

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9547 af 25/06/2024 (Gældende)

Nedsættelse af tilbagebetaling af afgift efter Gasafgiftsloven § 10 b

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0629160

Nedsættelse af tilbagebetaling af afgift efter Gasafgiftsloven § 10 b

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas, var omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter gasafgiftslovens § 10 skete med 1,6 pct. Der var herved henset til, at processen hos Spørger ikke var en aktivitet, der sædvanligvis blev udført i en landbrugsvirksomhed.

Skatterådsmøde 25. juni 2024 - SKM2024. 370.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas, som beskrevet nedenfor, er omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct. (2024-sats)?

Svar

1. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om spørger

Spørger hovedformål ved virksomhedens idriftssættelse var at håndtere husdyrgødning, som kunne anvendes til produktion af biogas. Herudover løste biogasproduktionen en række landbrugs- og miljømæssige problemstillinger i området.

Virksomheden har siden sin start været 100 pct. ejet af landbruget, hvor en række andelshavere har været med fra start. Andelshaverne leverer langt størstedelen af biomassen til produktionen af biogas, hvorefter de aftager den afgassede gylle. Andelshavernes primære interesse i biogasanlægget er, at de herigennem har fået etableret en økonomisk favorable og miljømæssigt tilfredsstillende løsning på håndtering af deres husdyrgødning fra deres besætninger samt modtager gødning (i form af gylle), som bidrager til fremme af den vegetabiliske produktion.

Når gyllen og de andre restprodukter har været igennem anlægget, så er der afgasset biomasse tilbage. Den afgassede biomasse bliver leveret direkte tilbage til landbruget, hvor den vil blive anvendt som gødning. Den afgassede biomasse har en højere gødningsværdi end den gylle, som bliver leveret til biogasanlægget, fordi den har et højere indhold af fx ammoniumkvælstof, hvilket er en fordel for planterne mv., da de så har nemmere ved at optage kvælstof/nitrogen, når det er ammoniumkvælstof.

Mængden af gylle, der kommer ind i biogasanlægget, bliver reduceret, da noget af gyllens tørstof bliver omsat til biogas. Virksomheden tilsætter dog vand og svovlsyre til den afgassede biomasse fra vaskevand og luftrensesystemet, hvorfor at volumen af afgasset biomasse, der kommer tilbage til landbruget, er næsten identisk. Forskellen er fordeling af væske og tørstof og den højere gødningsværdi.

Produktionsprocessen

De flydende og semifaste biomasser leveres og fragtes af tankvogne til fortankene på anlægget, hvorefter der sker en neddeling af biomasserne.

Biomassen pumpes herefter videre via varmevekslere, hvor temperaturen hæves til 52°C, over reaktorerne. På to af linjerne er der hygiejnisering, hvor biomassen opvarmes til 72 grader i mindst én time.

Reaktorerne tildeles biomasser sekventielt, både af flydende og tørstof. Det styres med pausetider på indfødning og udtagning af biomasser fra reaktorer. Det er med til at sikre en ensartet afgasning af biomasserne, hvor smitstoffer og ukrudtsfrø dræbes.

Efter afgasning af biomasserne i reaktorerne, ledes den afgassede biomasse til lagertankene via varmevekslere, således at energiindholdet i den varme biomasse genanvendes mest muligt. Fra lagertankene leveres biomassen tilbage til landbruget/landmændene.

Biogassen behandles først ved køletørring i en semibiologisk svovlrensning. Herefter opgraderes gassen i 2 vandskrubberopgraderingsanlæg og sendes på naturgasnettet.

Om de påtænkte dispositioner

Virksomheden anvender i forbindelse med håndteringen af biomasserne fra landbruget naturgas i en naturgaskedel, som producerer varme til ovenstående proces.

Supplerende oplysninger fra Spørger

Spørger har supplerende oplyst følgende:

"Redegørelse over hvilken form for biogasanlæg, som de enkelte Landbedrifter har etableret

I beder om en udførlig redegørelse for hvilken form for biogasanlæg, som de enkelte landbrugsbedrifter har etableret. Vi skal i den forbindelse gøre opmærksom på, at vi ikke har et kundeforhold til alle bedrifter, hvorfor vi ikke kan levere en udførlig og konkret redegørelse som ønsket.

Vi kan generelt oplyse, at de biogasanlæg, der er bygget direkte i forbindelse med landbrugsbedrifter, ofte er det man vil betegne som gårdanlæg, som er mindre biogasanlæg. Enkelte større bedrifter har større biogasanlæg.

På mindre biogasanlæg vil man typisk anvende egen gylle samt i nogle tilfælde modtaget gylle fra eksterne. På biogasanlæggene produceres energi i form af biogas og et gødningsprodukt. Energien vil på de mindre biogasanlæg typisk blive anvendt i husdyrproduktionen og til opvarmning, men bliver i nogle tilfælde også anvendt til produktion af strøm.

Beskrivelse af processerne

Det er vores opfattelse, at biogasudnyttelsesprocessen kan være forskellig fra anlæg til anlæg. Derfor kan vi ikke levere en udtømmende beskrivelse.

Den centrale proces i biogasanlæg forgår i reaktorerne, her pumpes husdyrgødningen eller andre fraktioner ind i iltfrie reaktorer, hvor materialet opvarmes. I reaktoren sker der en biologisk nedbrydningsproces, hvorved bakterierne producerer biogas, som er en blanding af metan (CH₄) og kuldioxid (CO₂). Hvor længe gyllen er i reaktoren afhænger af temperaturen, men det vil typisk være omkring 2-4 uger.

Cirka halvdelen af tørstoffet i biomassen bliver omdannet til biogas. Den resterende del, som nu er afgasset gylle tappes ud af tanken og kan anvendes som gødning på markerne på en mere homogen form end den rene husdyrgødning.

Biogasanlæggets formål

Når husdyrgødning anvendes til fremstilling af biogas, reduceres udledningen af drivhusgasser fra husdyrhold. Processen sikrer samtidig næringsstofferne i gødningen er lettere tilgængelige for planter og derved forbedres husdyrgødningens gødningsværdi.

Dette medfører, at det er en fordel for bedriften at producere biogas også i forhold til markdrift m.v. Idet der både produceres energi, som kan anvendes på bedriften bl.a. til opvarmning af stalde, og samtidigt opnår landmanden en bedre gylle som spredes på markerne som gødning. Herudover sikrer biogasanlæg en væsentlig fordel for miljøet.

Dette skyldes, at processen både mindsker risikoen for tab af næringsstoffer til vandmiljøet samt sørger for at udledning af metan og CO₂ til atmosfæren mindskes.

Estimat på biogasanlæg i Danmark

Vi kan desværre ikke bidrage til et estimat på hvor mange gårdbiogasanlæg der er etableret i Danmark. Det fremgår af Energistyrelsens liste over biogasanlæg, at antallet af landbrugsbiogasanlæg er på omkring 90 stk. i år 2021."

Udtalelser i sagen

Skattestyrelsen har bedt Landbrugsstyrelsen og Energistyrelsen, der begge administrerer regelsæt, hvorunder biogasanlæg henhører, om at vurdere, hvorvidt ovennævnte aktivitet, som Spørger udfører for en flerhed af landmænd, en aktivitet, der i dag sædvanligvis udøves i primære landbrugsvirksomheder (og i bekræftende fald i hvilket omfang - dvs. et ca. antal på, hvor mange primære bedrifter ud af samtlige primære bedrifter, der udfører aktiviteten).

Landbrugsstyrelsen har besvaret anmodningen fra Skattestyrelsen således:

"I gødskningsreglerne skelner vi mellem biogasanlæg og fælles biogasanlæg. Fælles biogasanlæg kan sidestilles med andelsselskab, som du omtaler dem.

Du kan se definitionerne i Gødskningsbekendtgørelsens § 2, nr. 4 og 11.

I vores Leverandørregister for gødningsleverancer har vi registreret 93 fælles biogasanlæg i planperioden 2023/2024. Vi har ikke tal på, hvor mange jordbrugsvirksomheder, der har et biogasanlæg på deres virksomhed under samme CVR-nr. som jordbrugsvirksomheden. Det kan være, at Energistyrelsen eller Miljøstyrelsen kan bidrage med oplysninger om dette.

Vi kan derfor ikke svare helt præcist på spørgsmålet, om den aktivitet det fælles biogasanlæg udfører, er en aktivitet der sædvanligvis sker på en landbrugsbedrift. Umiddelbart er vores svar nej, det er det ikke. Men der er en del virksomheder, der har et biogasanlæg. Og om det er en aktivitet, der sædvanligvis sker på en landbrugsbedrift, må derfor afhænge af, hvor mange virksomheder, der har et biogasanlæg.

I vores Register for Gødningsregnskab har vi registreret ca. 27.000 jordbrugsvirksomheder i planperioden 2023/2024. Det kan I evt. bruge til sammenligning med antallet af biogasanlæg på jordbrugsvirksomheder. Det at have et biogasanlæg på sin virksomhed, er ikke en forudsætning for at have en landbrugsproduktion."

Energistyrelsen har besvaret anmodningen fra Skattestyrelsen således:

"Af de i alt ca. 27.000 jordbrugsvirksomheder er det en meget lille del, der er involveret i fremstilling af opgraderet biogas. Der er p.t. kun ca. 60 anlæg, der beskæftiger sig med at opgradere biogas i DK (dog med en kreds af ejere af flere af anlæggene men stadig en forsvindende lille del jordbrugsejere). Dertil kommer, at der er mange af de 60 "opgraderingsanlæg", der ikke er ejet af en jordbrugsvirksomhed, men af andre finansielle selskabsretlige konstruktioner. På den baggrund er det vurderingen, at der ikke er tale om en aktivitet, der i dag sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed/jordbrugsvirksomhed (altså en primær bedrift)."

Skattestyrelsen har derudover anmodet Energistyrelsen om at besvare følgende supplerende spørgsmål:

1. at bekræfte/afkræfte Spørgers oplysninger om processerne på de af Spørger benævnte såkaldte gårdanlæg/mindre biogasanlæg
2. om de pågældende processer afviger fra de processer, der finder sted på Spørgers anlæg.
3. og hvis der er afvigelser, hvori disse afvigelser består.

Energistyrelsens svar:

Ad. nr. 1

Det er korrekt. Dog er der også andre biomasser, der anvendes i biogasproduktionen, end gylle.

Ad. nr. 2

Spørgers anlæg er et større anlæg, der producerer biogas til gassystemet. De mindre gårdanlæg producerer, som anført, el. Produktionen af rå biogas vil være den samme proces i stor eller mindre skala, hvorimod at processen med at opgradere biogassen til naturgaskvalitet for at kunne tilføre den gassystemet udelukkende foregår på de større anlæg, der producerer biogas til gassystemet.

Ad. nr. 3

Der er ingen mindre gårdanlæg, der producerer biogas til gassystemet.

Sammenfattende har Energistyrelsen udtalt, at:

"Vi antager her, at et mindre anlæg producerer under 100.000 GJ. Der er kun mindre anlæg, der laver el, dvs. ingen mindre anlæg, der laver biogas til gassystemet. Af de i alt 130 anlæg, der producerer el fra biogas, er 67 landbrugsanlæg, hvoraf ca. 60 er mindre anlæg. Der må nok siges at være en forskel på det aktuelle anlæg, og på de anlæg, der må siges at være knyttet tættere på selve landbrugsbedriften. Dette underbygger den tidligere vurdering af, at der ikke er tale om en aktivitet, der i dag sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed/jordbrugsvirksomhed...."

Spørgers opfattelse og begrundelse

Lovgrundlag

Det følger af gasafgiftslovens § 10 b, at der gælder en særlig tilbagebetalingssats vedrørende afgift af bl.a. -naturgas anvendt til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med bl.a. land- og husdyrbrug. Gasafgiftslovens § 10 a og § 10 b nedsætter afgiftsgodtgørelsen efter § 10. Efter gasafgiftslovens § 10 a nedsættes tilbagebetalingen af afgift efter § 10 med 4,5 kr./GJ, jf. dog § 10 b.

Følgende fremgår af gasafgiftslovens § 10 b stk. 1:

"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 1,6 pct.,"

Gasafgiftslovens § 10, stk. 3, afgrænser brugen af motorbrændstof til landbrugsaktiviteter mv. og anden motorbrændstof. § 10, stk. 3, 1. pkt. og § 10 b, stk. 1, 3. led, er formuleret ens i forhold til krav for godtgørelse af jordbrug, husdyrbrug mv.

I forarbejderne til 10, 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. Der er i formuleringen af lovbestemmelserne i henholdsvis § 10, stk. 3, 1. pkt. og § 10 b ingen materiel forskel i måden, hvorpå der henvises til de omfattede virksomheder. Der er således ikke grundlag for at antage, at formuleringen i § 10 b skal tillægges et mere snævert anvendelsesområde end den tilsvarende formulering i § 10, stk. 3.

Det er vores opfattelse, at det er 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. Se til støtte herfor Landsskatterettens afgørelse af 8. august 2000, TfS 2000, 820.

Det er vores opfattelse, at håndtering af gylle er en sædvanlig og nødvendig del af husdyrbrug. Da den afgassede biomasse har en højere gødningsværdi end almindelig gødning/gylle samt udleder mindre CO₂, så er der mange landmænd, som har etableret et biogasanlæg på deres gårde.

Landmændenes primære interesse i biogasanlægget er, at de herigennem har fået etableret en økonomisk favorabel og miljømæssigt tilfredsstillende løsning på håndtering af deres husdyrgødning fra deres besætninger, jf. ovenstående. Der er således tale om en normal aktivitet i landbruget.

Det er videre vores opfattelse, at landmænd, som har etableret et andelsselskab, hvor der produceres biogas/opgraderet biogas til naturgasnettet tilsvarende vil kunne anvende disse regler. Vi henviser i den forbindelse til SKM2023. 182. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at et grovvarereselskabs 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.

Det er videre vores opfattelse, at det er i overensstemmelse med lovgivningen, at f.eks. mindre landbrug kan benytte sig af en mere effektiv centraliseret håndtering af biogasfremstilling, end hvad den enkelte landmand kan foretage individuelt. 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 husdyrbrugsvirksomheder 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 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 bemærkes i den sammenhæng, at gasafgiftsloven implementerer rådets direktiv 2003/96 (energibeskatningsdirektivet), der som udgangspunkt indebærer, at erhvervsmæssigt energiforbrug skal beskattes ens, medmindre der gælder særlige lempelsesmuligheder.

Energibeskatningsdirektivet giver blandt andet mulighed for særlige lempelser for landbrug, havebrug eller akvakultur og i skovbrug. Det er på denne baggrund vores opfattelse, at den danske lovgivning bør fortolkes sådan, at f.eks. biogasfremstilling, der er en sædvanlig aktivitet inden for landbruget, skal omfattes af de særlige lempelsesmuligheder for landbruget. Begrundelsen herfor er, at biogasproduktionen både bidrager til håndtering af restprodukter fra landbruget og som kilde til fremstilling af et optimeret gødningsprodukt til brug for vegetabilsk produktion.

Skatterådet har den 21. marts 2023 truffet afgørelse vedrørende et bindende svar som omhandlede, hvorvidt virksomhedens anvendelse af mineralolieprodukter og gas til brug for korntørring var omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Af Skattestyrelsens indstilling fremgik det, at spørgsmålet skulle besvares med "Ja, se dog begrundelse". Af begrundelsen fremgik blandt andet følgende:

"... 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 landbrugsdriftens 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...."

Skatterådet synes herved at bekræfte, at det er aktiviteten, der er bestemmende for, om landbrugsafgiftsgodtgørelsen i mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, kan finde anvendelse.

Under henvisning til gasafgiftslovens formulering og bemærkninger i forarbejder vedrørende landbrugsgodtgørelse samt Skatterådets bindende svar af 21. marts 2023, offentliggjort som SKM2023. 182. SR, er det vores opfattelse, at naturgas forbrugt ved biogasfremstilling således er omfattet af landbrugsafgiftsgodtgørelsen i § 11 b, stk. 1, 3. led. Baggrunden herfor er, at der er tale om aktiviteter, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed i forbindelse med husdyrbrug.

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

Spørger har haft Skattestyrelsens forslag til indstilling og begrundelse i partshøring og har fremsendt følgende høringssvar:

"Antal af biogasanlæg sammenholdt med landbrugsbedrifter"

Skattestyrelsen har i høringsbrevet indhentet informationsbidrag fra Landbrugsstyrelsen og Energistyrelsen angående antal af biogasanlæg i forbindelse med landbrugsbedrifter kontra hvor mange jord-brugsvirksomheder der findes i Danmark.

Skattestyrelsen anfører at andelen af landbrugsbedrifter med biogasproduktion er retvisende for, hvorvidt biogas kan anses som en sædvanlig aktivitet i landbruget og tillægger samtidigt dette afgørende betydning for om aktiviteten kan kvalificere sig som landbrugsaktivitet.

Det er vores opfattelse, at dette ikke er retvisende for om der er tale om landbrugsaktivitet i relation til energiafgiftslovgivningen. Efter vores opfattelse vil det være mere retvisende hvor stort et landbrugsareal der er dækket af bedrifter med biogasproduktion i forhold til det samlede landbrugsareal. Det er vores opfattelse, at bedrifter med biogasproduktion udgør en betydelig andel af arealet.

Det bør tages med i overvejelserne, at der er en del biogasanlæg der har flere aktører samt, at der modtages gylle fra landbrugsbedrifter, og at landmændene efterfølgende modtager gødning i form af afgasset gylle. Det vil således efter vores opfattelse være mere retvisende at se hvor mange procent af landbrugsarealet der er dækket af biogasproduktion.

Skattestyrelsen pointerer i høringsbrevet, at der med afsæt i Skatterådets afgørelse SKM2023. 182. SR ikke er afgørende, at den pågældende aktivitet udføres af eller hos landbrugsvirksomheden. Det afgørende er om aktiviteten sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed. Dette mener vi er gældende i spørgers tilfælde.

Skattestyrelsen har i høringsbrevet lagt vægt på antallet af biogasanlæg i forbindelse med landbrugsbedrifter kontra hvor mange jordbrugsvirksomheder der findes i Danmark. Det er vores opfattelse overordnet ikke afgørende for adgangen til at anvende de energiretlige landbrugsregler, hvor det normalt ikke er et krav at landbrugsaktiviteten er udbredt, men blot at den har status af landbrugsaktivitet. Det afgørende er således hvad der er en sædvanlig aktivitet i landbruget og dermed omfattet af landbrugsfritagelsen i gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1.

Der findes adskillige mindre nicheproduktioner indenfor landbruget i Danmark, som efter vores opfattelse er omfattet af landbrugsfritagelsen i f.eks. gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, men som ikke kan opfylde betingelsen om at aktiviteten er sædvanlig og udbredt aktivitet i danske landbrugsvirksomheder.

Her kan vi bl.a. nævne landbrugsvirksomheder der foretager planteforædling, producere medicinsk cannabis, græsfrø samt f.eks. vildtfarme hvor der eksempelvis produceres hjortekød eller insektfarme. De nævnte landbrugsaktiviteter vil alle udgøre en mindre andel af det samlede antal af jordbrugsvirksomheder eller husdyrbrug i Danmark, og vil derfor ifølge Skattestyrelsens argumentation ikke kunne anvende landbrugsfritagelsen i gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1. Dette alene af den grund, at der er tale om en mindre andel af det samlede antal jordbrug eller husdyrbrug i Danmark. Det er vores opfattelse, at dette ikke er korrekt og at de nævnte aktiviteter vil være omfattet.

Det er desuden vores opfattelse, at man bør medregne alle biogasanlæg uanset om der er tale om op-graderingsanlæg eller ej. Skattestyrelsen skelner i høringsbrevet mellem om der produceres biogas eller opgraderet biogas. Se nedenstående begrundelse.

Biogas og opgraderet biogas

Det er vores opfattelse, at det ikke har betydning for vurderingen om der knyttet til bedriften produceres biogas eller opgraderet biogas. Det brændsel som anvendes til produktionen af biogas/opgraderet biogas i selve fremstillingsprocessen er efter vores opfattelse helt den samme uanset om der produceres biogas eller opgraderet biogas. Der er således ingen forskel i rådneprocessen på anlæggene.

Forskellen er, at der ved opgraderet biogas foretages en opgradering hvor der fjernes forskellige stoffer heriblandt CO₂. Årsagen til at biogassen opgraderes, er at biogassen derved kan transporteres via naturgasnettet. Den tekniske proces der foregår i forbindelse med selve opgraderingen, kan være forskellig alt efter hvilken rensningstype der er på det enkelte anlæg.

Selve formålet med biogasanlægget er det samme uanset om der sker opgradering eller ej. Formålet med biogasproduktionen er at producere energi på baggrund af bl.a. gylle og det medfører at landmændene får en bedre gødning i form af afgasset gylle der anvendes på markerne. Den biogasproduktion der sker hos spørger, er efter vores opfattelse således både i teknisk henseende samt ved valg af brændsler som udgangspunkt blevet udført efter de samme principper som på landbrugsbedrifterne.

Konklusion

Det er på baggrund af ovenstående vores opfattelse, at Skattestyrelsen bør undersøge hvor mange procent af landbrugsarealet der er dækket af biogasproduktion, hvis denne faktor er relevant for adgangen til at anvende de energiretlige landbrugsregler. Som nævnt er det vores opfattelse, at denne parameter ikke har betydning for anvendelsen af landbrugsbegrebet i energiafgiftslovgivningen, da disse også kan anvendes af nicheproducenter, så længe aktiviteten kan betegnes som landbrugsdrift.

I denne sammenhæng er det vores opfattelse, at betingelserne for anvendelsen af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, ikke kan tage udgangspunkt i det samlede antal af bedrifter i Danmark alene, da dette vil medføre at mange forskellige typer af produktion indenfor landbruget dermed ikke vil være omfattet

af bestemmelsen. Med Skattestyrelsens argumentation vil det alene være større og udbredte produktionstyper og produktionsformer indenfor landbruget der vil være omfattet, og vi kan ikke se at der i relation til landbrugsfritagelserne er hjemmel til en sådan indskrænkende fortolkning af bestemmelsernes anvendelsesområde."

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas, som beskrevet nedenfor, er omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct. (2024-sats)?

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 gasafgiftslovens bestemmelser.

Gasafgiftslovens § 10 afgrænser brugen af brændsler mv. til henholdsvis rumvarme mv. (ikke godtgørelsesberettigede) og til proces (godtgørelsesberettigede).

Det lægges til grund, at Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas er proces efter gasafgiftslovens § 10, stk. 1, nr. 1, stk. 4, 2. pkt. eller stk. 5, nr. 1.

Gasafgiftslovens § 10 a og § 10 b nedsætter afgiftsgodtgørelsen efter § 10.

Efter gasafgiftslovens § 10 a nedsættes "tilbagebetalingen af afgift efter § 10 ... med 4,5 kr./GJ, jf. dog §§ 10 b...".

Følgende fremgår af gasafgiftslovens § 10 b stk. 1:

"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 1,6 pct., jf. dog § 10 c."

Spørger ønsker Skatterådets bekræftelse på, at Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas er omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, hvorefter nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct.?

Spørger har som grundlag for sin opfattelse af, at Skatterådet bør svare bekræftende på det stillede spørgsmål bl.a. henvist til Skatterådets afgørelse i SKM2023. 182. SR.

Sagen omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt en virksomheds anvendelse af mineralolieprodukter og gas til brug for korntørring var omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, (og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1). Det fremgik af Skattestyrelsens indstilling, at spørgsmålet skulle besvares med "Ja, se dog begrundelse". Efter at have gennemgået sammenhængen mellem mineralolieafgiftslovens § 11, b, stk. 1 og § 11, stk. 3, og bestemmelsernes forarbejder anførte Skattestyrelsen blandt andet i sin begrundelse følgende:

"... 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 landbrugsdriftens 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...."

Idet der i det hele henvises til Skattestyrelsens begrundelse i SKM2023. 182. SR vil spørgsmålet om, hvorvidt Spørgers energiforbrug til brug for fremstilling af opgraderet biogas i nærværende sag er omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, derfor afhænge af, om anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas kan betegnes som en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed. Det er med afsæt i afgørelsen fra Skatterådet således ikke afgørende, at den pågældende aktivitet udføres af eller hos landbrugsvirksomheden.

Skatterådet har efterfølgende bekræftet sin praksis på dette område i SKM2024. 11. SR, SKM2024. 12. SR, hvor rådet - i modsætning til afgørelsen i SKM2023. 182. SR - nåede frem til, at et grovvareselskab ved anvendelse af mineralolieprodukter og naturgas til brug for foderfremstilling ikke var omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11 b, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, idet den pågældende aktivitet med foderfremstilling hos spørgerne ikke var en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

Skattestyrelsen har ved sin vurdering af sagen lagt vægt på, at der ifølge de modtagne oplysninger fra Spørger ligger en kompleks, monitoreret og omfattende proces til grund for anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas hos Spørger, som ikke finder sted på den enkelte landbrugsbe-drift.

At der er tale om en proces hos Spørger, der ikke - eller i meget lille grad - finder sted på primærbe-drifter, er bekræftet af udtalelserne fra Landbrugsstyrelsen og særligt fra Energistyrelsen, hvorefter det af sidstnævnte udtalelse fremgår, at af de i alt ca. 27.000 jordbrugsvirksomheder er det en meget lille del, der er involveret i fremstilling af opgraderet biogas. Der er p.t. kun ca. 60 anlæg, der beskæftiger sig med at opgradere biogas i DK (dog med en kreds af ejere af flere af anlæggene men stadig en forsvindende lille del jordbrugsejere). Dertil kommer, at der er mange af de 60 "opgraderingsanlæg", der ikke er ejet af en jordbrugsvirksomhed, men af andre finansielle selskabsretlige konstruktioner....."

Sammenholdes processen med anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas hos Spørger med processerne på de af Spørger benævnte gårdanlæg / mindre biogasanlæg følger det bl.a. af endnu en udtalelse fra Energistyrelsen, at "Spørgers anlæg er et større anlæg, der producerer biogas til gassystemet. De mindre gårdanlæg producerer, som anført, el. Produktionen af rå biogas vil være den samme proces i stor eller mindre skala, hvorimod processen med at opgradere biogassen til naturgaskvali-tet for at kunne tilføre den gassystemet udelukkende foregår på de større anlæg, der producerer biogas til gassystemet" - og videre - "Der er ingen mindre gårdanlæg, der producerer biogas til gassystemet".

På baggrund af oplysningerne fra Spørger om produktionsprocessen i forbindelse med anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas på Spørgers anlæg, udtalelserne fra Landbrugsstyrelsen og Energistyrelsen, herunder især om divergensen mellem processen på Spørgers anlæg på den ene side og på gårdanlæg/mindre biogasanlæg på de primære bedrifter på den anden side i forhold til henholdsvis at opgradere biogas til naturgasnettet på Spørgers anlæg og at producere el og varme til eget brug på gårdanlæg/mindre biogas, praksis på området og forarbejderne til mineralolieafgiftsloven § 11 b (og gasafgiftslovens § 10 b) er det Skattestyrelsen vurdering, at det pågældende naturgasforbrug hos Spørger til brug for fremstilling af opgraderet biogas ikke kan anses for at gå til en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

Særligt for så vidt angår SKM2023. 182. SR, som Spørger har henvist til i sin anmodning om bindende svar, finder Skattestyrelsen anledning til at bemærke, at det fremgik af oplysningerne i denne sag, at

den korntørring, der fandt sted hos Spørger i såvel teknisk henseende som ved valg af energiform som udgangspunkt blev udført efter ens principper på landbrugsbedrifterne og hos Spørger. Som det fremgår af udtalelserne, som er modtaget fra Landbrugsstyrelsen og særligt Energistyrelsen i nærværende sag, er dette ikke tilfældet for så vidt angår Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der heri er en væsentlig afvigelse mellem det faktuelle grundlag i de to sager.

Det bemærkes i den sammenhæng yderligere, at det fremgår af en udtalelse fra Fødevarestyrelsen i sagerne SKM2024. 11. SR og SKM2024. 12. SR, at nogle landbrug har faciliteter til at tørre eget korn, og at tørringsprocesserne i princippet er helt de samme hos fodervirksomhederne og de primære landbrug. Efter Skattestyrelsens vurdering bekræfter denne udtalelse fra Fødevarestyrelsen netop, at aktiviteten med korntørring skal betragtes som en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed i modsætning til aktiviteten hos Spørger med anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas.

Sammenfattende er det derfor Skattestyrelsens vurdering, at Spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas ikke er omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct.

Skattestyrelsen bemærker afslutningsvist, at Spørgers oplysninger om formålet med aktiviteten på Spørgers biogasanlæg ikke kan føre til at anse aktiviteten som en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

Spørgers høringssvar på Skattestyrelsens begrundelse og indstilling

Spørger har haft Skattestyrelsens forslag til indstilling og begrundelse i partshøring og har bl.a. anført, at

Antallet af biogasanlæg

- det vil være retvisende for, om der er tale om landbrugsaktivitet i relation til energiafgiftslovgivningen at kigge på, hvor stort et landbrugsareal der er dækket af bedrifter med biogasproduktion i forhold til det samlede landbrugsareal - og videre - at det er Spørgers opfattelse, at bedrifter med biogasproduktion udgør en betydelig andel af arealet.
- kriteriet med antallet af biogasanlæg i forbindelse med landbrugsbedrifter kontra hvor mange jordbrugsvirksomheder, der findes i Danmark, er efter Spørgers opfattelse ikke afgørende for adgangen til at anvende de energiretlige landbrugsregler, hvor det normalt ikke er et krav at landbrugsaktiviteten er udbredt, men blot at den har status af landbrugsaktivitet.
- Der findes adskillige mindre nicheproduktioner indenfor landbruget i Danmark, som efter Spørgers opfattelse er omfattet af landbrugsfritagelsen i f.eks. gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, men som ikke kan opfylde betingelsen om, at aktiviteten er sædvanlig og en udbredt aktivitet i danske landbrugsvirksomheder. Der nævnes her f.eks. aktiviteter med planteforædling, produktion af medicinsk cannabis, græsfrø samt f.eks. vildtfarme, hvor der eksempelvis produceres hjortekød eller insektfarme.
- De nævnte landbrugsaktiviteter vil alle udgøre en mindre andel af det samlede antal af jordbrugsvirksomheder eller husdyrbrug i Danmark, og vil derfor ifølge Skattestyrelsens argumentation ikke kunne anvende landbrugsfritagelsen i gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1.
- Med Skattestyrelsens argumentation vil det alene være større og udbredte produktionstyper og produktionsformer indenfor landbruget der vil være omfattet, og der er ikke hjemmel til en sådan indskrænkende fortolkning af bestemmelsesernes anvendelsesområde.

I forhold til ovennævnte bemærkninger i Spørgers høringssvar om antallet af biogasanlæg skal Skattestyrelsen henvise til sin begrundelse ovenfor.

Det fremgår således af styrelsens begrundelse, at styrelsen ved vurderingen af, hvorvidt Spørgers aktivitet med at anvende naturgas til processen med fremstilling af opgraderet biogas er en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed, ikke lægger vægt på antallet af biogasanlæg som Spørgers i forhold til det samlede antal af landbrugsbedrifter i landet på den ensidige måde, som Spørger lægger op til i sit høringssvar.

Der er tværtimod tale om, at Skattestyrelsen ved sin vurdering ikke har kunnet se bort fra, at der er tale om en med Energistyrelsen udtalelse "forsvindende lille del jordbrugsejere" blandt ejerne af de pågældende anlæg som Spørgers, samt at der er mange af de anlæg, der foretager opgradering af biogas, som slet ikke er ejet af en jordbrugsvirksomhed, men af andre finansielle selskabsretlige konstruktioner.

Ovennævnte betragtninger indgår imidlertid blot som en del af Skattestyrelsens begrundelse for ikke at anse Spørgers aktivitet med at anvende naturgas til processen med fremstilling af opgraderet biogas som en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

Det altafgørelse kriterium, som styrelsen anvender for at vurdere spørgsmålet i sagen, er således at sammenholde processen med anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas hos Spørger med processerne på de af Spørger benævnte gårdanlæg / mindre biogasanlæg, som for sidstnævntes vedkommende findes i stort omfang i landbruget. Dette kriterium anvendes således helt i tråd med den praksis på området, som Skatterådet har anlagt i lignende sager, jf. bl.a. SKM2024. 11. SR, SKM2024. 12. SR og SKM2024. 13. SR.

I den henseende har Styrelsen lagt vægt på den anden udtalelse i sagen fra Energistyrelsen, hvoraf det bl.a. følger, at Spørgers anlæg er et større anlæg, der opgraderer biogas til naturgaskvalitet for at kunne tilføre den gassystemet, hvilket er en proces, der udelukkende foregår på de større anlæg, der producerer biogas til gassystemet, og videre, at der er ingen mindre gårdanlæg, der producerer biogas til gassystemet.

Sondringen mellem mindre biogasanlæg/gårdanlæg og opgraderingsanlæg som Spørgers

Spørger har i høringssvaret derudover givet udtryk, at det er opfattelsen, at man bør medregne alle biogasanlæg uanset, om der er tale om op-graderingsanlæg eller ej. Ifølge Spørger skelner Skattestyrelsen i høringsbrevet mellem, om der produceres biogas eller produceres opgraderet biogas. Det er det samme brændsel, der anvendes i processen, men forskellen er, at der ved opgraderet biogas foretages en opgradering hvor der fjernes forskellige stoffer heriblandt CO₂. Årsagen til at biogassen opgraderes er, at biogassen derved kan transporteres via naturgasnettet.

I forhold til ovennævnte bemærkninger i Spørgers høringssvar om sondringen mellem mindre biogasanlæg/gårdanlæg og opgraderingsanlæg som Spørgers har Skattestyrelsen noteret sig, at spørgsmålet i sagen, som Spørger ønsker at få Skatterådets bekræftelse på, netop handler om den afgiftsmæssige kvalifikation af Spørgers anvendelse af naturgas til brug for processen med fremstilling af opgraderet biogas.

Skattestyrelsen har samtidig noteret sig, at det fremgår af sagens faktuelle oplysninger, at Spørgers hovedformål er at håndtere husdyrgødning, som anvendes til produktion af opgraderet biogas, og at andelshaverne leverer langt størstedelen af biomassen til produktionen af biogas på Spørgers anlæg.

Skattestyrelsen skal på den baggrund afvise Spørgers opfattelse af, at alle biogasanlæg bør medregnes i vurderingen af, hvorvidt aktiviteten på Spørgers anlæg er en aktivitet, der sædvanligvis udføres i en landbrugsvirksomhed, idet det følger af sagens oplysninger, herunder udtalelserne fra Energistyrelsen, at der netop er en afvigelse mellem Spørgers biogasanlæg og andre mindre biogasanlæg / gårdanlæg.

Samlet set giver bemærkningerne i Spørgers høringssvar derfor ikke Skattestyrelsen anledning til at ændre sin begrundelse og indstilling i sagen, hvorefter det pågældende naturgasforbrug hos Spørger til brug for fremstilling af opgraderet biogas ikke kan anses for at gå til en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

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

Kan Skattestyrelsen bekræfte, at spørgers anvendelse af naturgas til brug for fremstilling af opgraderet biogas er omfattet af gasafgiftslovens § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter gasafgiftslovens § 10 sker med 1,6 pct.?

Lovgrundlag

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 1,6 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 trakto-

rer. 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 affaldsafgiften)

§ 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."

Almindelige bemærkninger

"Som konsekvens af at mineralogiske og metallurgiske processer mv. samt landbrug og gartneri mv. omfattes af ovennævnte særlige afgiftslempelser foreslås, at der skal gælde særlige afgiftssatser pr. GJ nyttiggjort overskudsvarme fra disse processer."

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."

Praksis

E. A. 4.6.7.3 Jordbrug, gartnerier og skovbrug mv.

(...)

Momsregistrerede virksomheder, der forbruger afgiftspligtige brændsler til jordbrug, gartneri og skovbrug mv. kan opnå godtgørelse for den fulde afgift nedsat med 1,6 pct. Se KULAL § 8 b, stk. 1, GASAL § 10 b, stk. 1 og MINAL § 11 b, stk. 1. Det er dog en betingelse for godtgørelse efter mineralolieafgiftsloven, at olieproduktet (fyringsolien eller dieselolien) er afgiftsmærket.

Se også SKM2023. 182. SR, hvoraf det fremgår, at der ikke er grundlag for at antage, at landbrugsafgiftsgodtgørelsen i fx MINAL § 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.

(...)

SKM2024. 13. SR

Et slagteri var ved anvendelse af mineralolieprodukter og naturgas til brug for opvarmning af stalde for slagtesvin omfattet af MINAL § 11 b, stk. 1, og GASAL § 10 b, stk. 1, hvorefter nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11 og gasafgiftslovens § 10 sker med den lempelige afgiftssats. Den pågældende aktivitet med opvarmning af modtagestalde hos slagteriet var således en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed.

SKM2024. 12. SR

Et grovvareselskab var ved anvendelse af mineralolieprodukter og naturgas til brug for foderfremstilling ikke omfattet af MINAL § 11 b, stk. 1, og GASAL § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11 og gasafgiftslovens § 10 sker med den lempelige afgiftssats. Den pågældende aktivitet med foderfremstilling hos virksomheden var således ikke en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed. Der henvises til SKM2024. 11. SR.

KM2024. 11. SR

Et grovvareselskab var ved anvendelse af mineralolieprodukter og naturgas til brug for foderfremstilling ikke omfattet af MINAL § 11 b, stk. 1, og GASAL § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11 og gasafgiftslovens § 10 sker med den lempelige afgiftssats. Den pågældende aktivitet med foderfremstilling hos virksomheden var således ikke en aktivitet, der sædvanligvis udøves i en landbrugsvirksomhed. Der henvises til SKM2024. 12. SR.

SKM2023. 182. SR

En virksomhed, der ikke var en landbrugsvirksomhed, var ved anvendelse af mineralolieprodukter og gas til brug for korntørring omfattet af MINAL § 11 b, stk. 1, og GASAL § 10 b, stk. 1, så nedsættelsen af tilbagebetalingen af afgift efter MINAL § 11 og GASAL § 10 skete med 1,6 pct. Visse betingelser skal dog være opfyldt.

E. A. 4.6.11.1 Regel og lovgrundlag - indhold

SKM2005. 193. LSR

Landsskatteretten fandt, at indsamling og pakning af kyllinger med særskilt materiel i form af en indfangningsmaskine, skal anses som en **primæraktivitet, der er et naturligt led i driften af et husdyrbrug**. Den omstændighed, at det ikke er kyllingeproducenten, der står for aktiviteten kan ikke tillægges betydning i godtgørelsesmæssig sammenhæng. Energiforbruget, der er anvendt til at løfte tomme transportkasser af lastbilen og køre disse hen på indfangningsmaskinen, hvor de fyldes med kyllinger, hvorefter de fyldte kasser med kyllinger løftes op fra indfangningsmaskinen og hen på ladet af lastbilen, er læsning, der anses som en del af transportopgaven med aflæsning og pålæsning den lastbil, der skal køre kyllingerne bort fra husdyrbruget og hen til slagteriet.

SKM2005. 192. LSR (TfS 2005.445 LSR)

En vognmand ansås for berettiget til godtgørelse af olieafgift efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt., forbrugt som motorbrændstof i særskilt læsse/rensemateriel, som blev brugt dels til rensning og dels til læsning af kartoflerne forinden bortkørsel. Det omhandlede forbrug var medgået til en aktivitet, hvorved der både foregår rensning og læsning.

SKM2003. 45. LSR / Tfs 2003.189 LSR

En vognmands-virksomhed var berettiget til godtgørelse af afgift af olie forbrugt som motorbrændstof ved anvendelse af særskilt materiel i forbindelse med rensning og læsning af roer.

Efter ordlyden af olieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt., sammenholdt med lovbemærkningerne, finder Landsskatteretten, at det er den udøvede aktivitet, der er afgørende for, om der foreligger et godtgørelsesberettiget motorbrændstofforbrug. Roerensning, som den i sagen omhandlede, må anses for omfattet af bestemmelsens 1. pkt. vedrørende såkaldte primæraktiviteter. Landsskatteretten finder, at der ikke foreligger hjemmel til at foretage en sondring afhængig af, hvem der udfører en given aktivitet, der i øvrigt kan henregnes til bestemmelsens 1. pkt.