den skønsmæssige ansættelse af det beløb virksomheden har modtaget for meget i godtgørelse, jf. mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1, 2. pkt., gasafgiftslovens § 28, stk. 2, opkrævningslovens § 5, stk. 2, 2. pkt. for så vidt angår kulafgiftsloven eller CO2-afgiftslovens § 19, stk. 2, 2. pkt.

Skatteforvaltningen vil derfor til brug for behandlingen af anmodningen om genoptagelse anmode virksomheden om dokumentation og oplysninger til brug for vurderingen af anmodningen om genoptagelse og den skønsmæssige ansættelse af det beløb virksomheden har modtaget for meget i godtgørelse.

Virksomheden skal opbevare det relevante regnskabsmateriale, indtil der er truffet endelig afgørelse om tilbagebetaling, selvom det 5-årige opbevaringskrav er udløbet forinden. Det skal således være muligt for skatteforvaltningen på ethvert tidspunkt under behandlingen af tilbagebetalingskravet at efterprøve virksomhedens oplysninger.

Dokumentationen skal fremsendes til skatteforvaltningen på forlangende.

8. Gyldighed

Praksisændringen har virkning fra offentliggørelsen af styresignalet på www.skat.dk.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning.

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2024-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 27. november 2023

JEPPE BRUUS