

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9718 af 27/08/2024 (Gældende)

Mineralolieafgift - afgiftspligt - bioprodukt - udfyldningsregel

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0654288

Mineralolieafgift - afgiftspligt - bioprodukt - udfyldningsregel

Skatterådet bekræftede, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af spørgers bioprodukt, når produktet markedsføres og sælges som restprodukt.

Skatterådet afviste at tage stilling til den afgiftsmæssige kvalifikation efter mineralolieafgiftsloven af Spørgers bioprodukter, der anvendes til a. teknisk anvendelse, b. produktion af biodiesel og c. fremstilling af varme. Afvisningen skete med henvisning til, at anvendelserne ovenfor under a-c af produktet foretages eller påtænkes foretaget af andre end Spørger, og da anmodningen om bindende svar på spørgsmålet ikke ses at indeholde oplysninger, der giver Skattestyrelsen anledning til at lægge til grund, at Spørger repræsenterer dem, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionerne under a-c.

Skatterådsmøde 27. august 2024 - SKM2024.460.SR

Spørgsmål

Kan Skatterådet bekræfte, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af spørgers bioprodukt, når produktet markedsføres og sælges som restprodukt?

Kan Skatterådet bekræfte, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af et bioprodukt, der anvendes som et rest-bioprodukt til:

teknisk anvendelse?

produktion af biodiesel?

fremstilling af varme?

Svar

Ja

Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en privat virksomhed opført i 2023.

Spørger sælger bioprodukter til biogas, biodiesel mm. produceret på baggrund af rest- og affaldsprodukter. Spørger sælger bioprodukter til bl.a. biodiesel fabrikker, forsyningsselskaber samt har en del eksport til andre EU-lande.

Spørger leverer bioprodukter til teknisk anvendelse og til produktion af biodiesel og varme.

Spørger skaber nyttiggørelse af rest- og biprodukter fra industrier, som producerer margarine, tensider, sæber, emulgatorer, fedtsyrer, biodiesel, glycerol, mælkepulver, chips etc. på basis af vegetabiliske og animalske fedt- og olieprodukter.

Disposition

Til spørgsmål 1: Spørger ønsker at sælge biprodukter afgiftsfrit, som er et restprodukt, der kan anvendes til varmfremstilling.

Til spørgsmål 2: Spørger ønsker at sælge biprodukter, der anvendes til

teknisk brug.

produktion af biodiesel.

fremstilling af varme.

Produktet kan i sig selv ikke anvendes som motorbrændstof.

Spørgsmål nr. 1

Fakta

Der er tale om biprodukt (restprodukter), der anvendes til varmfremstilling.

Restprodukterne stammer fra f.eks. levnedsmiddelindustrien eller den kemiske industri.

Produkterne har et højt indhold af frie fedtsyrer, hvilket betyder, at de er korrosive[1] og skal opbevares i egnede lagertanke.

Derudover har produkterne et højere smeltepunkt og anderledes flydeegenskaber end fx fyringsolie eller motorbrændstof.

Produkterne kan derfor ikke anvendes direkte i en motor.

Lovgrundlag mv.

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1:

"Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.: (...)

19. Bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, 54,5 kr./GJ eller 195,5 øre pr. liter."

Gasafgiftsloven, mineralolieafgiftsloven og kulafgiftsloven implementerer alle energibeskatningsdirektivet, er opbygget efter samme systematik, og skal derfor som udgangspunkt ses i sammenhæng.

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt.:

"Af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, [...], der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof."

Kulafgiftslovens § 7 a, stk. 2, nr. 4 og stk. 3, nr. 5 fritager affald uden indhold af kulbrinter og produkter omfattet af kulafgiftsloven eller mineralolieafgiftsloven for afgift, når affaldet anvendes til varmfremstilling. Bestemmelserne fritager affald, når affaldet ikke er omfattet af energibeskatningsdirektivet, jf. bemærkningerne til kulafgiftslovens § 7 a, stk. 2, nr. 4 og stk. 3, nr. 5. Det fremgår af samme bemærkninger, at bestemmelsen fritager affald uden indhold af ikke-bionedbrydeligt affald for afgift.

Kulafgiftslovens § 7 a, stk. 2 og stk. 3:

"Stk. 2. Fritaget for afgift, jf. § 1, stk. 1, nr. 5, er:

Affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som ikke indeholder kulbrinter eller varer m.v., som er afgiftspligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1-4, eller afgiftspligtige efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. 1. pkt. finder dog anvendelse for affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som indeholder tørv, produkter under position 4401 og 4402 i EU's Kombinerede Nomenklatur eller bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, når bioolien m.v. er anvendt i fremstillingsprocesser og ikke er tilført affaldet separat.

Stk. 3. Følgende affald er fritaget for afgift, jf. § 1, stk. 1, nr. 6. (...) 5. Affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som ikke indeholder kulbrinter eller varer m.v., som er afgiftspligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1-4, eller afgiftspligtige efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. 1. pkt. finder dog anvendelse for affald i hele selvstændige læs til forbrænding, som indeholder tørv, produkter under position 4401 og 4402 i EU's Kombinerede Nomenklatur eller bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, når bioolien m.v. er anvendt i fremstillingsprocesser og ikke er tilført affaldet separat."

CO₂-afgiftslovens § 1, stk. 6:

"Ved affald i denne lov forstås affald, som det er defineret i lov om miljøbeskyttelse eller regler fastsat i medfør af lov om miljøbeskyttelse. Ved ikke bionedbrydeligt affald, jf. stk. 1, nr. 14, forstås affald fra fossile kilder."

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt. og § 1, stk. 2, 3. pkt.:

"Af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, [...], der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof."

[...]

Af varer, der anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende fyringsolier."

Af udfyldningsreglen i energibeskatningsdirektivets artikel 2 fremgår følgende:

"Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes produkter, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, eller som 4 tilsætnings- eller fyldstof i motorbrændstof, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof."

Det fremgår af EU-Domstolens afgørelse i C-43/13 og C-44/13:

"33. Endvidere giver en fortolkning af artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, hvorefter kriteriet om anvendelse som motorbrændstof eller som brændsel til opvarmning er afgørende, mulighed for at udelukke eventuelle konkurrencefordrejninger mellem varer, som anvendes til samme formål."

SKM2015. 294. SR omhandler et lignende produkt. Her udtaler Skattestyrelsen:

"Det er SKATs vurdering, at produktet ikke er omfattet af afgiftspligten efter mineralolieafgiftsloven."

Spørger har supplerende oplyst følgende til sagen:

"Ift. Skattestyrelsens forespørgsel om en nærmere beskrivelse af den kemiske sammensætning af produktet samt om produktet indeholder kulbrinte, har vi følgende svar:

Produktets sammensætning varierer, men indeholder altid forskellige sammensætninger af triglycerider, diglycerider, monoglycerider og frie fedtsyrer. Længden af kulstofkæderne i produktet varierer, men stammer alle fra naturlige fedtstoffer med carboxylgrupper. Produktet indeholder dermed ikke kulbrinter.

Ift. Skattestyrelsens spørgsmål om produktet er affald efter kulafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 6, har vi følgende svar:

Nej. Det kan også bekræftes, at restprodukterne ikke er klassificeret som værende affald, og ikke er en del af den kommunale indsamlingsordning. Produktet sælges ej heller til affaldsforbrændingsanlæg."

Spørgsmål nr. 2

Fakta

Der er tale om et bioprodukt der anvendes til teknisk anvendelse og til produktion af biodiesel og varme. Produktet kan i sig selv ikke anvendes som motorbrændstof.

Bioprodukterne er karakteriseret ved at være et affaldsprodukt fra levnedsmiddelindustrien, fx kasserede smør/margarineprodukter eller andet materiale, der ikke lever op til givne specifikationer.

Produkterne har et højere smeltepunkt og anderledes flydeegenskaber end fyringsolie eller motorbrændstof og derudover typisk et højt indhold af frie fedtsyrer, hvilket betyder at de er korrosive[2] og skal opbevares i egnede lagertanke.

Produkterne kan derfor ikke anvendes direkte i en motor.

Lovgrundlag mv.

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1:

"Der betales afgift af mineralolieprodukter m.v. For 2015 udgør afgiften for følgende mineralolieprodukter m.v.:

[...]

19. Bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, 54,5 kr./GJ eller 195,5 øre pr. liter."

Det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt. og § 1, stk. 2, 3. pkt.:

"Af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, [...], der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof.

[...]

Af varer, der anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende fyringsolier."

Af udfyldningsreglen i energibeskatningsdirektivets artikel 2 fremgår følgende:

"Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes produkter, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, eller som tilsætnings- eller fyldstof i motorbrændstof, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof."

I den juridiske vejledning fremgår med vores fremhævnings, at:

"Når der skal tages stilling til, hvorvidt et energiprodukt skal beskattes efter energibeskatningsdirektivets udfyldningsregel, skal denne regel fortolkes således, at det først skal afgøres, om det omhandlede produkt anvendes som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det derefter fastslås, hvilket motor-

brændstof eller brændsel til opvarmning, der er tilsvarende i det enkelte tilfælde for at afgøre, hvilken afgiftssats, der skal anvendes. Se MINAL § 1, stk. 2."

Det fremgår af EU-Domstolens afgørelse i C-43/13 og C-44/13:

[...]

Det følger heraf, at den »tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, først skal afgøres i forhold til det pågældende produkts anvendelse som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det afgøres, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning i den relevante tabel i bilag I til direktiv 2003/96 produktet reelt kan udskiftes med i sin anvendelse eller i mangel heraf efter sin beskaffenhed og sit anvendelsesformål.

Henset til de ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at betingelsen i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, hvorefter energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i det pågældende direktiv, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, skal fortolkes således, at det først skal afgøres, om det omhandlede produkt anvendes som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det derefter fastslås, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning der svarer hertil i det enkelte tilfælde.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål nr. 1

Begrundelse og opfattelse

Udgangspunktet er, at produktet ikke er omfattet af afgiftspligten i mineralolieafgiftslovens § 1 for bioolier mv., da produktet ikke er omfattet af de benævnte KN-koder i loven (KN-kode 1507-1518).

Der er tale om bioprodukt, der anvendes til varmfremstilling.

Det er Spørgers opfattelse, at produktet ikke er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt. eller 1, stk. 2, 3. pkt., da produktet ikke er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker.

Der er tale om produkter, der er bestemt til anvendelse som et restprodukt, hvorfor produktet ikke kan opfattes som værende i konkurrence med afgiftspligtige varer, og dermed skabe konkurrencefordrejninger mellem varer, idet produktet ikke anvendes til samme formål, som produkter anvendt som motorbrændstof mv. Produktet er dermed ikke omfattet af EU's udfyldningsregel.

Formålet med EU's udfyldningsregel er således at udelukke eventuelle konkurrencefordrejninger for produkter med samme formål. Hvilket efter Spørgers opfattelse ikke er til stede her og produktet kan

dermed ikke anses for værende omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt. eller § 1, stk. 2, 3. pkt.

Slutteligt er produktet efter Spørgers opfattelse fritaget for afgifter i henhold til kulafgiftslovens § 7 a, da produktet ikke er omfattet af energibeskatningsdirektivet.

Desuden henvises der til SKM2015. 294. SR, hvor et lignende produkt var fritaget for afgift.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "JA".

Spørgsmål nr. 2

Begrundelse og opfattelse

Udgangspunktet er, at produktet ikke er omfattet af afgiftspligten i mineralolieafgiftslovens § 1 for bioolier mv., da produktet ikke er omfattet af de benævnte KN-koder i loven (KN-kode 1507-1518).

Der er tale om bioprodukt, der anvendes til teknisk brug og til produktion af biodiesel og varme. Produktet kan i sig selv ikke anvendes som motorbrændstof.

Det er Spørgers opfattelse, at produktet ikke er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt. eller 1, stk. 2, 3. pkt., da produktet ikke er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker.

Der er tale om produkter, der er bestemt til anvendelse som et restprodukt, hvorfor produktet ikke kan opfattes som værende i konkurrence med afgiftspligtige varer, og dermed skabe konkurrencefordrejninger mellem varer, idet produktet ikke anvendes til samme formål, som produkter anvendt som motorbrændstof mv. Produktet er dermed ikke omfattet af EU's udfyldningsregel

Formålet med EU's udfyldningsregel er således at udelukke eventuelle konkurrencefordrejninger for produkter med samme formål. Hvilket efter Spørgers opfattelse ikke er til stede her og produktet kan dermed ikke anses for værende omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt. eller § 1, stk. 2, 3. pkt.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2:

vedrørende teknisk anvendelse skal besvares med "JA"

vedrørende produktion af biodiesel skal besvares med "JA"

vedrørende fremstilling af varme skal besvares med "JA"

Spørger har haft Skattestyrelsens begrundelse og indstilling i høring og har i den forbindelse fremsendt følgende bemærkninger:

"1. Skattestyrelsens indstilling til bindende svar

Spørgsmål 1

I Skattestyrelsens indstilling til bindende svar fremgår det, at spørgsmål 1 skal besvares med "JA", da Skattestyrelsen ikke vurderer, at der skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af de omtalte bioprodukter, når produktet markedsføres og sælges som restprodukter. Vi har ikke bemærkninger hertil.

Spørgsmål 2

I Skattestyrelsens indstilling til bindende svar fremgår det desuden, at spørgsmål 2 skal "afvises", da Skattestyrelsen ikke finder grundlag for at give et bindende svar på, hvorvidt der skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af et bioprodukt, der anvendes som et rest-bioprodukt til a) teknisk anvendelse, b) produktion af biodiesel og c) fremstilling af varme, da det er Skattestyrelsens opfattelse at forudsætnin-
gerne i skatteforvaltningslovens § 21 ikke er opfyldt.

Af indstillingen fremgår det, at Skattestyrelsen forstår spørgsmål 2 i anmodning om bindende svar såle-
des, at Spørger alene markedsfører og sælger produktet, men ikke selv anvender det til de ovenfor under
a-c nævnte anvendelser. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når anvendelsen af bioproduktet foretages
eller påtænkes foretaget af andre end Spørger, kan der ikke gives bindende svar på de pågældende
anvendelser af produktet.

Skattestyrelsen henviser til SKM2010. 103. LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at spørgsmålene om
bindende svar ikke var omfattet af skatteforvaltningslovens § 21, hvorfor Skatterådets afvisning af to
spørgsmål var korrekt.

2. Vores bemærkninger til Skattestyrelsens forslag til afgørelse

Spørgsmål 1

Vi er enige i Skattestyrelsens indstilling til bindende svar af spørgsmål 1 og har ikke nogen yderligere
bemærkninger hertil.

Spørgsmål 2

Vi er uenige i Skattestyrelsens afvisning af spørgsmål 2. Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at
enhver kan få et bindende svar på spørgsmål om den

skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition. Hertil fremgår det, at det kan være en disposition,
som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Af skatteforvaltningslovens § 21, stk 1 fremgår følgende:

“Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige
virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at

afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage."

Spørger ønsker at sælge bioprodukter til:

- a) teknisk brug
- b) produktion af biodiesel
- c) fremstilling af varme

Produktet kan i sig selv ikke anvendes som motorbrændstof og kan ikke anvendes direkte i en motor.

Før Spørger påbegynder salget af bioproductet ønskes der en afklaring af, hvorvidt bioproductet er omfattet af reglerne i mineralolieafgiftsloven, og at der dermed skal afregnes afgift af bioproductet når dette sælges til kunderne.

Det er vores opfattelse, at Spørger vil bære risikoen for en eventuel forkert håndtering af afgiften, hvis Skattestyrelsen senere hen skulle finde, at bioproductet er omfattet af mineralolieafgiftsloven eller energibeskatningsdirektivets udfyldningsregel, når dette er solgt fra Spørger til kunderne.

Det er vores opfattelse, at det er Spørger som leverandør af bioproductet, der er pålagt at vurdere, hvorvidt produktet er omfattet af mineralolieafgiftsloven mv., hvorfor Spørger må anses for at være direkte påvirket af den afgiftsmæssige virkning for salget af bioproductet.

Det er desuden vores opfattelse, at Spørgers markedsføring af bioproductet har en indvirkning på afgiftsvurderingen af produktet, hvilket indikerer, at Spørger opfylder kravene i skatteforvaltningslovens § 21.

At den afgiftsmæssige virkning også har indflydelse på køberen af bioproductet taler ikke imod, at Spørger påvirkes i en sådan grad, at de vil skulle forestå at pålægge afgiften samt foretage indberetninger til Skattestyrelsen, såfremt at produktet ville være omfattet af mineralolieafgiftsloven. Dette er også tilfældet med mange andre dispositioner i afgiftsverdenen.

Såfremt Spørger ikke kan få en afklaring heraf i et bindende svar, må det formodes, at Skattestyrelsen dermed fritager Spørger for afgiftshåndtering af produktet.

Praksis på området viser, at både anvendelsen af produktet men også markedsføringen af produktet har en indvirkning på, hvorvidt produktet er omfattet af mineralolieafgiftsloven. Samtidig viser praksis tydeligt, at det er leverandøren som skal sikre, at et produkt bliver afgiftsberegnet korrekt før salg.

Hvis Skattestyrelsen mener, at det er køberen af bioproductet der skal tage stilling til hvorvidt bioproductet skal beskattes efter mineralolieafgiftsloven eller energibeskatningsdirektivets udfyldningsregel, er det vores opfattelse, at Spørger vil kunne sælge produktet uden afgifter uanset den endelige anvendelse (teknisk brug, produktion af biodiesel eller varme) af produktet, hvorfor det er vores opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "JA", med en uddybning af svaret.

Skattestyrelsen bedes desuden afklare, såfremt Spørger ikke er omfattet af skatteforvaltningslovens § 21, hvordan Spørger kan sikre, at der ikke skal pålægges afgifter af et bioprodukt, der i sig selv ikke kan anvendes som motorbrændstof, når Skattestyrelsen finder, at anvendelsen af produktet ikke har nogen skattemæssig virkning for Spørger.

Såfremt Skattestyrelsen finder det nødvendigt og for at lette Skattestyrelsens stillingtagen til området, tilføjer vi gerne et yderligere spørgsmål til vores anmodning om bindende svar, hvor Skattestyrelsen kan bekræfte, at det ikke er Spørger der er afgiftspligtig."

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af spørgers bioprodukt, når produktet markedsføres og sælges som restprodukt.

Begrundelse

Det fremgår af sagens oplysninger, at Spørger sælger bioprodukter til teknisk anvendelse og til produktion af biodiesel og varme. Ifølge sagens oplysninger er der tale om bioprodukter (restprodukter), der stammer fra f.eks. levnedsmiddelindustrien eller den kemiske industri. Produkterne har et højt indhold af frie fedtsyrer, hvilket betyder, at de er korrosive[3] og skal opbevares i egnede lagertanke. Derudover har produkterne et højere smeltepunkt og anderledes flydeegenskaber end fx fyringsolie eller motorbrændstof.

Efter mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 1. pkt., er kulbrintebrændstoffer, som ikke er nævnt i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1, og som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, afgiftspligtige (udfyldningsreglen), medmindre de ikke er omfattet af bestemmelsen, fordi de er afgiftspligtige efter kulafgiftsloven eller gasafgiftsloven.

Energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastlægger hvilke former for energiprodukter, defineret ud fra KN-koder, der er omfattet af direktivets anvendelsesområde og dermed er underlagt afgiftspligt. Bestemmelsen er bl.a. implementeret i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1.

Spørger har i den forbindelse anført, at bioproduktet ikke er omfattet af de i direktivet og mineralolieafgiftsloven angivne bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur.

Skattestyrelsen har lagt til grund, at frie fedtsyrer dannes, når fedtet spaltes i f.eks. frie fedtsyrer og glycerol. Frie fedtsyrer og glycerol er derfor nye stoffer, udover de produkter, der er nævnt i position 1507-1518. Disse stoffer er således ikke omfattet af position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, og der er derfor ikke afgiftspligt efter mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 19, for produkterne.

Det bemærkes, at Skattestyrelsen har lagt til grund, at der efter spaltningen af fedtet ikke er stoffer, der er omfattet af positionerne 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, selvom Spørger har anført til sagen, at "produkterne har et højt indhold af frie fedtsyrer".

I forlængelse af ovennævnte er det endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers bioprodukt ikke er omfattet af de afgiftspligtige produkter under kulafgiftsloven, som fremgår af kulafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-6.

Spørgers bioprodukt kan for det første ikke anses for at svare til ét af de af de produkter, der er nævnt i bestemmelsens § 1, stk. 1, nr. 1-4, som omfatter bl.a. stenkul og brunkul.

Det fremgår af kulafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 5 og 6, at afgiftspligten også omfatter varme produceret ved forbrænding af affald og affald anvendt som brændsel til produktion af varme. Ved affald forstås efter kulafgiftsloven affald, som det er defineret i miljøbeskyttelsesloven eller regler fastsat i medfør af miljøbeskyttelsesloven. Bekendtgørelse nr. 224 af 8. marts 2019 om affald (affaldsbekendtgørelsen) er udstedt i medfør af miljøbeskyttelsesloven. Efter affaldsbekendtgørelsens § 4, stk. 1, er det kommunalbestyrelsen, der afgør, om et stof eller en genstand er affald.

På baggrund af sagens oplysninger lægger Skattestyrelsen endvidere til grund, som oplyst af Spørger, at Spørgers bioprodukt ikke kan betegnes som affald, hvorfor det ikke er omfattet af afgiftspligten efter kulafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 5 og 6.

De afgiftspligtige produkter efter gasafgiftsloven fremgår af gasafgiftslovens § 1, stk. 1. Det fremgår heraf, at det afgiftspligtige vareområde omfatter naturgas, bygas og gas, som er fremstillet på basis af biomasse. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers bioprodukt ikke kan anses for at være ét af disse produkter, hvilket lægges til grund.

Dette fører til at undersøge, hvorvidt der skal pålægges afgift på Spørgers bioprodukt efter mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 1. pkt., hvoraf det fremgår, at ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i mineralolieafgiftslovens stk. 1, og afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas m.v., beskattes ethvert andet kulbrintebrændstof, bortset fra tørv, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende energiprodukt.

Hverken energibeskatningsdirektivet eller den danske bestemmelse i mineralolieafgiftsloven indeholder fortolkningsbidrag til forståelse af begrebet "kulbrintebrændstof".

I SKM2014. 630. SR er begrebet kulbrinte imidlertid vurderet i forhold til brint. Det følger heraf, at der må ses på ordets betydning i de professionelle kredse, hvor det benyttes. Kulbrinter - eller som de hedder i engelsk litteratur: Carbon hydrides - er betegnelsen for molekyler bestående udelukkende af kulstof og brint:

[4]I kemien er en kulbrinte, carbonhydrid eller hydrocarbon et organisk stof, der udelukkende består af kulstof og brint. Det er fælles for disse stoffer, at de er bygget over et skelet af kulstof, hvortil brintatomerne er bundet. Kulstofskelettet kan være en forgrenet eller uforgrenet kæde af kulstofatomer (se alifatiske stoffer) eller ringe af kulstofatomer (se aromatiske stoffer). Kulbrinter findes i stor mængde som fossile brændstoffer og indgår som en vigtig del af kulstofkredsløbet.

Spørger har oplyst til sagen, at sammensætningen af biprodukterne varierer, men at de altid indeholder forskellige sammensætninger af triglycerider, diglycerider, monoglycerider og frie fedtsyrer. Længden af kulstofkæderne i produktet varierer, men stammer alle fra naturlige fedtstoffer med carboxylgrupper.

På baggrund af Spørgers oplysninger om sammensætningen af Spørgers biprodukter, som Skattestyrelsen har lagt til grund for sin vurdering, og ovenstående definition på en kulbrinte, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers biprodukter ikke kan betegnes som kulbrintebrændstof, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning.

Der er derfor ikke afgiftspligt for Spørgers biprodukt efter energibeskatningens udfyldningsregel i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 1. pkt., om beskatning af ethvert andet kulbrintestof, bortset fra tørv, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende energiprodukt.

Der skal herefter ses på, hvorvidt Spørgers produkt er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt., hvorefter der skal betales afgift af alle varer, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof (udfyldningsreglen).

Spørger har oplyst til sagen, at biprodukterne har et højere smeltepunkt og anderledes flydeegenskaber end fyringsolie eller motorbrændstof og derudover typisk et højt indhold af frie fedtsyrer, hvilket betyder at de er korrosive[5] og skal opbevares i egnede lagertanke. Ifølge Spørger kan biprodukterne derfor ikke anvendes direkte i en motor.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers biprodukt ikke kan anvendes eller være bestemt til at blive anvendt som motorbrændstof. Der er derfor ikke afgiftspligt for Spørgers biprodukt efter energibeskatningens udfyldningsregel i mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 2, 2. pkt., ift. betingelsen om et produkts anvendelse som eller bestemt til anvendelse som motorbrændstof.

Sammenfattende er det derfor Skattestyrelsens indstilling, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af Spørgers biprodukt, når produktet markedsføres og sælges som restprodukter.

Skattestyrelsen bemærker afslutningsvist, at styrelsen til brug for sin begrundelse og indstilling ved besvarelsen af spørgsmål nr. 1 har lagt oplysningerne fra Spørger om biproduktet til grund, herunder

at produktet ikke er omfattet af position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur,

at produktet ikke er affald, som det er defineret i miljøbeskyttelsesloven eller regler fastsat i medfør af miljøbeskyttelsesloven,

at produktet ikke kan anvendes eller være bestemt til at blive anvendt som motorbrændstof, og

at produktet uanset variationer i produktets sammensætning, ikke indeholder kulbrintestoffer af nogen art.

Ovennævnte er væsentlige forudsætninger for Skattestyrelsens begrundelse og indstilling i sagen.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Begrundelse

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, som spørgeren enten har foretaget eller påtænker at foretage. Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1. Der kan også spørges om de skattemæssige konsekvenser af spørgerens påtænkte dispositioner for andre, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 2.

Det er en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtænkes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræsenterer den, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionen, samt at told- og Skatteforvaltningen kan træffe afgørelse om spørgsmålet.

Det fremgår af sagens oplysninger, at Spørger sælger bioprodukter til biogas, biodiesel mm. produceret på baggrund af rest- og affaldsprodukter. Spørger sælger bioprodukter til bl.a. biodiesel fabrikker, forsyningsselskaber samt har en del eksport til andre EU-lande. Derudover at følger det, at Spørger leverer bioprodukter til teknisk anvendelse og til produktion af biodiesel og varme.

På den baggrund ønsker Spørger Skatterådets bekræftelse på, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af et bioprodukt, når produktet markedsføres og sælges som restprodukter af Spørger (Spørgsmål nr. 1 - se ovenfor).

Det fremgår videre af sagens oplysninger, at Spørger (som spørgsmål nr. 2) ønsker Skatterådets besvarelse på, om Skatterådet kan bekræfte, at der ikke skal betales afgift efter mineralolieafgiftsloven af et bioprodukt, der anvendes som et rest-bioprodukt til:

teknisk anvendelse?

produktion af biodiesel?

fremstilling af varme?

Skattestyrelsen forstår derfor den samlede anmodning om bindende svar således, at Spørger alene markedsfører og sælger produktet, men ikke selv anvender det til de ovenfor under a-c nævnte anvendelser, idet disse anvendelser foretages eller påtænkes foretaget af andre end Spørger efter det tidspunkt, hvor Spørger har markedsført og solgt produktet.

Da anvendelserne ovenfor under a-c af produktet således foretages eller påtænkes foretaget af andre end Spørger, og da anmodningen om bindende svar på spørgsmålet ikke ses at indeholder oplysninger, der giver Skattestyrelsen anledning til at lægge til grund, at Spørger repræsenterer dem, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionerne under a-c, kan der ikke gives bindende svar på de pågældende anvendelser.

Skattestyrelsen skal i den forbindelse henvise til forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 21 (Lovforslag, L110 af 24. februar 2005, FT 2004-05), hvoraf følgende bl.a. fremgår:

"De specielle bemærkninger

Til § 21

Efter stk. 1 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen om de skattemæssige virkninger for spørgeren af en foretagen eller påtænkt disposition. Efter stk. 2 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en påtænkt disposition.

Det er i begge tilfælde en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtænkes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræsenterer den, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionen."

Der kan yderligere henvises til SKM2010. 103. LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at de spørgsmål selskabet havde stillet, hverken vedrørte en konkret skatteyder, som selskabet repræsenterede eller selskabets selv. Spørgsmålene var dermed ikke omfattet af skatteforvaltningslovens § 21, hvorfor Skatterådets afvisning af to spørgsmål var korrekt.

Da forudsætningerne i skatteforvaltningslovens § 21, således ikke er opfyldt, kan der ikke afgives et bindende svar, og Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet afvises.

Spørger har haft Skattestyrelsens begrundelse og indstilling i høring. Det fremgår bl.a. af Spørgers høringssvar, at:

Spørger vil bære risikoen for en eventuel forkert håndtering af afgiften, hvis Skattestyrelsen senere hen skulle finde, at bioproductet er omfattet af mineralolieafgiftsloven eller energibeskatningsdirektivets udfyldningsregel, når dette er solgt fra Spørger til kunderne.

Spørger som leverandør af bioproductet er pålagt at vurdere, hvorvidt produktet er omfattet af mineralolieafgiftsloven mv., hvorfor Spørger må anses for at være direkte påvirket af den afgiftsmæssige virkning for salget af bioproductet.

Spørgers markedsføring af bioproductet har en indvirkning på afgiftsvurderingen af produktet, hvilket indikerer, at Spørger opfylder kravene i skatteforvaltningslovens § 21.

Såfremt Spørger ikke kan få en afklaring heraf i et bindende svar, må det formodes, at Skattestyrelsen dermed fritager Spørger for afgiftshåndtering af produktet.

At den afgiftsmæssige virkning også har indflydelse på køberen af bioproductet taler ikke imod, at Spørger påvirkes i en sådan grad, at de vil skulle forestå at pålægge afgiften samt foretage indberetninger til Skattestyrelsen, såfremt at produktet ville være omfattet af mineralolieafgiftsloven. Dette er også tilfældet med mange andre dispositioner i afgiftsverdenen.

Praksis på området viser, at både anvendelsen af produktet men også markedsføringen af produktet har en indvirkning på, hvorvidt produktet er omfattet af mineralolieafgiftsloven. Samtidig viser praksis tydeligt, at det er leverandøren som skal sikre, at et produkt bliver afgiftsberegnet korrekt før salg.

Hvis Skattestyrelsen mener, at det er køberen af bioproductet der skal tage stilling til hvorvidt bioproductet skal beskattes efter mineralolieafgiftsloven eller energibeskatningsdirektivets udfyldningsregel, er det vores opfattelse, at Spørger vil kunne sælge produktet uden afgifter uanset den endelige anvendelse (teknisk brug, produktion af biodiesel eller varme) af produktet, hvorfor det er vores opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "JA", med en uddybning af svaret.

Skattestyrelsen finder ikke, at Spørgers bemærkninger i høringssvaret giver styrelsens anledning til at ændre sin begrundelse og indstilling i sagen, som fremsendt til Spørger.

Det bemærkes, at Spørger ikke er afgiftspligtig ved salg af sine produkter, jf. besvarelsen af spørgsmål 1. Hvorvidt et produkt efterfølgende er afgiftspligtigt, vil afhænge af køberens brug af produktet herunder fremstilling af andre produkter.

Skattestyrelsen fastholder, at Spørger ikke selv anvender produktet til de ovenfor under a-c nævnte anvendelser, idet de foretages eller påtænkes foretaget af andre end Spørger efter det tidspunkt, hvor Spørger har markedsført og solgt produktet. Skattestyrelsen skal derudover henvise til, at anmodningen om bindende svar på spørgsmålet ikke ses at indeholde oplysninger, der giver Skattestyrelsen anledning til at lægge til grund, at Spørger repræsenterer dem, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionerne under a-c.

Der henvises i den forbindelse til forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 21, og SKM2010. 103. LSR som refereret ovenfor.

Det er herefter Skattestyrelsens vurdering, at det ikke er muligt for Skatterådet at besvare spørgsmål nr. 2 indenfor rammerne af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 21, forarbejderne til denne bestemmelse og praksis på området. Styrelsen skal derfor fastholde sin indstilling om at spørgsmålet skal besvares med "afvises".

Skattestyrelsen skal afslutningsvis bemærke, at vurderingen af, hvorvidt Skatterådet kan foretage en vurdering af en anmodning om bindende svar skal foretages i forhold til skatteforvaltningslovens regler, herunder Skatteforvaltningslovens § 21.

Skattestyrelsen har derfor valgt at se bort fra Spørgers bemærkninger om den afgiftsmæssige vurdering af Spørgers produkt og Spørgers rolle efter mineralolieafgiftsloven, herunder energibeskatningens udfyldningsregel, som grundlag for, hvorvidt Skatterådet kan realitetsbehandle spørgsmål nr. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "afvises".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1 og 2:

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

Gas- og dieselolie, der anvendes som motorbrændstof, 299,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 297,9 øre pr. liter ved 15 °C.

Anden gas- og dieselolie, 214,5 øre pr. liter ved dagtemperatur og 213,2 øre pr. liter ved 15 °C.

Let dieselolie (svovlindhold højst 0,05 pct.), 288,1 øre pr. liter ved dagtemperatur og 286,4 øre pr. liter ved 15 °C.

Svovlfattig dieselolie (svovlindhold højst 0,005 pct.), 267,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 265,8 øre pr. liter ved 15 °C.

Svovlfri dieselolie (svovlindhold højst 0,001 pct.), 267,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 265,8 øre pr. liter ved 15 °C.

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

Fuelolie, 243,0 øre pr. kg.

Fyringstjære, 218,8 øre pr. kg.

Petroleum, der anvendes som motorbrændstof, 299,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 297,9 øre pr. liter ved 15 °C.

Anden petroleum, 214,5 øre pr. liter ved dagtemperatur og 213,2 øre pr. liter ved 15 °C.

Blyholdig benzin (blyindhold over 0,013 g pr. liter), 495,9 øre pr. liter ved dagtemperatur og 491,7 øre pr. liter ved 15 °C.

Blyfri benzin (blyindhold højst 0,013 g pr. liter), 420,9 øre pr. liter ved dagtemperatur og 417,4 øre pr. liter ved 15 °C.

Blyfri benzin med 4,8 pct. biobrændstoffer (blyindhold højst 0,013 g pr. liter), 413,7 øre pr. liter ved dagtemperatur og 410,4 øre pr. liter ved 15 °C.

Autogas i form af LPG, 181,4 øre pr. liter.

Anden flaskegas i form af LPG, der anvendes som motorbrændstof, 333,5 øre pr. kg.

Anden flaskegas i form af LPG og gas, bortset fra LPG, der fremkommer ved raffinering af mineralsk olie i form af raffinaderigas, 275,1 øre pr. kg.

Karburatorvæske, 469,4 øre pr. liter ved dagtemperatur og 465,5 øre pr. kg ved 15 °C.

Smøreolie og lign. under pos. 27.10, dog undtaget 27.10.19.85 og offsetprocesolier, der er omfattet af 27.10.19.99, 34.03.19, 34.03.99 og 38.19 i EU's Kombinerede Nomenklatur, 214,5 øre pr. liter ved dagtemperatur og 213,5 øre pr. liter ved 15 °C.

Bioolier m.v. under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker, 59,8 kr./GJ eller 214,5 øre pr. liter.

Metanol under position 2905 11 00 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg, anvendes som brændsel til opvarmning eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker, 59,8 kr./GJ eller 94,4 øre pr. liter.

Af andre kulbrintebrændstoffer og varer under position 38 24 90 99 i EU's Kombinerede Nomenklatur, undtagen tørv og afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas m.v., der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende brændsel til opvarmning. Af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i § 1, stk. 1, i lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og i § 1 i lov om afgift af naturgas og bygas m.v., der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof. Af varer, der anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraftvarmeværker, betales der afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende fyringsolier."

Gasafgiftslovens § 1 stk. 1:

"Der betales afgift til statskassen af naturgas og bygas, der forbruges her i landet. Det samme gælder for gas, som er fremstillet på basis af biomasse, når gassen er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, eller når gassen anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker."

Kulafgiftslovens § 1, stk. 1:

"Der betales afgift efter brændværdien eller energiindholdet, jf. dog stk. 4, i følgende varer m.v.:

- 1) Stenkul, inkl. stenkulsbriketter, samt koks, cinders og koksgrus.
 - 2) Jordoliekok.
 - 3) Brunkulsbriketter og brunkul.
 - 4) Andre varer henhørende under position 2713, 2714 og 2715 i EU's Kombinerede Nomenklatur, som anvendes eller er bestemt til at anvendes til fremstilling af varme
- a) med et vandindhold på mindst 27 pct. og
 - b) med et vandindhold på mindre end 27 pct.

5) Varme produceret ved forbrænding af affald. Ved affald forstås affald, som det er defineret i lov om miljøbeskyttelse eller regler fastsat i medfør af lov om miljøbeskyttelse. 4

6) Affald anvendt som brændsel til produktion af varme i anlæg. Ved affald forstås affald, som det er defineret i lov om miljøbeskyttelse eller regler fastsat i medfør af lov om miljøbeskyttelse."

Energibeskatningsdirektivet 96/2003

[...]

Artikel 2:

"1. I dette direktiv forstås ved »energiprodukter« nedennævnte

varer:

varer under KN-kode 1507-1518, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof

varer under KN-kode 2701, 2702 og 2704-2715

varer under KN-kode 2901 og 2902

ikke-syntetiske varer under KN-kode 2905 11 00, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof

varer under KN-kode 3403

varer under KN-kode 3811

varer under KN-kode 3817

varer under KN-kode 3824 90 99, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof"

[...]

"3. Energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i dette direktiv, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning."

Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes produkter, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof, eller som tilsætnings- eller fyldstof i motorbrændstof, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof.

Ud over de afgiftspligtige produkter, der er nævnt i stk. 1, beskattes ethvert andet kulbrintebrændstof, bortset fra tørv, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende energiprodukt."

"4. Dette direktiv finder ikke anvendelse på:

[...]

b) Følgende anvendelser af energiprodukter og elektricitet:

— energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning"

[...]

"5. Henvisningerne i dette direktiv til koder i den kombinerede nomenklatur er til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif."

[...]

Mineralolieafgiftsdirektivet 92/81

Art. 4, stk. 3

"Der udløses ikke punktafgiftspligt ved forbrug af mineralolier i en virksomhed, der fremstiller mineralolier, så længe forbruget sker i forbindelse med denne fremstilling.

Når forbruget imidlertid tjener andre formål end fremstilling af mineralolier og formålet især er drift af køretøjer, udløses der punktafgiftspligt."

Forarbejder

Forarbejder til lov nr. 462 af 9. juni 2004 - 2003/1 LSF 210

Ved lov nr. 462 af 9. juni 2004 gennemførtes energibeskatningsdirektivet i dansk lovgivning. Uddrag af bemærkningerne til lovforslaget vedrørende loven:

"1. Indledning

Med dette lovforslag foreslår Regeringen, at Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (energibeskatningsdirektivet) gennemføres i dansk lov.

Den 27. oktober 2003 vedtog EU's Ministerråd direktiv 2003/96/EF om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (energibeskatningsdirektivet). Direktivet trådte i kraft den 31. oktober 2003 ved offentliggørelse i EF-tidende L 283.

Efter direktivets artikel 28 skal medlemsstaterne anvende direktivets bestemmelser fra den 1. januar 2004."

[...]

"2. Lovforslagets indhold

2.1. Gennemførelse af energibeskatningsdirektivet

Siden 1. januar 1993 har reglerne for afgift af mineralolieprodukter været underlagt EU-regulering i form af direktiv 92/12/EF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om omsætning heraf samt om kontrol hermed, direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier og direktiv 92/82/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier. Energibeskatningsdirektivet afløser direktiv 92/81/EØF og direktiv 92/82/EØF. De øvrige afgiftslove for energiprodukter, hvilket vil sige naturgasafgiftsloven, kulafgiftsloven, elafgiftsloven, og kuldioxidafgiftsloven (CO₂-afgiftsloven), var frem til 1. januar 2004 ikke omfattet af harmoniseringen. CO₂-afgiften har med Kommissionens samtykke dog været medregnet i minimumsafgifterne for mineralolieprodukter i dansk ret.

Energibeskatningsdirektivet udvider harmoniseringsbestræbelserne på energiafgiftsområdet til at omfatte de fleste energiprodukter, herunder elektricitet, naturgas og kul. Direktivet fastlægger for det første en fælles struktur for blandt andet forfaldstidspunktet og omfanget af afgiftspligten, herunder fritagelser m.v. For det andet fastlægger direktivet de minimumssatser, som medlemsstaterne mindst skal benytte i de nationale bestemmelser om de pågældende energiafgifter. Direktivet fastholder som udgangspunkt den gældende struktur for mineralolieprodukter og udvider denne til også at gælde de øvrige energiformer. Dog foretages der også enkelte generelle ændringer i forhold til de gældende direktiver, og der indføres i en vis udstrækning særregler for den enkelte energiform.

Danmark benytter allerede den harmoniserede struktur på de øvrige energiformer. Derfor skal der ikke foretages grundlæggende ændringer af energiafgiftslovene som følge af energibeskatningsdirektivet."

[...]

Forarbejder til lov nr. 1174 af 5. november 2014 - Sagsforløb 2014/1 LF 4

Ved lov 1174 af 5. november 2014 blev biolier m.v. omfattet af KN Kode 1507-1518, der er omfattet af energibeskatningsdirektivet, omfattet af satserne for fossilt brændsel

Uddrag af bemærkningerne til ændringsforslaget vedrørende loven:

De specielle bemærkninger

Til § 7, nr. 5.

"Mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1, indeholder en opremsning af de mineralolier, hvoraf der skal betales mineralolieafgift.

Det foreslås, at bioolier som brændsel pålægges almindelig energiafgift, og disse bliver dermed omfattet af satserne for fossilt brændsel. Afgiften udgør 54,5 kr./GJ, hvor energiindholdet er kendt eller 195,5 øre pr. liter, hvor energiindholdet ikke er kendt.

Forskellige bioolier m.v., er rubriceret under position 1507-1518 i EU's Kombinerede Nomenklatur, hvilket omfatter animalske og vegetabilske olier og fedtstoffer.

Energibeskatningsdirektivets artikel 2, stk. 1, indeholder en afgrænsning af, hvilke energiprodukter, der er omfattet af direktivet. Det følger af energibeskatningsdirektivets artikel 2, nr. 1, litra a, at varer under KN-kode 1507-1518 er omfattet af direktivet, når de er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning eller motorbrændstof. KN-kode 1507-1518 omfatter bl.a. bioolier, fedtstoffer m.v.

Bioolierne m.v. er således et energiprodukt, som er omfattet af energibeskatningsdirektivet. Det er derfor udgangspunktet, at bioolierne skal pålægges almindelig energiafgift.

Som eksempler på disse bioolier m.v. kan nævnes rapsolie og fiskeolie. Der er tale om produkter, som er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning, eller anvendes til elektricitets- og varmfremstilling på stationære motorer i kraft-varme-værker."

[...]

"Med forslaget udvides opremsningen af afgiftspligtige varer i lovens § 1, stk. 1, med bioolier og metanol og lignende produkter, og som er omfattet af henholdsvis position 1507-1518 og position 2905 11 00 i EU's Kombinerede Nomenklatur.

Henvisningen til positioner i EU's Kombinerede Nomenklatur vedrører Kommissionens forordning (EU) nr. 1001/2013 af 4. oktober 2013 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif."

Praksis

Den Juridiske Vejledning

E. A. 4.1.3.2 Energibeskatningens udfyldningsregel mv.

[...]

Varmfremstilling MINAL § 1, stk. 2, 1. pkt.

Der skal betales afgift af andre kulbrintebrændstoffer og varer under position 3824 90 99 i EU's Kombinerede Nomenklatur, undtagen af tørv og afgiftspligtige varer, der er nævnt i KULAL § 1, stk. 1, og i GASAL § 1, der er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som brændsel til opvarmning. Der betales afgift efter den sats, der gælder for tilsvarende brændsel til opvarmning. Bestemmelsen omfatter i praksis alle øvrige flydende mineralolieprodukter, der anvendes til eller er bestemt til at blive anvendt til fremstilling af varme.

Dette gælder også for varer, hvoraf der almindeligvis ikke betales afgift, fx specielle olieprodukter til industrielle formål mv., herunder produkter til kemisk rensning, og produkter der bruges som fortyndere ved fremstilling af maling, lakker og træbeskyttelsesmidler, hvis produkterne anvendes til varmfremstilling. Dette gælder også for genindvundne råoliedampe.

Genbrugsolie/spildolie, fx brugt motorolie, gearkasseolie, skæreolie eller spild- eller slopolie fra skibe er også afgiftspligtig. Dette gælder uanset om varerne er indsamlet her i landet eller modtages fra udlandet. Disse produkter anvendes almindeligvis i stedet for fuelolie.

Varer omfattet af KN-kode 3824 90 99 er afgiftspligtig efter udfyldningsreglen, når varerne er bestemt til anvendelse som brændsel til opvarmning, og ikke afgiftspligtige efter andre bestemmelser.

KN-koden refererer til Kommissionens forordning (EF) nr. 2031/2001 af 6. august 2001, da energibeskatningsdirektivets afgrænsning tager udgangspunkt i samme forordning. Denne forordning er efterfølgende ændret. ► Kommissionen har ved gennemførelsesafgørelse (EU) 2018/552 af 6. april 2018 om ajourføring af henvisningerne i Rådets direktiv 2003/96/EF til den kombinerede nomenklatures koder for visse produkter ajourført relevante KN-koder i energibeskatningsdirektivet. Af artikel 1, nr. 1, fremgår, at "i artikel 2, stk. 1, litra h), ændres KN-kode »3824 90 99« til »3824 99 86, 3824 99 92 (bortset fra antirustpræparater indeholdende aminer som aktive bestanddele og uorganiske blandede opløsnings- og fortyndingsmidler til lak og lign.), 3824 99 93, 3824 99 96 (bortset fra antirustpræparater indeholdende aminer som aktive bestanddele og uorganiske blandede opløsnings- og fortyndingsmidler til lak og lign.), 3826 00 10 og 3826 00 90." ◀

Varer, der hører under position 2713, 2714 og 2715 i EU's kombinerede nomenklatur og som bruges til eller er bestemt til at blive brugt til fremstilling af varme og faste brændsler, som fx jordoliekok, er omfattet af afgiftspligten efter lov om afgift af stenkul, brunkul og koks mv. Se også afsnit E. A. 4.2 om afgift på stenkul, brunkul og koks mv.

Motorbrændstof MINAL § 1, stk. 2, 2. pkt.

Der skal betales afgift af andre varer end de afgiftspligtige varer, der er nævnt i KULAL § 1, stk. 1, og i GASAL § 1, hvis de er bestemt til anvendelse, udbydes til salg eller anvendes som motorbrændstof eller som tilsætnings- og fyldstof i motorbrændstof. Afgift skal betales efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof.

Bestemmelsen omfatter i praksis alle varer, der anvendes som eller er bestemt til at blive anvendt som motorbrændstof. Det gælder også vegetabiliske olier, fx rapsolie og animalske olier.

Hvis det er diesel, der erstattes, skal der betales afgift efter MINAL § 1, stk. 1, nr. 4 eller 5 (svovlfattig diesel eller svovlfri diesel). Disse afgiftssatser kan dog kun benyttes, hvis virksomheden kan godtgøre, at svovlindholdet for svovlfattig dieselolie (svovlindhold højst 0,005 pct.) og svovlindholdet for svovlfri diesel (0,001 pct.) er opfyldt. Hvis dette ikke er tilfældet, beskattes varen efter satsen for nr. 1 (gas- og dieselolie, der anvendes som motorbrændstof). Der skal endvidere betales CO₂-afgift svarende til afgiften af det brændstof, der erstattes, dog ikke for så vidt angår biobrændstoffer. For biobrændstoffer, hvor afgiften opgøres efter energiindhold, der blandes med andre afgiftspligtige varer, betales der forholdsmæssig afgift af biobrændstoffer og de øvrige afgiftspligtige varer. Se MINAL § 1, stk. 1, og MINAL § 1, stk. 8.

Motorer i kraftvarmeværker MINAL § 1, stk. 2, 3. pkt.

Der skal betales afgift efter satsen for tilsvarende fyringsolier af hele det forbrug af afgiftspligtige varer, der bruges til at fremstille elektricitet og varme på stationære motorer i kraftvarmeværker.

[...]

EU-domstolen C-43/13 og C-44/13 Kronos Titan GmbH (C-43/13), Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (C-44/13)

[...]

Præmisserne 37 og 38

"Det følger heraf, at den »tilsvarende brændsel til opvarmning eller motorbrændstof« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, først skal afgøres i forhold til det pågældende produkts anvendelse som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det afgøres, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning i den relevante tabel i bilag I til direktiv 2003/96 produktet reelt kan udskiftes med i sin anvendelse eller i mangel heraf efter sin beskaffenhed og sit anvendelsesformål.

Henset til de ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at betingelsen i artikel 2, stk. 3, i direktiv 2003/96, hvorefter energiprodukter, ud over dem, der er fastsat en afgiftssats for i det pågældende direktiv, beskattes, alt efter anvendelse, med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof eller brændsel til opvarmning, skal fortolkes således, at det først skal afgøres, om det omhandlede produkt anvendes som brændsel til opvarmning eller som motorbrændstof, før det derefter fastslås, hvilket motorbrændstof eller brændsel til opvarmning der svarer hertil i det enkelte tilfælde."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 21

Stk. 1. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til

at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3.

Forarbejder

Lovforslag, L110 af 24. februar 2005, FT 2004-05

De specielle bemærkninger

Til § 21

Efter stk. 1 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen om de skattemæssige virkninger for spørgeren af en foretagen eller påtænkt disposition. Efter stk. 2 kan der indhentes bindende svar fra told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en påtænkt disposition.

Det er i begge tilfælde en forudsætning, at dispositionen er foretaget eller påtænkes foretaget af spørgeren, eller at spørgeren repræsenterer den, der har foretaget eller påtænker at foretage dispositionen.

Der gives ikke bindende svar på spørgsmål om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af en gennemført disposition.

Eksempelvis vil en brancheforening som sådan ikke kunne spørge på vegne af medlemmer. Men er foreningen udstyret med fuldmagt til at repræsentere et medlem i netop den sag, som spørgsmålet vedrører, kan foreningen få et bindende svar for medlemmet.

Praksis

Den Juridiske Vejledning

A. A. 3.4 Muligheden for at spørge om virkningerne for andre af spørgerens disposition

[...]

Kun virkninger for andre end spørgeren af spørgerens egne dispositioner

Muligheden for bindende svar om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren forudsætter, at det handler om de skattemæssige virkninger for andre end spørgeren af spørgerens disposition.

Det er således kun den, der disponerer eller repræsenterer den disponerende, der kan anmode om et bindende svar.

Eksempel

Dette var ikke tilfældet i en sag, hvor en hovedaktionær spurgte om de skattemæssige konsekvenser af en disposition, som hovedaktionærens selskab påtænkte at foretage. Anmodningen blev derfor afvist, også under hensyn til, at det ikke var dokumenteret, at selskabet havde befuldmægtiget hovedaktionæren til at indgive anmodningen i selskabets navn. Se SKM2005. 88. LSR.

Eksempel

Tilsvarende kan en ægtefælle ikke uden fuldmagt anmode om bindende svar om de skattemæssige virkninger af en disposition, som den anden ægtefælle påtænker at foretage.

Eksempel

En stifter af et påtænkt stiftet selskab kan anmode om bindende svar om de skattemæssige virkninger af selskabets påtænkte disposition, fordi et ikke stiftet selskab repræsenteres af stifteren.

Ligeledes kan en stifter af et påtænkt stiftet selskab anmode om bindende svar om de skattemæssige virkninger ved selve stiftelsen for både stifteren og det påtænkte selskab.

Der er som udgangspunkt mulighed for i samme omfang at anmode om bindende svar om afgiftsmæssige virkninger for ikke-etablerede juridiske personer. Dog kan konkrete forhold i den enkelte afgiftslov medføre, at dette ikke vil være muligt.

Ovenstående forudsætter, at spørger har en sådan partsinteresse, at han er bestemmende for, om den juridiske person senere kommer til eksistens. Se hertil SKM2013. 546. SR, hvor Skatterådet afviste af besvare spørgsmål vedrørende en endnu ikke oprettet andelskasse.

[...]

SKM2010. 103. LSR

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Selskabet H1 (herefter selskabet) har den 25. november 2009 klaget til Landsskatteretten over Skatterådets svar på to af de fem spørgsmål, som selskabet har stillet. Skatterådet traf afgørelse på sit møde den 11. november 2009.

Det fremgår af såvel afgørelsen som af klagen til Landsskatteretten, at selskabet har bedt Skatterådet besvare nogle spørgsmål bl.a. vedrørende genanbringelse af ejendomsavance i ejendom i udlandet efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A.

Det fremgår af beskrivelsen af de faktiske forhold, at der er tale om en generel henvendelse. Der er således ikke tale om en henvendelse vedrørende en konkret skatteyder.

Af skatteforvaltningslovens § 21 fremgår bl.a. følgende:

"Stk. 1. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Stk. 2. Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, (...)".

De spørgsmål selskabet har stillet Skatterådet ses hverken at vedrøre en konkret skatteyder, som selskabet repræsenterer, eller selskabet selv. Spørgsmålene omfattes dermed ikke af skatteforvaltningslovens § 21, og Skatterådets svar udgør derfor ikke et bindende svar i henhold til denne bestemmelse, men må anses for en vejledende udtalelse. Sådanne udtalelser kan ikke påklages til Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 40, hvorfor retten ikke har kompetence til at behandle klagen. Klagen afvises derfor.

SKM2021. 259. SR

Kurator i et konkursbo kunne ikke spørge om de skattemæssige konsekvenser for fallenten, der var afgået ved døden, og forudsætningerne for at få et bindende svar i SFL § 21 var ikke opfyldt, hvorfor der skete afvisning.

SKM2013. 546. SR

Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om, hvorvidt en andelskasse, der påtænkte oprettet, skulle beskattes af den fordel, som andelskassen ville få ved at kunne foretage udlån, der oversteg indskudtene. Spørgsmålet afvist, da det hverken vedrørte spørger eller en disposition, som spørgeren påtænkte at foretage. Da andelskassen endnu ikke var oprettet, vedrørte spørgsmålet ikke en konkret skatteyder.

[1] Med korrosiv menes, at produktet "gnaver" fx metaller i stykker. Altså vil materialet, hvis det fx anvendes en motor, skabe rustdannelse på metaller.

[2] Med korrosiv menes, at produktet "gnaver" fx metaller i stykker. Altså vil materialet, hvis det fx anvendes en motor, skabe rustdannelse på metaller.

[3] Med korrosiv menes, at produktet "gnaver" fx metaller i stykker. Altså vil materialet, hvis det fx anvendes en motor, skabe rustdannelse på metaller.

[4] Definition fra Wikipidia. Se også http://www.denstoredanske.dk/It,_teknik_og_naturvidenskab/Kemi/Organisk_kemi_og_stof typer/carbonhydrider, tilgået 17. oktober 2013.

[5] Med korrosiv menes, at produktet "gnaver" fx metaller i stykker. Altså vil materialet, hvis det fx anvendes en motor, skabe rustdannelse på metaller.