

Punktafgifter

GODTGØRELSE AF VARME & KØLING
FREDERIKKE RYTTER SKODA
STUDIENUMMER: 20145144

ERHVERVSJURA – 10. SEMESTER
KANDIDATSPECIALE
VEJLEDER: CHARLOTTE SØRENSEN

ANSLAG: 110.743

Executive summary

The purpose of the master thesis is to examine what applicable law is in connection to compensation of consumption incurred for heating and cooling, within the area of excise duty law. It is possible for companies to get compensation in connection with the imposition of taxes on consumption incurred for heating or cooling. Within this area doubt concerning interpretation can occur, which is the reason for the purpose of the master thesis. The legislation in this area contains a main rule to which there are exceptions and additional exceptions to them. The thesis will therefore focus on examining how applicable law is when it comes to process heat, comfort heating, process cooling and comfort cooling. In addition, there will be a focus on the exemptions relating to specially designed rooms, processing of a product, primary and secondary activities, stable buildings, cleaning of production facilities, washing machines and reusable packaging. It is found how the applicable law is in relation to these concepts, and thus when a company is entitled to receive compensation in connection therewith, based on an analysis and interpretation of legal rules, preparatory work and case law. At the same time, it will be examined whether there are any changes in practice within the rules, that relates to the concepts, that are to be investigated. Based on the analysis of the thesis, it can be concluded that the applicable law is such that, in connection with process heat, compensation is paid for heat consumption, that has been used in the production, where the heat is a direct condition for the production. A company can not only lose the right to compensation through the use of appliances for comfort reasons, if these are used by production technical needs. Therefore, it is important to look at what activities the consumption is used for and not just look at the used appliances. Room heating is not covered by process heat, and furthermore where the heat is used on the basis of comfort needs. Heat that is not a direct condition for a production is covered by the concept of comfort heating. Process cooling is when the cooling is a direct condition for the production to take place, whereas if the cooling did not occur, the products would be destroyed. Therefore, in these cases, there can be no comfort cooling. Comfort cooling is cooling which is based on comfort needs and where the cooling is not a condition for the production to take place, which does not justify compensation. In addition, it can be concluded that there is a practice change in the area of heat and cooling, as the production technical requirements are of greater importance for whether a company is entitled to compensation or not, whereby this change means that the rules on heat and cold

are equated, which means that the purpose of the rules is maintained. In addition, it can be deduced that older cases, such as the one about the chocolate storage, should have a different result if tested in court today. Particularly decorated rooms are a secluded room that keeps close, where the staff only occasionally stay. Processing a product is interpreted as being when a product is subjected to a process that changes the nature of the product. In addition, a company may nevertheless be given the compensation even though the company does not meet the requirement for both specially designed space and processing of a product if the company is imposed with production technical requirements. Thus, the applicable law is slightly extended in relation to the wording of the legal rules, this is in line with the application of the rules on process heating and process cooling. In connection with primary and secondary activities, the applicable law is like it is an overall assessment of the activities that must be carried out. The use of separate material speaks for a primary activity. The fact that no separate equipment is used, however, cannot exclude the fact that it is a primary activity, where it must be considered whether the activity in question is secondary to the first part. In addition, a separate settlement of accounts speaks for a primary activity and it is important that the activity is carried out on the property, as this further argues for primary activity. Farm buildings are buildings used in connection with agriculture, for example storage and drying of cereals, which means that livestock farming is not included. Applicable law in relation to the cleaning of production facilities is such, that it must be a matter of cleaning the facility in which the production takes place. Lastly, it can be deduced that the applicable law in relation to recyclable packaging is interpreted to packaging of a lesser extent, that contains or protects a product and the packaging is reused, whereby compensation for consumption incurred for the cleaning of the packaging is provided.

Indholdsfortegnelse

EXECUTIVE SUMMARY	1
KAPITEL 1	4
1.1 PROBLEMFOMULERING	4
1.2 AFGRÆNSNING	4
1.3 STRUKTUR/OPBYGNING	5
KAPITEL 2	6
2.1 METODE	6
2.1.1 JURIDISK METODE/RETSDOGMATISK METODE	6
2.1.2 FORTOLKNING	8
2.1.3 RETSKILDER	11
2.1.4 BETYDNING AF RETSKILDER	12
KAPITEL 3	13
3.1 PROCESVARME & RUMVARME	13
3.1.1 PROCESVARME	14
3.1.2 RUMVARME	15
3.2 PROCESKØLING & KOMFORTKØLING	17
3.2.1 PROCESKØLING	17
3.2.2 KOMFORTKØLING	21
3.3 SAMMENLIGNING AF VARME & KØLING	22
3.4 SÆRLIGT INDRETTEDE RUM & FORARBEJDNING AF VARE	24
3.4.1 SÆRLIGT INDRETTEDE RUM	25
3.4.2 FORARBEJDNING AF VARE	31
3.4.3 BETYDNING AF PRODUKTIONSTEKNISKE KRAV	32
3.4.4 OPSAMLING	33
3.5 PRIMÆRE & SEKUNDÆRE AKTIVITETER	33
3.6 STALDBYGNINGER	37
3.7 RENGØRING AF PRODUKTIONSANLÆG	39
3.8 GENBRUGSEMBALLAGE	41
KAPITEL 4	42
4.1 KONKLUSION	42
LITTERATURLISTE	45
BILAG	47

Kapitel 1

1.1 Problemformulering

Formålet med dette speciale er at undersøge og komme frem til, hvilken gældende ret der finder anvendelse i forbindelse med godtgørelse af forbrug medgået til varme og/eller køling, inden for det punktafgiftsretlige område. Formålet med punktafgifter er at give provenu til staten, men de virker desuden adfærdsregulerende på forbruget. Hvormed det ønskes, at både husholdninger og virksomheder mindsker deres forbrug. Denne virkning opnås, da afgiften, som skal betales, bliver højere jo større forbruget er. I forbindelse med pålægningen af afgifter på forbrug medgået til opvarmning eller nedkøling er der for virksomheder mulighed for at få godtgørelse, fordi der inden for det punktafgiftsretlige system er et konkurrencehensyn, der skal tages højde for. Reglerne, omkring hvornår en virksomhed er godtgørelsesberettiget, kan medvirke til fortolkningstvivel, da disse regler kan være komplicerede og ikke udfyldende. Derfor vil gældende ret blive undersøgt. Lovgivningen på dette område indeholder en hovedregel, hvortil der findes undtagelser og yderligere undtagelser til disse. Specialet vil derfor have fokus på at undersøge, hvorledes gældende ret er, når der er tale om procesvarme, komfortvarme, proceskøling og komfortkøling. Herudover vil der være fokus på undtagelsesbestemmelserne, der drejer sig om særligt indrettede rum, forarbejdning af en vare, primære og sekundære aktiviteter, staldbygninger, rengøring af produktionsanlæg, vaskemaskiner og genbrugsemballage. Ud fra en analyse og fortolkning af lovregler, forarbejder og retspraksis findes der frem til, hvordan gældende ret er i forbindelse med disse begreber, og dermed hvornår en virksomhed er berettiget til at modtage godtgørelse i tilknytning hertil. Herudover vil det samtidig blive undersøgt, om der foreligger praksisændringer, inden for de regler der tilknytter sig til de begreber, der ønskes undersøgt.

1.2 Afgrænsning

Dette speciale vil gå i dybden med godtgørelse af afgift, som er betalt af en virksomhed i forbindelse med forbrug, der er medgået til varme og/eller køling. Specialet vil undersøge definitionen og fortolkningen af de begreber, som nævnes i problemformuleringen. Der vil være fokus på elafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven dog kun de bestemmelser, som har relevans i forbindelse med begreberne nævnt ovenfor, da det ellers vil være for

omfattende at undersøge alle godtgørelsesmulighederne. Det skal nævnes at specialet vil inddrage domme, der er afgjort på baggrund af gasafgiftsloven, hvor disse har relevans for dette speciale, fordi reglerne, dommene drejer sig om, er enslydende med tilsvarende regler i elafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven. Procesvarme, komfortvarme, proceskøling, komfortkøling, særligt indrettede rum, forarbejdning af en vare, primære og sekundære aktiviteter, staldbygninger, rengøring af produktionsanlæg, vaskemaskiner og genbrugsemballage er udvalgt, for disse anses for at være de begreber, som skaber fortolkningstvivl, hvor det ikke er indlysende, hvad disse begreber egentlig omfatter.

1.3 Struktur/opbygning

Dette speciale er opbygget således, at det første, der gennemgås, er metoden herfor. Metoden kommer til at indeholde en beskrivelse af den juridiske metode og retsdogmatiske metode. Der vil være en beskrivelse af fortolkningsmetoderne præciserende, indskrænkende- og udvidende fortolkning og ordlyds- og formålsfortolkning. Derudover vil metoden indeholde en beskrivelse af retskilder og betydningen af disse. De retskilder, som er væsentlige for dette speciale, er loven, retspraksis herunder bindende svar fra SKAT og forarbejder til loven. Herefter følger analysen der vil belyse gældende ret ved brug af fortolkningen af de gældende lovregler, forarbejder til lovene og retspraksis. Ved brug af fortolkningsmetoderne når regler, forarbejder og retspraksis analyseres klarlægges den gældende ret, og hvad denne indebærer. Som problemformuleringen viser, vil der være fokus på procesvarme, komfortvarme, proceskøling, komfortkøling, særligt indrettede rum, forarbejdning af en vare, primære og sekundære aktiviteter, staldbygninger, rengøring af produktionsanlæg, vaskemaskiner og genbrugsemballage. Efter analysen vil der komme en konklusion på problemformuleringen, hvormed der konkluderes på, hvad gældende ret er og hvorledes skattemyndighederne og Domstolen fortolker de begreber, som omtales ovenfor.

Kapitel 2

2.1 Metode

2.1.1 Juridisk metode/retsdogmatisk metode

Retsdogmatikkens opgave er at beskrive, fortolke/analysere og systematisere gældende ret. Praktikerer inden for dette område arbejder med reelle problemer, hvor teoretikerer arbejder med hypotetiske problemer.¹ Praktikerer skal her tage hensyn til forholdets natur, som kan ses som et udtryk for, at dommerer har pligt til at komme med en løsning på et problem, og dermed ikke aflyse en retssag med den begrundelse, at der ikke foreligger anden retspraksis eller lovregler, som kan belyse problemet og hjælpe til dets løsning. Hvorimod teoretikerer ikke er bundet til forholdets natur og dermed er i bedre ret til at komme med en vag eller slet ingen løsning på et hypotetisk problem.²

Inden for retsdogmatikken er der samarbejde mellem teori og praksis, og der er samarbejde mellem retsvidenskab og retspraksis, altså domstolene. Retsvidenskabens opgave er at hjælpe retsanvendende myndigheder til at forstå retspraksis. Retsvidenskaben skal harmonere retspraksis, og dette skal sammenfattes i juridiske begreber og principper, hvormed dette kan bistå fortolkningen af domstolsafgørelser. Retsspraksis bliver derfor noget af det vigtigste materiale sammen med love og forarbejde.³

Når gældende ret skal beskrives, er det væsentligt inden for metoden, at beskrivelsen friholdes for subjektive vurderinger og holdninger. Juraen er overordnet set et objektivt fag, men der er ikke tale om direkte objektivitet, da der skal fortolkning til at hjælpe med forståelsen af visse lovregler og retspraksis. Det er derfor vigtigt, at visse fortolkningsprincipper bliver brugt i en given problemstilling.⁴

Bag den retsdogmatiske metode ligger et system, som har til formål at systematisere gældende ret. Dette system er med til at placere domme i hoved- og undergrupper i retssystemet, analysere de hensyn domstolen kommer frem til, sammenfatte disse hensyn, indplacere specielle begreber og beskrive sammenhængen mellem retsbegreberne. Systemet gør, at retsvidenskaben kan opfylde opgaven om at systematisere gældende ret.⁵

¹ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 207

² Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 326

³ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 214-215

⁴ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 215-216

⁵ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 226

Inden for retsvidenskaben er kritik desuden en væsentlig del, både i forhold til egne resultater, men også i forhold til retspraksis. Netop fordi der findes forskellige fortolkningsprincipper, kan der foreligge kritik af en dom, fordi dommeren og kritikeren ikke er enige om fortolkningen af reglen, som bliver brugt til at løse problemet. Retspraksis er dog stadig en del af gældende ret, og derfor kan en dom ikke blive tilsidesat på baggrund af kritik, men argumenterne, for at dommen skulle have haft et andet resultat, vil kunne blive brugt senere hen, hvormed retspraksis muligvis vil kunne ændre sig, og derfor er kritik af domme vigtig for denne metode.⁶

Udover den retsdogmatiske metode, er der inden for juraen også tale om den juridiske metode. Denne metode tager stilling til et konkret retligt problem. Den universale beskrivelse af juridisk metode er, at den handler om et faktum, en retsnorm, hvormed dette fører til en løsning på et konkret problem. Den traditionelle beskrivelse er dog, at der findes en retsregel, retskilderne bliver fortolket, der sker retlig subsumption, som henfører faktum under regel, og hermed nås en retlig løsning på et problem. Retskilderne er i dette tilfælde love, retspraksis, sædvane og forholdets natur. Inden for denne metode accepteres der ikke frihed, det er nødvendigt, at metoden er konkret således at en sag vil få samme udfald, uanset hvor i landet den bliver prøvet, og uanset hvilken dommer der bedømmer sagen. Hvis der forelå metodefrihed, ville det ikke være muligt at forudsige retstilstanden, og dermed ville alle problemer ende hos Domstolene, da retspraksis ikke kunne tillægges væsentlig betydning.⁷

Det særlige ved juridisk metode er, at denne er alogisk, på grund af samspillet mellem jus og faktum. Reglen kan være med til at vælge hvilket faktum, der er relevant, og samtidig kan faktum være med til at vælge, hvilken regel der er relevant for problemet. Præmisserne og konklusionen af en afgørelse behøver derfor ikke at være logiske, så længe disse ikke er selvmodsigende eller strider mod loven. Desuden er det ifølge den juridiske metode retssoffet og de enkelte retsområders principper, som har stor betydning for retskilderne og fortolkningen af disse.⁸

⁶ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 231

⁷ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 191-192.

⁸ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 197-199

2.1.2 Fortolkning

Når lovtekster, regler og retspraksis skal fortolkes, er det vigtigt at have en forståelse for, hvad der ligger bag, og hvad denne fortolkning er baseret på. Inden for fortolkning er der tale om positivisme og hermeneutik. Positivisme er baseret på forklaringen af en situation, og en beskrivelse af, hvordan mennesker reagerer i den givne situation, hvorimod hermeneutikken er baseret på en blanding mellem forklaring og forståelse. Ved hermeneutikken er det vigtigt at få forståelsen med, hvorledes dette giver et indblik i, hvorfor mennesker reagerer som de gør i den givne situation. Hermeneutikken finder frem til sandheden, blandt andet ved hjælp af brugen af en intern synsvinkel, som giver et indblik i forståelsen for menneskers handlinger.⁹

Inden for juraen er det vigtigt at have en vis juridisk forforståelse, før der kan fortolkes på reglerne, og disse kan anvendes korrekt. Det er vigtigt at kende til grundprincipperne, som visse love kan være bygget på, for at lovteksten og dens regler kan forstås korrekt, ellers kan fortolkningen af reglerne, og hvordan disse skal anvendes blive forkert. Dette kaldes ikke-udtalte forudsætninger. Juridisk forforståelse er omfattende, men vigtig, fordi principperne bag et retsområde skal kendes, og der skal tages hensyn til forudsætningerne bag retssystemet. Det er ikke muligt at forstå og fortolke på reglerne, hvis ikke helheden kendes. Det er derfor ikke nok kun at kende til de paragraffer, som en lov indeholder. Problemerne er dog ikke altid fortolkningen af reglerne, men derimod retsanvendelsen. Regler og faktum hænger sammen og indgår i fortolkningen, af retsanvendelsen. Det er kun muligt at fortolke reglerne rigtigt, hvis deres placering i retssystemet også er kendt, hvor retssystemet er helheden. Denne helhed har sin baggrund i hermeneutikken, som er baseret på både en forklaring og forståelse, som dermed skaber en helhedsforståelse for en given problemstilling.¹⁰

Juridisk fortolkning er til for at give en meningsfuld forståelse og er med til at give en fastlæggelse af meningsindholdet. Fastlæggelsen af reglerne i retspraksis har betydning for forståelsen. Juridisk fortolkning forudsætter, på samme måde som hermeneutikken, en kontekst og forforståelse af en konkret sag. Fortolkningen er med til at fastlægge, hvilke tilfælde der omfattes af lovreglerne, og hvad følgen for ikke at følge reglerne er. Derudover

⁹ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 220

¹⁰ Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", side 222-225

undgår juridiske tekster værdiladede ord, da disse kan skabe tvivl om meningen og hermed være misvisende, og det er ikke det, formålet med metoden henfører til.¹¹

Der findes flere forskellige fortolkningsmetoder, hvor der her er tale om, indskrænkende-, præciserende- og udvidende fortolkning. Herudover er der tale om ordlyds- og formålsfortolkning.

Præciserende fortolkning er fastlæggelsen af en regel inden for en naturlig forståelse. Dette er dog kun én af flere mulige forståelser.¹² Når en retsregel skal præciseres, anvendes forarbejderne ofte til dette formål, fordi disse indeholder formålet med loven og dermed reglerne, og fordi disse ofte indeholder definitionerne på begreber, som anvendes i loven. Forarbejderne har især betydning inden for godtgørelse i forbindelse med forbrug medgået til varme og/eller køling, netop fordi disse begreber er præciseret i forarbejderne. Dette kommer desuden til udtryk i flere afgørelser, hvor der henvises til forarbejderne, hvor der herefter ofte ikke anses for at være grundlag for at anvende en indskrænkende fortolkning. Den præciserende fortolkning er dermed den fortolkningsmetode, der anvendes mest inden for specialets emne.

Ved *indskrænkende fortolkning* er det reglens anvendelsesområde, som bliver indskrænket, hvorfor nogle tilfælde ikke vil være omfattet af loven/reglen. Denne fortolkning har undtagelsens karakter, og den anvendes med forsigtighed, da den kan fremstå som regelskabelse i strid med lovgiver. Desuden når denne fortolkning til et andet resultat end ordlyden.¹³ De afgørelsesgivende instanser finder oftest ikke grundlag for at benytte indskrænkende fortolkning, når retsreglerne skal forstås. Dette begrundes de for det mest med at henvise til ordlyden i forarbejderne til loven. Dette kommer blandt andet til udtryk i SKM2005.11.VLR og SKM2006.480.HR.

Ved *udvidende fortolkning* er det reglernes anvendelsesområde, der bliver udvidet. Hvilket betyder at tilfælde, som efter en naturlig forståelse ikke er omfattet af anvendelsesområdet, bliver omfattet alligevel efter denne fortolkning. Lovreglen udvides i forhold til ordlyden og er en direkte modsætning til den indskrænkende fortolkning.¹⁴ De afgørelsesgivende instanser finder oftest ikke grundlag for at benytte udvidende fortolkning, når

¹¹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 273-275

¹² Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 279-280

¹³ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 278-279

¹⁴ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 280

retsreglerne skal forstås. Dette begrundes de for det mest med at henvise til ordlyden i forarbejderne til loven.

Formålsfortolkning er en antagelse om hvad formålet og hensigten med bestemmelsen har været. Der ses på, hvad lovgiver rent praktisk har ment med reglen. Fortolkningen bruges, hvor lovgiver udtrykkeligt har anført formålet med reglen, og det er derfor ikke tilladt at gætte.¹⁵ Formålsfortolkning bliver især brugt, når det skal afgøres, om en virksomhed eller et selskab er berettiget til godtgørelse. De instanser, som skal afgøre en sag, anvender ofte forarbejderne for at kunne forstå formålet med lovreglen. Når først formålet er kendt, bliver det lettere at lave en ordlydsfortolkning af et bestemt begreb.

Ordlydsfortolkning er en naturlig forståelse af ordenes leksikalske betydning i en konkret kontekst. Denne fortolkning er udgangspunktet for al fortolkning, fordi denne giver ensartethed, som medfører en beregnelig retstilstand. Fortolkningen belyser, hvad reglen retter sig mod.¹⁶ Forarbejderne benyttes til at lave en ordlydsfortolkning, fordi det ofte er her, et begreb er defineret, og derfor også her der findes en uddybende begrundelse for, hvad et begreb for eksempel omfatter.

Når der skal tages stilling til, om en virksomhed har ret til at få godtgørelse for en afgift, er det vigtigt, at reglerne herfor fortolkes ens, fordi der foreligger et konkurrencehensyn inden for punktafgiftssystemet, som skal overholdes. Dette medfører, at indskrænkende og udvidende fortolkning ikke anvendes, da dette kan give forskellige forudsætninger for, hvornår en virksomhed er berettiget til godtgørelse. Det er dermed vigtigt, at der gøres brug af formåls- og ordlydsfortolkning, da disse metoder giver det mest ensartede billede af, hvad hensigten bag reglerne har været, hvorfor der opnås ens forudsætninger for, hvornår en virksomhed opnår godtgørelse. Dette kan der argumenteres for på baggrund af en EU-sag¹⁷, hvor det beskrives, at Domstolens faste praksis foreligger således, at når der ikke på baggrund af ordlydsfortolkning kan tages stilling til rækkevidden af en bestemmelse, må denne fortolkes på baggrund af det formål der har været med loven og reglerne heri.

¹⁵ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 287-288

¹⁶ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 281

¹⁷ C-49/17

2.1.3 Retskilder

Retskilder bruges for eksempel, når en sag skal afgøres, og det er nødvendigt at bruge kilder i forbindelse med fortolkningen af en regel, for at kunne nå frem til denne afgørelse. Det er dermed disse kilder, som er med til at danne et grundlag for, hvad der er gældende ret. I dette speciale er det loven, retspraksis, og forarbejderne til loven, der har relevans. Hvormed det er disse kilder, som danner grundlag for, hvad gældende ret er.¹⁸

Loven er også det, som kaldes den skrevne lov, da der inden for juraen også kan være tale om uskrevne regler og principper. Begrebet loven dækker over Grundloven, love vedtaget i Folketinget og EU-retsakter, som er direkte bindende. Loven er et redskab til at kunne gennemføre politik, og den er bindende. Loven giver en umiddelbar ret, pligt eller status, og den forpligter, når den er vedtaget forfatningsmæssigt korrekt. Desuden gælder loven forud for andre retskilder.¹⁹

Retspraksis er domstolsafgørelser af enkeltstående tvister mellem to parter. Retspraksis er et vigtigt element i tolkningen af faktum, retsregel og forudsætning om ligebehandling. Retspraksis hjælper borgerne med at kunne forudse retsstillingen for et bestemt område, hvilket fører til overensstemmelse. Dog kan der alligevel forekomme ændringer i retspraksis, da denne skal følge den almindelig udvikling.²⁰ Baggrunden for retspraksis som kilde er overensstemmelsen med lighedsideologien. Lighedsideologi handler om at blive behandlet lige og muligheden for at kunne forudsige en retsstilling, derfor har retspraksis betydning. Retspraksis har dog fokus på faktum, da ikke alle retssager er ens, derfor skal der ses på, om der er lighed eller forskel i faktum på de sager, hvorfra der benyttes retspraksis. Retlige principper kommer fra retspraksis og dommerskabt ret, og derfor får retspraksis karakter af vigtig fortolkning af en lovregel.²¹ Retspraksis bruges desuden som fortolkningsmiddel i andre afgørelser, hvis der for eksempel har forelagt lignende sager, som kan være behjælpelige.

For dette speciale har *bindende svar* fra SKAT en stor betydning, fordi mange sager vedrørende godtgørelse af afgift for forbrug medgået til varme og kulde, ikke nødvendigvis når længere i systemet end ved SKAT's bindende svar. Bindende svar fra SKAT er

¹⁸ http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retslære,_retsfilosofi_og_terminologi/retskilder

¹⁹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 243-244

²⁰ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 201

²¹ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 297

dokumentation for, hvad en handling vil betyde for en privatperson eller virksomheds betaling af skat, moms eller afgifter. Privatpersoner eller virksomheder kan bede SKAT om et bindende svar, hvis der er tvivl om en handlingens påvirkning skattemæssigt. Der kan både spørges på konsekvenser af en påtænkt handling eller en handling, som allerede er udført. I sager hvor der foreligger principielt indhold, er det Skatterådet som giver det bindende svar.²² Da både SKAT og modparten er bundet af denne afgørelse i fem år, vil den dermed have skabt retspraksis efter disse fem år, og derfor giver disse et indblik i hvorledes SKAT fortolker på begreber såsom varme og køling. Bindende svar giver derfor endnu et fortolkningsbidrag til fortolkning af regler inden for det afgiftspligtige område.

Forarbejder omfatter motivet bag en lov eller regel, og forarbejderne indeholder hermed alt materiale, som har indgået som grundlag for regeldannelsen. Forarbejder kan og bliver ofte brugt i fortolkningen af en regel, men de skal ikke bruges.²³

2.1.4 Betydning af retskilder

Afvejning af betydningen af en retskilde er med til at give en praktisk anvendelse af en regel. Derudover er det vigtigt at virkeligheden ikke simplificeres, blot fordi der findes skrevne retsregler.²⁴ Begrebet retskilde er indarbejdet i det juridiske fag, men det er et ubestemt begreb, fordi det ikke er alle, som tillægger de forskellige retskilder samme værdi. Nogle retskilder har betydning for nogen, og andre har ikke. Landsretten har for eksempel ikke betydning for Højesteret, dermed ikke sagt, at landsretsafgørelser ikke bliver taget i betragtning under en sag, der er lagt for Højesteret. Retsspraksis bliver tillagt betydning fordi, det kan være et vigtigt element i en fortolkning af en skreven retsregel, men også fortolkning af uskrevne retsregler og principper. Traditionelt set er der tale om, at loven, retspraksis, sædvane og forholdets natur giver en grundskabelon for retskilderne og deres hierarki. Der er dog i dag ikke længere tale om et retskildehierarki, men det betyder ikke, at alt er lige, nogle kilder er vigtigere end andre, og loven har i dette tilfælde særlig vægt.²⁵

Inden for det skatteretslige område, kan både Skatteforvaltningen og Skatterådet afgøre en sag. Klages der efterfølgende over en sådan afgørelse, kommer sagen for

²² <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242235>

²³ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 283

²⁴ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 221-222

²⁵ Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", side 352-353

Landsskatteretten. Landsskatteretten kan desuden også afgøre sager, som er indbragt af skatteministeren vedrørende afgørelser, som er truffet af Skatterådet. Klages der yderligere over en afgørelse, efter sagen er blevet prøvet i Landsskatteretten, kan sagen prøves ved domstolene, og her starter sagen i Byretten og kan videre ende i Landsretten.²⁶

Landsskatteretsafgørelser er vigtige for dette speciale, fordi Landsskatteretten er en speciel ret, som kun håndterer sager, der vedrører skattemæssige problemstillinger. Landsskatteretten består af retsformænd, ordinære medlemmer og motorsagkyndige medlemmer. Det er et krav til retsformændene, at disse har en juridisk embedseksamen, og de ordinære medlemmer er valgt af Folketinget og Skatteministeren, hvormed dette understøtter, at Landsskatteretten er en speciel ret, som afgør specifikke sager vedrørende skatter.²⁷ Det er dog ikke kun landsskatteretssager, som er vigtige, byret-, landsret- og højesteretssager er lige så vigtige. Dog sidder der ikke eksperter inden for skatteområdet, men de tre retsinstanser har dog stadig en landsskatteretsafgørelse at forholde sig til, og præmisserne i en landsskatteretsafgørelse bliver nøje overvejet, når der skal træffes afgørelse om en sag i Byretten, Landsretten eller Højesteretten.

Kapitel 3

3.1 Procesvarme & rumvarme

Ifølge elafgiftsloven afgrænses procesvarme til at være alt det, som ikke er nævnt i lovteksten, hvormed det lovteksten nævner, er rumvarme, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1 nr. 2, der lyder således, at en virksomhed er berettiget til godtgørelse af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme. Der ydes ikke godtgørelse for elektricitet og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand, elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konventionsovne, varmepumper og lignende anlæg, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 3.²⁸ Hvorimod mineralolieafgiftsloven afgrænser proces til at være alt det, som er nævnt i loven og dermed rumvarme til det, der ikke nævnes i loven, jf. mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 2, der lyder således, at en virksomhed er berettiget til godtgørelse af de varer, der er medgået til fremstilling af varme. Der ydes ikke godtgørelse for varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til

²⁶ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898632&chk=215961>

²⁷ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898631&chk=215961>

²⁸ Elafgiftsloven § 11

fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, og der ydes ikke godtgørelse for rumvarme og varmt vand, jf. mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 4.²⁹

3.1.1 Procesvarme

Procesvarme er energi, som er en direkte forudsætning for produktionen. Det, der taler for denne fortolkning, er simpelt ordlyden af de lovregler, der er omtalt ovenfor.³⁰ Elafgiftsloven oplister en række apparater, som anvendes til rumvarme, hvormed der ikke gives godtgørelse for forbruget medgået hertil. Listen er dog ikke udtømmende, hvilket tillader fortolkning af, hvad lignende anlæg i denne forbindelse er. Ud fra ordlyden af listen må det antages, at de apparater, der er omfattet af denne liste, skal have en karakter af at skulle anvendes til komfortmæssige hensyn. Dette ses i et bindende svar fra SKAT³¹ fra 2015, hvor det drejer sig om, hvorvidt et selskab er godtgørelsesberettiget eller ej, af elforbrug medgået til brugen af varmt vand. Selskabet er en fødevareproducent, som producerer en lang række produkter. Maskiner og produktionsudstyr bliver derfor vasket som en naturlig del af produktionen. Derfor har selskabet installeret en lang række forskellige vaskemaskiner, der kan bruges til dette formål, og det er elforbruget til det varme vand, som er medgået til disse vaskemaskiner, selskabet ønsker at få godtgørelse for. Selskabet har desuden opsat målere, som måler alt ikke-godtgørelsesberettiget forbrug, hvorfor selskabet vil have en korrekt kvalificering af energiforbruget, således at disse målere sidder korrekt. SKAT finder at selskabet er berettiget til godtgørelse af det elforbrug, som er medgået til de eldrevne vaskemaskiner. SKAT begrundede denne afgørelse med, at de ikke anser vaskemaskinerne for at være omfattet af den opstilling elafgiftsloven § 11, stk. 3 angiver, hvormed selskabet er godtgørelsesberettiget.³² Denne sag taler derfor for ovenstående fortolkning fordi, det var forbruget medgået til en vaskemaskine, der ønskedes godtgørelse for. Denne vaskemaskine vaskede som nævnt produktionsudstyr, hvormed denne ikke har et komfortmæssigt formål, hvorfor energien der forbruges er omfattet af procesenergi. Det, der taler imod denne fortolkning, er dog, at det ikke kun er nok, at apparatet kan anvendes til komfortmæssige hensyn, det handler også om i, hvilken forbindelse apparatet benyttes. Ud fra ovenstående fortolkning, burde varmekanoner være omfattet af den liste, hvor det

²⁹ Mineralolieafgiftsloven § 11

³⁰ Elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 2 & § 11, stk. 3. Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 2 & § 11, stk. 4

³¹ SKM2015.755.SR

³² SKM2015.755.SR

ikke er muligt at opnå godtgørelse. Dog bestemmer Landsskatteretten i sagen fra 1999³³, at forbruget medgået til varmekanoner er godtgørelsesberettiget, fordi disse kun benyttes i forbindelse med byggeprocessen. Sagen drejer sig om, hvorvidt brugen af en varmekanon er omfattet af rumvarmereglerne eller ej, og dermed et selskab er godtgørelsesberettiget eller ej. Selskabet var en byggeentreprenørvirksomhed, som i forbindelse med et byggeri lejede nogle varmekanoner, der anvendtes i forbindelse med byggearbejdet. Varmekanonerne anvendtes til tørring af cement, træ eller andre materialer. Kanonerne anvendtes, fordi en konstant varme er en forudsætning for, at materialerne bevarer deres optimale egenskaber, og en hurtig tørring er en forudsætning for, at byggearbejdet sker i en kontinuerlig proces. Desuden bruges de til udtørring af færdige lokaler. I Landsskatteretten bliver der afsagt dom med dissens, hvorefter der træffes afgørelse i overensstemmelse med flertallet. Flertallet i Landsskatteretten finder, at varmekanonerne udelukkende anvendes i forbindelse med byggeprocessen, hvorfor de ikke finder en sådan varmeanvendelse for omfattet af rumvarmebegrebet. Derfor finder flertallet, at selskabet er berettiget til godtgørelse af den mineralolie, der er blevet brugt i forbindelse med varmekanonerne.³⁴ Landsskatteretten benytter sig af en udvidet fortolkning, da varmekanoner egentlig ikke burde kunne medføre godtgørelse.

Det kan dermed på baggrund af ovenstående udledes, at i forbindelse med procesvarme er gældende ret således, at der ydes godtgørelse af varmeforbrug, der er medgået til produktionen, hvor varmen er en direkte forudsætning for produktionen. En virksomhed kan ud fra ovenstående ikke alene miste retten til godtgørelse ved brug af apparater med komfortmæssige hensyn, hvis disse bliver anvendt af produktionstekniske behov. Derfor er det vigtigt at se på, hvilke aktiviteter forbruget anvendes til og ikke kun se på de apparater, der anvendes.

3.1.2 Rumvarme

Rumvarme karakteriseres som varme, der anvendes af komfortmæssige hensyn.³⁵ Forarbejderne til mineralolieafgiftsloven taler for denne fortolkning, da formålet med reglerne om rumvarme er, at erhvervene skal betale samme afgift på den samme type energiforbrug til opvarmning, som finder sted i husholdninger. Definitionen af rumvarme er dermed, at

³³ LSR1999.661-1634-14

³⁴ LSR1999.661-1634-14

³⁵ Elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 2 & § 11, stk. 3. Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 2 & § 11, stk. 4

denne kan ligestilles med den form for rumvarme, som forbruges i husholdninger, hvormed denne form for varme har et vist komfortbehov. På trods af dette kan en normal komforttemperatur i nogle tilfælde være nødvendig af produktionstekniske årsager, uden at dette medfører forøget forbrug. I disse tilfælde opnås der ikke ret til godtgørelse, fordi det vil være umuligt at afgøre, om forbruget bliver bestemt af komfortmæssige hensyn eller af produktionsmæssige hensyn, hvorfor der skal ske en opvarmning på mere end 45°, før en virksomhed har ret til godtgørelse, hvorfor dette taler for ovenstående fortolkningen af rumvarme.³⁶

Herudover finder SKAT i deres bindende svar³⁷, at der er tale om rumvarme i forbindelse med anvendelsen af et ventilationsanlæg. Det bindende svar fra SKAT drejer sig om, hvorvidt en virksomhed kan få godtgørelse for brændselsforbrug i forbindelse med opvarmning. Virksomheden fremstiller varer, hvor det er en forudsætning, at der skal være en bestemt luftfugtighed og temperatur i lokalet, for blandt andet at undgå statisk elektricitet. Virksomheden har derfor installeret et ventilationsanlæg i produktionslokalerne, som udskifter luften i lokalerne. I den indblæsende luft tilsættes der forstøvet vand som fordamper med det samme, og dermed øger luftfugtigheden, dette bidrager dog ikke til en øget rumtemperatur. SKAT mener, at der er tale om rumvarme, da opvarmningen af luften sænker den relative luftfugtighed, er opvarmningen alene nødvendig for at opnå en ønsket temperatur og ikke for at opnå en ønsket luftfugtighed. Det er ventilationsanlæggets formål at opvarme den indsugede luft og tilsætte den vand, således at luften i rummet opnår den ønskede temperatur og luftfugtighed. Da det ikke er muligt at adskille rumtemperatur og luftfugtighed fra hinanden, anser SKAT opvarmningen for at være rumvarme, og virksomheden er dermed ikke godtgørelsesberettiget. Skatterådet tiltræder denne indstilling og begrundelse.³⁸ Varmen er dermed ikke omfattet af procesvarmebegrebet, hvorfor dette taler for at være det ovenstående fortolkning af rumvarmebegrebet, hvor opvarmningen sker af komfortmæssige hensyn. Forarbejderne siger dog, at rumopvarmningen for nogle erhverv har en direkte forudsætning for produktionen, hvorfor disse erhverv har mulighed for at opnå ret til godtgørelse, hvilket taler imod fortolkningen af rumvarme, da det i dette tilfælde

³⁶ Lovforslag – 1994/1 LSF 210

³⁷ SKM2008.494.SR

³⁸ SKM2008.494.SR

ikke kun er de komfortmæssige hensyn, der får betydning for, om en virksomhed er berettiget til godtgørelse.³⁹

Det kan derfor udledes, at i forbindelse med rumvarme er gældende ret således, at rumvarme er alt det, som ikke er omfattet af procesvarme, hvormed rumvarme umiddelbart opstår på baggrund af komfortmæssige behov. Varme, som ikke er en direkte forudsætning for en produktion, er dermed omfattet af rumvarmebegrebet.

3.2 Proceskøling & komfortkøling

Ifølge elafgiftsloven opnår virksomheder ret til godtgørelse af forbrug medgået til køling, hvor denne er en direkte forudsætning for produktionen, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 3, der bestemmer, at en virksomhed er berettiget til godtgørelse af den elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der forbruges i virksomheden. Der ydes ikke godtgørelse for elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 3, 3. pkt.⁴⁰ Ifølge mineralolieafgiftsloven opnås der ligeledes ret til godtgørelse af forbrug medgået til køling, hvor denne er en direkte forudsætning for produktionen, jf. § 11, stk. 1, nr. 3, der lyder således, at en virksomhed er berettiget til godtgørelse af de varer, der er medgået til fremstilling af kulde, der forbruges i virksomheden. Der ydes ikke godtgørelse for varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn, jf. mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 4, 4. pkt.⁴¹ Reglerne er dermed ens, uanset om der er tale om elforbrug eller brændselsforbrug, hvilket betyder, at der efter ordlyden af reglerne ikke ydes godtgørelse for køling der sker af komfortmæssige hensyn.⁴²

3.2.1 Proceskøling

Proceskøling fortolkes til kulde, der anvendes udelukkende i forbindelse med en produktion af en vare eller i forbindelse med procesydelse, hvor kulden, der anvendes i produktionen, er en væsentlig faktor for, at produktionen kan fungere optimalt. Lovreglerne taler for denne fortolkning, da disse nævner kulde der sker af komfortmæssige hensyn, hvorfor

³⁹ Lovforslag – 1994/1 LSF 210

⁴⁰ Elafgiftsloven § 11

⁴¹ Mineralolieafgiftsloven § 11

⁴² Elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 3 & § 11, stk. 3, 3. pkt. & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 3 & § 11, stk. 4, 4. pkt.

proceskøling sker på baggrund af hensyn til produktionen. Der kan herudover argumenteres for, at retspraksis understøtter denne fortolkning, da det her afgøres, at der er tale om proceskøling, fordi virksomhederne bliver pålagt krav til produktionen udefra. Landsskatteretten finder i en dom om produktion af kræftmedicin⁴³, at virksomheden er berettiget til godtgørelse. Sagen drejer sig om, hvorvidt der er tale om, at et selskabs elforbrug er medgået til komfortkøling eller proceskøling, og hvorvidt selskabet er godtgørelsesberettiget eller ej. Selskabet forsker i udvikling af medicin inden for blandt andet kræftområdet. Selskabet har en række laboratorier til dette formål, hvor der foretages udvikling, produktion, analyse og opbevaring af forskellige eksperimentelle lægemidler. Disse laboratorier køles ned, da de nævnte aktiviteter ellers ikke kan foretages. Desuden er selskabet underlagt visse krav i forbindelse med forskningen, disse krav kaldes for GMP-krav. Selskabet ønsker at vide om den nedkøling, som de foretager anses for at være proceskøling og dermed godtgørelsesberettiget. SKAT mener ikke, at der kan være tale om proceskøling. SKAT begrundet dette med, at der opholder sig mennesker i laboratorierne i længere tid ad gangen og derfor må der være tale om komfortkøling. SKAT lægger herunder vægt på, at der er 21° i laboratorierne, hvilket anses for at være en behagelig temperatur at arbejde i, hvorimod der sagtens kunne være koldere i lokalerne, men dette ville ikke være behageligt at arbejde i. Derfor finder SKAT, at selskabet ikke er godtgørelsesberettiget. Landsskatteretten ændrer dog denne afgørelse. Landsskatteretten finder at laboratoriets anvendelse, og de krav, som er pålagt selskabet, er så væsentlige i forhold til sagen, at de bevirker, at energien, som anvendes til køling i lokalerne, ikke kan anses for komfortkøling. Landsskatteretten finder, at kølingen alene sker af hensyn til det udførte arbejde herunder undersøgelser, lægemidler og udstyr, samt at kølingen ikke sker af hensyn til personer. Den anvendte energi anses derfor som proceskøling og er dermed godtgørelsesberettiget.⁴⁴ Netop fordi der foreligger lovkrav til opretholdelse af en bestemt temperatur under produktionen af medicin, er virksomheden berettiget til godtgørelse. Disse krav kaldes GMP-krav, hvilket står for Good Manufacturing Practices, og er regler, som gælder for EU-medlemslande, der foreligger således en dansk bekendtgørelse om fremstilling og indførsel af lægemidler og mellem produkter. Denne bekendtgørelse gælder også for import og eksport af lægemidler og mellem produkter fra og til tredjelande. Bekendtgørelsen gælder for

⁴³ SKM2013.297.LSR

⁴⁴ SKM2013.297.LSR

virksomheder og personer, som har modtaget Sundhedsstyrelsens tilladelse til at fremstille eller indføre lægemidler. GMP er ifølge bekendtgørelsen § 3, nr. 1, kvalitetssikring, der sikre, at produktionen af lægemidler efterlever kravene, som er gældende for den tilsigtede anvendelse af lægemidlet. Bekendtgørelsen § 10, nr. 2, bestemmer, at fremstiller skal sørge for, at fremstillingsprocessen sker i overensstemmelse med god fremstillingspraksis. Herudover bestemmer bekendtgørelsen §§ 18-19, at lokaler og udstyr skal være anvendt og vedligeholdt, så de er velegnede til deres formål. Lokaler og udstyr skal underkastes en passende kvalificering og vurdering.⁴⁵ Kraven gør i denne forbindelse, at kølingen er en direkte forudsætning for produktionen, hvorfor der er tale om proceskøling. Yderligere finder Landsskatteretten i dommene om printerområde⁴⁶ og tvebakker⁴⁷ og SKAT i sit bindende svar⁴⁸, at der er tale om procesenergi, fordi kølingen sker af produktionstekniske hensyn. Printerdommen omhandler et selskab, og hvorvidt dette selskab er berettiget til godtgørelse af elafgift vedrørende energi anvendt til køling eller ej. Selskabet har aktivitet med grafisk produktion, hvortil der bruges særlige produktionshaller. Selskabet har installeret et ventilationsanlæg, som dækker hele produktionshallen. Kølingen tilføres fra et kompressoranlæg. Kølingen foregår i den afdeling, som håndterer tryk, og hvor der står printere. Kølingen sker, da printerne ellers ville overophede og ødelægge de varer, der bliver produceret. Betjening af printerne sker fra en computer, som er placeret uden for printerområdet, dermed opholder personalet sig kun i printerområdet, hvis noget er i stykker. SKAT anser elforbruget for anvendt til komfortkøling. SKAT begrundet dette, med at selskabet ikke tager godtgørelse for den varme, som er medgået til opvarmning af produktionshallen, og kølingen skal sidestilles hermed. Desuden finder SKAT, at kølingen foregår i hele produktionshallen, og dermed ikke kun bliver anvendt til at overholde maskinleverandørenes krav, men også anvendes til komfortmæssige hensyn. Derfor kan der ikke være tale om godtgørelsesberettiget forbrug. Landskatteretten ændrer dog SKAT's afgørelse. Landsskatteretten finder, at energien anvendt til kølingen over printerområdet ikke kan anses for komfortkøling på baggrund af produktionshallens indretning, anvendelse og kravene om temperaturene til produktionsprocessen. Landsskatteretten finder dermed, at kølingen sker af hensyn til det udførte arbejde, og ikke af hensyn til personer der skulle

⁴⁵ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=144720>

⁴⁶ SKM2013.647.LSR

⁴⁷ SKM2013.647.LSR & SKM2014.165.LSR

⁴⁸ SKM2014.118.SR

opholde sig i hallen. Selskabet er dermed godtgørelsesberettiget af forbruget anvendt til køling.⁴⁹ Tvebakkedommen omhandler, hvorvidt et selskabs elforbrug er medgået til komfortkøling eller proceskøling, og om selskabet dermed er godtgørelsesberettiget eller ej. Selskabet fremstiller tvebakker og kiks. I disse produkter bliver der brugt et bestemt fedtstof i smør, som er hovedingrediensen. Dette bestemte fedtstof gør, at produkterne får en helt særlig sprødhed, som produkterne er kendt for. For at opnå denne sprøde effekt, skal fedtstoffet holdes på en bestemt temperatur. I de lokaler hvor der foretages køling, er det ikke hele lokalet, der bliver kølet ned, men kun dele. Kulden blæses ud fra rørsystemer i loftet. Selskabet anvender et centralt kompressor anlæg, som producerer kulde til tre ventilationsanlæg, hvor der sker en samlet måling af elforbruget af kompressor anlægget. SKAT anser elforbruget for medgået til komfortkøling, hvormed forbruget ikke er godtgørelsesberettiget. SKAT har i denne sag anført, at de ikke mener at have retspraksis til at støtte sig op af, og deres holdning fremgår af et nyhedsbrev, som er sendt ud 25. november 2009 af punktafgiftsvejledningens afsnit F.6.2.6. Landsskatteretten ændre dog SKAT's afgørelse. Landsskatteretten finder at elforbruget, som medgår til køling ikke kan anses som komfortkøling. De finder, at kølingen alene er sket af hensyn til de processer, som foregår i lokalene, og ikke af hensyn til personer, som opholder sig i lokalene. Landskatteretten begrundede dette resultat med, at det er nødvendigt at foretage denne køling, for ikke at ødelægge produktet, og at produktionen kan fungere optimalt. Kølingen er dermed en væsentlig del af processen, hvor denne ikke kunne fungere uden, og derfor bliver kølingen anset for proceskøling, hvorfor selskabet er godtgørelsesberettiget.⁵⁰ Det bindende svar fra SKAT drejer sig om, hvorvidt der er tale om elforbrug medgået til proceskøling eller komfortkøling. Selskabet, sagen omhandler, ønsker at fremstille nye produkter af linsedej. Når der fremstilles bagværk af linsedej, er det vigtigt, at dejen er kold, ellers vil dejen "smelte", og det vil være umuligt at arbejde med dejen. Selskabet nedkøler derfor produktionsafsnittet, hvor dejen bliver fremstillet og bearbejdet. Det er desuden kun, når der fremstilles linsedej, at der sker køling ellers arbejder medarbejderne under normale temperaturforhold. Selskabet vil vide, om denne nedkøling kan anses for at være proceskøling og dermed godtgørelsesberettiget. SKAT finder, at den køling som sker i lokalene, når der produceres linsedej udelukkende sker af hensyn til processen, idet kulden har væsentlig betydning

⁴⁹ SKM2013.647.LSR

⁵⁰ SKM2014.165.LSR

for dejens konsistens og muligheden for videre forarbejdning. Det, at der opholder sig personer i lokalet imens, kan ikke ændre på SKAT's opfattelse, og de mener dermed, at der ikke er tale om, at kølingen sker af komfortmæssige hensyn. Selskabets forbrug anvendes dermed til proceskøling, og de er dermed godtgørelsesberettiget. Skatterådet tiltræder denne indstilling og begrundelse.⁵¹ Disse kan sammenlignes, fordi de samme forudsætninger foreligger i begge domme, nemlig at der stilles krav til, hvorledes produktionen forløber, og under hvilke forhold den sker, hvorfor der ligeledes anvendes de samme argumenter, nemlig at produktionen ikke kunne finde sted uden denne køling, hvorfor der er tale om proceskøling.

Det kan dermed udledes, at gældende ret foreligger således, at der er tale om proceskøling, når denne er en direkte forudsætning for, at produktionen kan finde sted, hvorimod hvis kølingen ikke forekom, ville produkterne blive ødelagt og dermed ikke kunne afsættes. Der kan derfor i disse tilfælde ikke være tale om komfortkøling.

3.2.2 Komfortkøling

Komfortkøling fortolkes til kulde, der anvendes af komfortmæssige hensyn, og kulde der anvendes i produktionen, hvor denne ikke har afgørende betydning.⁵² Det, der taler for denne fortolkning, er, at forarbejderne viser, at formålet med reglerne om kulde er, at der sker en ligestilling af reglerne, så disse svarer til reglerne om rumvarme. Forarbejderne fastslår, at det vil være muligt at opnå godtgørelse af det forbrug, der anvendes til køling i forbindelse med produktionen, hvor denne køling er nødvendig for produktionsprocessen. Hvilket underbygger fortolkningen af komfortkøling, hvor denne er kulde, der sker af komfortmæssige hensyn.⁵³ Ud fra en naturlig forståelse må komfortkøling anses for at anvendes, når der er et menneskeligt behov, der opfyldes. Landsskatteretten kommer i sagen om stomiposer⁵⁴ desuden frem til, at der er tale om komfortkøling, fordi der ikke foreligger krav til produktionen. Sagen drejer sig om, hvorvidt et selskab er berettiget til godtgørelse af elforbrug medgået til køling af produktionslokaler eller ej. Selskabet producerer stomiposer og har i forbindelse med produktionen installeret 12 køleanlæg/klimaanlæg.

⁵¹ SKM2014.118.SR

⁵² Elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 3 & § 11, stk. 3, 3. pkt. & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 3 & § 11, stk. 4, 4. pkt.

⁵³ Lovforslag som fremsat 2008/1 LSF 207

⁵⁴ SKM2013.297.LSR

Produktionsmaskinerne afgiver en del varme, hvormed det er nødvendigt at foretage en køling af produktionslokalerne. Køleanlægget medvirker til, at der er en konstant temperatur mellem 21° og 25°. Hvis temperaturen stiger i produktionslokalet, medfører dette øget slidtage på maskinerne, problemer med produktionstest og at halvfabrikata klæber sammen, og dermed øger spildprocenten. Hvis temperaturen derimod falder, medfører dette, at der skabes kondens, som medfører at luftfugtigheden stiger, og så vil limen som forbin-der posen til huden ikke fungere optimalt. Det er derfor meget vigtigt, at temperaturen altid er korrekt og konstant. SKAT finder, at selskabet ikke er berettiget til godtgørelse, da de anser kølingen for at være komfortkøling. De begrundede dette med, at kølingen sker i hele produktionslokalet, hvormed der køles udover det, som kræves af maskinleverandørerne, hvorfor noget af kølingen sker af komfortmæssige hensyn. SKAT lægger i deres begrundelse vægt på, at kølingen sker i hele produktionslokalet, der er ikke foretaget målinger og kontrol af temperaturen, at der ikke foreligger nogle krav ved aftagere af stomiposerne, og at der opholder sig mange personer i produktionslokalet. Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse og finder, at selskabet ikke er godtgørelsesberettiget. Landskatteretten begrundede dette med, at kølingen ikke udelukkende sker af hensyn til produktionsmaski-nerne, men tillige sker af komfortmæssige hensyn.⁵⁵ Kulde, der anvendes, som ikke er en direkte forudsætning for, at produktionen kan eksistere, kan derfor ikke være omfattet af procesenergi, hvorfor der må være tale om komfortkøling. Herudover bliver der lagt vægt på, at kølingen sker i hele produktionslokalet, hvor dette tyder på, at kulden egentlig ikke er nødvendig, hvorimod kulden i printersagen⁵⁶ var koncentreret til et bestemt område, hvorfor dette var omfattet af proceskøling.

Det kan derfor udledes, at gældende ret, når det drejer sig om komfortkøling, er såle-des, at kulde der er baseret på komfortmæssige hensyn, og hvor kulden ikke er en direkte forudsætning for, at produktionen er omfattet af komfortkøling, hvormed dette ikke beretti-ger til godtgørelse.

3.3 Sammenligning af varme & køling

Formålet med indføringen af reglerne om komfortkøling var at ligestille disse med reglerne om rumvarme. Ud fra ovenstående er det fastslået, at procesvarme omfatter varme, der

⁵⁵ LSR2017.13-0206746

⁵⁶ SKM2013.647.LSR

anvendes til produktion, hvor denne er en direkte forudsætning for, at produktionen kan finde sted. Rumvarme omfatter dermed det, der ikke kan betegnes som procesvarme, hvor rumvarme yderligere opstår på baggrund af komfortmæssige behov. Proceskøling omfatter kulde, der anvendes til produktion, hvor denne er en direkte forudsætning for, at produktionen kan finde sted. Komfortkøling omfatter kulde, der ikke kan betegnes som proceskøling, hvor komfortkulde yderligere opstår på baggrund af komfortmæssige hensyn. Hvilket viser, at reglerne om henholdsvis varme og køling fortolkes ens. Retspraksis, i forbindelse med varme og køling, stemmer dog ikke overens med, at reglerne egentlig skulle være ligestillet. Dette kommer til udtryk, da det tydeligt ses i afgørelserne omkring køling, at de krav der pålægges en virksomhed udefra, får stor betydning, når det skal vurderes, om forbruget er omfattet af proces eller komfort. Argumentet i sagerne er, at produktionen ikke ville kunne fungere uden denne køling, hvorfor virksomhederne ikke ville kunne skabe et produkt. Der hvor problemet opstår er, at der i forbindelse med varme er afgjort, at et lager ikke var berettiget til godtgørelse, selvom lageret var pålagt krav fra deres kunder om at opretholde en bestemt temperatur i lageret, for at sikre der ikke sker skade med varerne. Den eneste forskel, der foreligger i disse sager, er, at der er tale om henholdsvis krav til en produktion og krav til opbevaring. Resultatet vil i begge tilfælde være, at virksomhederne står med et ødelagt produkt, hvis ikke kulden tilføres. Med hensyn til chokoladelageret⁵⁷ skal chokolade opbevares med en bestemt temperatur, for at undgå at der opstår hvide striber i chokoladen, for at undgå den smelter, og for at undgå der dannes chokolademøl. Chokoladen vil i disse tilfælde være usælgelige, og virksomhederne der sælger chokoladen vil miste penge. Selvom chokoladen ikke bliver dårlig på grund af hvide striber, ønsker forbrugerne ikke at købe et produkt, der udseendemæssigt ikke ser godt ud. Udseendet på fødevarer hænger i stor grad sammen med smagen og oplevelsen af at spise det. Herudover er der heller ingen forbrugere, der ønsker at spise chokolademøl. Med hensyn til dommene om tvebakker⁵⁸ og linsedej⁵⁹ skal der i produktionslokalerne, hvor dejen laves, holdes en bestemt temperatur, da dejen ellers ikke ville kunne hænge sammen og ikke få den helt rigtige sprødhed. Den manglende kulde vil i dette tilfælde også medføre et usælgeligt produkt, hvormed virksomhederne vil miste penge. Derfor burde chokoladelageret være berettiget til godtgørelse, på baggrund af de krav virksomheden er pålagt.

⁵⁷ SKM2003.172.LSR

⁵⁸ SKM2014.165.LSR

⁵⁹ SKM2014.118.SR

Sagen om chokoladelageret⁶⁰ ligger før sagerne om linsedej⁶¹ og tvebakker⁶², hvormed det kan argumenteres for, at der sker en praksisændring, fordi de produktionstekniske krav får større betydning for, om en virksomhed er berettiget til godtgørelse. Derfor vil kravene i dag blive anset for at være så væsentlige for produktet, at der vil være tale om proces-energi. Hvilket vil medføre, at der sker en ligestilling af reglerne om kulde og varme, som var lovgivningens egentlige formål.

Det kan dermed konkluderes, at der foreligger en praksisændring på området, hvor de produktionstekniske krav får større betydning for, om en virksomhed er berettiget til godtgørelse eller ej, hvormed denne ændring medfører, at reglerne om varme og kulde bliver ligestillet, hvormed formålet med reglerne overholdes. Det kan desuden udledes, at ældre sager, så som den om chokoladelageret, på denne baggrund burde få et andet resultat, hvis denne blev prøvet i retten i dag.

3.4 Særligt indrettede rum & forarbejdning af vare

Særligt indrettede rum og forarbejdning af en vare hænger sammen, da der ud fra ordlyden i lovreglerne forudsættes, at der skal være tale om begge begrebers tilstedeværelse, før det kan siges, at kravene er opfyldt.⁶³ Elafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse for afgiften af varme, der anvendes i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, jf. § 11, stk. 3, 6. pkt. Der ydes godtgørelse for varme, der forbruges i særligt indrettede rum, hvor opvarmningen udelukkende er et led i en forarbejdning, der ændrer en vares karakter, og hvor der kun lejlighedsvis opholder sig personale i lokalet, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 4, nr. 1.⁶⁴ Mineralolieafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse for afgiften af varme og varer, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, som indirekte bidrager til opvarmning, jf. § 11, stk. 4, 2. pkt. Der ydes godtgørelse for varme og varer, der anvendes i særligt indrettede rum, hvor opvarmningen udelukkende er et led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter, og hvor der under denne forarbejdning kun lejlighedsvis opholder sig

⁶⁰ SKM2003.172.LSR

⁶¹ SKM2014.118.SR

⁶² SKM2014.165.LSR

⁶³ Elafgiftsloven § 11, stk. 3, 6. pkt., § 11, stk. 4, nr. 1 & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 4, 2. pkt., § 11, stk. 5, nr. 2 & gasafgiftsloven § 10, stk. 4, 2. pkt., § 10, stk. 5, nr. 2

⁶⁴ Elafgiftsloven § 11

personale i lokalet, jf. mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 5, nr. 2.⁶⁵ Gasafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse for afgiften af varme og varer der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, som indirekte bidrager til rumopvarmning, jf. § 10, stk. 4, 2. pkt. Herudover ydes der godtgørelse for varme og varer, der anvendes i særligt indrettede rum, hvor opvarmningen udelukkende er et led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter, og hvor der under forarbejdningen kun lejlighedsvis opholder sig personale i lokalet, jf. gasafgiftsloven § 10, stk. 5, nr. 2.⁶⁶ De tre love er dermed enslydende, hvorfor det må antages, at der fortolkes end i disse tilfælde, hvormed gældende ret er enslydende på de tre områder. Ordlyden af lovreglerne viser, at forbruget, der gives godtgørelse for, skal anvendes i et særligt indrettet lukket rum, i forbindelse med forarbejdning af en vare.

3.4.1 Særligt indrettede rum

Særligt indrettede rum er karakteriseret som et aflukket rum, der holder tæt, hvor personalet kun opholder sig lejlighedsvis. Højesteret taler for denne fortolkning, da de i sagerne om minkfoder⁶⁷ og rustbehandling⁶⁸ finder, at der er tale om ikke aflukkede rum. Sagen om minkfoder drejer sig om, hvorvidt en fodercentral var berettiget til godtgørelse af mineralolieafgift i forbindelse med forbrug medgået til rumopvarmning. Denne fodercentral fremstillede minkfoder og i forbindelse med produktionen anvendtes olie til optøning af råvarer. Optøningen af disse råvarer sker i samme lokaler, hvor produktionen finder sted, hvormed dette medfører, at produktionslokalet også opvarmes på baggrund heraf. Herudover oplyses det, at personalet kun lejlighedsvist opholder sig i produktionslokalet, imens optøningen finder sted. Der blev dermed gjort gældende, at den afledte rumopvarmning af produktionslokalet ikke havde nogen nytteværdi, men olie forbrugt til optøning af råvarer var en væsentlig del af produktionen af foder. Optøningen sker, efter produktionen af foder er ophørt, dermed om eftermiddagen, aften eller natten, og den sker ved brug af varmeblæser, som er placeret direkte over de råvarer, som skal optøs. Told- og skatteregionen mener, at der er tale om rumvarmereglerne i mineralolieafgiftsloven, da varmen ikke er anvendt direkte i forbindelse med produktionen af minkfodret. Desuden har Told- og

⁶⁵ Mineralolieafgiftsloven § 11

⁶⁶ Gasafgiftsloven § 10

⁶⁷ SKM2005.11.VLR/SKM2006.480.HR

⁶⁸ SKM2005.11.VLR/SKM2006.480.HR & SKM2007.262.HR

skatteregionen lagt vægt på, at optøningen sker i produktionslokalet, hvormed der ikke kan være tale om procesvarme, da forbruget ikke foregår i et lukket anlæg. Repræsentanten for fodercentralen mener dog, at der ikke kan være tale om rumvarme, fordi definitionen af rumvarme siger, at rumvarme må omfatte en direkte eller indirekte opvarmning af lokaler, hvor opvarmningen tjener komfortformål. Da der ikke sker opvarmning i produktionslokalet på baggrund af komfortmæssige hensyn, kan der derfor ikke være tale om rumvarme. Landsskatteretten finder, at olien anvendt til optøning af råvarer må anses for at være rumvarme, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 4. Der lægges vægt på, at optøningen sker i samme lokale, hvor produktionen finder sted, og der således ikke kan være tale om at opvarmningen sker i et lukket særligt indrettet rum. Det, at opvarmningen ikke sker af komfortmæssige hensyn, kan ikke tale for, at der er tale om procesvarme, hvormed fodercentralen ikke kan få tilbagebetalt afgiften for den olie, som er blevet forbrugt. Landsretten udtaler ligeledes, at der ikke ydes godtgørelse af afgift for olie forbrugt til rumvarme, medmindre visse betingelser er opfyldt. Landsretten finder ikke, at hverken betingelserne i mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 4, 2. punktum, eller i § 11, stk. 5 er opfyldt, hvormed der ikke ydes godtgørelse. Landsretten finder desuden, at der ikke er grundlag for at fortolke § 11, stk. 4, 1. pkt. indskrænkende, således at godtgørelsen af afgift kun kan nægtes, hvis rumopvarmningen har været til nytte for virksomheden. Landsretten nægter dermed fodercentralen godtgørelse. Højesteret finder ikke, at der er grundlag for en indskrænkende fortolkning, hvormed de tiltræder Landsrettens begrundelse. Højesteret finder, at fodercentralens anvendelse af varmeblæsere medfører en opvarmning af det lokale, hvori både optøning og produktion finder sted, hvorefter ingen af de i loven opregnede undtagelsesbestemmelser er anvendelige, hvorfor fodercentralen ikke er berettiget til godtgørelse af olieafgift.⁶⁹ Hvor sagen om rustbehandling drejer sig om, hvorvidt et selskab var berettiget til godtgørelse af afgift af mineralolieforbrug medgået til opvarmning og tørring eller ej. Selskabet drev virksomhed med rustbehandling af biler. Inden denne påføring af rustbeskyttelsesmidlet er det vigtigt, at bilerne er blevet varmet op og tørret. Dette sker i en varmekabine. Selskabet har energiforbrug i forbindelse med afvaskning og opvarmning af biler, inden disse bliver rustbehandlet. Denne afvaskning og opvarmning af bilerne er en vigtig del af forbehandlingen af bilerne, inden rustbeskyttelsesmidlet påføres. Hvis ikke denne afvaskning og opvarmning finder sted, opnår rustbeskyttelsen ikke sit fulde potentiale, og dermed

⁶⁹ SKM2005.11.VLR/SKM2006.480.HR

mister produktet beskyttelsesfunktionen. Landsretten finder ikke, at selskabet opfylder kravene for at være berettiget til godtgørelse af afgiften. Landsretten begrundet dette med, at forbruget, som er medgået til vask, tørring og opvarmning, ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i mineralolieafgiftsloven. Det lægges desuden til grund, at der ikke kan være tale om et særligt indrettet lukket rum, da lokalet, hvor bilerne bliver tørret og opvarmet, kun er afskærmet med et forhæng, som ikke lukker tæt. Dette medfører, at selskabet ikke er berettiget til godtgørelse. Tre dommere i Højesteret finder, at energiforbruget ikke er medgået til fremstilling eller forarbejdning af en vare, da forbruget er anvendt til opvarmning af bilerne forud for påføringen af beskyttelsesmidlet. Allerede derfor er betingelserne for afgiftsfritagelse ikke opfyldt, hvorfor selskabet ikke er berettiget til godtgørelse. To dommere i Højesteret finder, at opvarmningen af bilerne er en integreret del af den vare som bliver fremstillet/leveret. Dog finder disse dommere, at varmekabinen ikke opfylder de krav, der er opstillet i loven, om at være et særligt indrettet rum, hvor dette medfører, at selskabet ikke er berettiget til godtgørelse. Højesteret er dermed enige omkring, at selskabet ikke er berettiget til godtgørelse, og de stadfæster Landsrettens afgørelse, men dette er baseret på to forskellige grundlag.⁷⁰ I første tilfælde er der tale om, at varmen forbruges i en hel produktionshal, da området, hvor varmen forbruges, ikke er lukket af. I det andet tilfælde er der tale om, at det område, hvor der rustbehandles, kun er lukket af med et forhæng, som dermed ikke lukker tæt. Dermed kan der ikke være tale om et særligt aflukket rum, hvorfor diskussionen, om der sker en forarbejdning af en vare, er ligegyldig, da det første krav i lovreglerne ikke er opfyldt. Desuden finder Landsskatteretten i sagen om plast⁷¹, at opvarmningen af råvarelager ikke kunne anses for at ske i et særligt indrettet rum. Sagen drejer sig om, hvorvidt et selskab er godtgørelsesberettiget eller ej af gasforbrug medgået til opvarmning af et råvarelager. Selskabet udvikler, producerer og sælger salgsfremmende emballage i plast. I denne forbindelse anvender selskabet naturgas i sit eget fyringsanlæg, der anvendes til opvarmning af rum og vand. Produktionsprocessen kræver, at lokalerne hvori der produceres, har en bestemt temperatur. Det er vigtigt, at der bliver holdt en konstant temperatur i lokalerne, da processen hverken ville kunne foregå, hvis der var koldere eller varmere, da produktet simpelthen ville gå i stykker. Der opholder sig desuden kun lejlighedsvis personale i lokalerne. SKAT finder, at selskabets forbrug er

⁷⁰ SKM2007.262.HR

⁷¹ SKM2016.363.LSR

medgået til rumvarme. Dette begrundes af SKAT med, at forbruget er sket af hensyn til personerne som arbejder i lokalerne og af hensyn til opbevaring af produkterne og ikke af hensyn til produktionsprocessen. Desuden er der lagt vægt på, at lokalerne ikke er særligt indrettet, og personalets ophold ikke kan anses som værende lejlighedsvis, hvorfor selskabet ikke er godtgørelsesberettiget. Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse med den begrundelse, at selskabets forbrug er medgået til opvarmning af råvarelager med henblik på opvarmning af folie, hvor selskabet ikke har foretaget måling af dette forbrug. Da der ikke er tale om at varen ændre karakter på grund af opvarmningen, finder Landsskatteretten, at der ikke kan være tale om, at selskabet er godtgørelsesberettiget. Selskabet skal dermed betale afgifter af forbruget.⁷² Opvarmningen sker ikke i forbindelse med forarbejdning af en vare, da det er et lager der varmes op. Derudover lægges der vægt på, at personalets ophold ikke kan anses for at være lejlighedsvis, hvorfor der ikke gives godtgørelse, hvilket taler for den ovennævnte fortolkning. Herudover finder SKAT i deres bindende svar om lægemidler⁷³, at der er tale om særligt indrettede rum. Det bindende svar fra SKAT drejer sig om, hvorvidt en virksomhed er berettiget til godtgørelse af deres forbrug af gas og fjernvarme eller ej. Virksomheden producerer lægemidler, hvor produktionen består i fremstilling af dels tabletter, dels dråber til indtagelse og injektion. For at virksomheden kan få lov til at fremstille disse lægemidler, er der visse lovkrav til produktionslokalerne, udstyr og håndtering, som skal overholdes. Et af disse krav, er at temperaturen og fugtigheden skal holdes på et bestemt konstant niveau. Hvis ikke dette krav overholdes, kan lægemidlerne ikke benyttes. Derfor forbruger virksomheden gas og fjernvarme til opretholdelse af en bestemt temperatur og fugtighed i deres produktionslokaler, i pakkeri samt rå- og færdigvarelager. Gasforbruget anvendes til fremstilling af damp i kedler, som anvendes til produktionsudstyr herunder fluidbeds, tørreskab og filmcoating af fremstillede tabletter. Desuden anvendes gasforbruget til sterilisering af vand, hvormed der opnås så rent vand, at det faktisk slet ikke kan drikkes. Fjernvarmen anvendes til affugtning af luften og til almindelig rumopvarmning. Det forbrug, som anvendes til rumopvarmning, anser virksomheden for ikke godtgørelsesberettiget procesvarme. Virksomheden har opsat målere i områderne, hvor gasforbruget og fjernvarmeforbruget anvendes, således at det er præcis det energiforbrug, der anvendes til proces, kan adskilles fra det øvrige

⁷² SKM2016.363.LSR

⁷³ SKM2018.440.SR

energiforbrug. SKAT finder, at virksomheden er berettiget til godtgørelse af det forbrug, der anvendes i produktionslokalerne, men samtidig finder SKAT, at virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse af det forbrug, som anvendes i pakkeri samt rå- og færdigvarelageret. At virksomheden er berettiget til godtgørelse af det forbrug, som er anvendt i produktionslokalerne, begrundes SKAT med, at lokalerne anses for at være særligt lukkede rum i lovens forstand, og dermed omfattes af godtgørelsesbestemmelserne. SKAT lægger vægt på, at de forskellige processer er en integreret og uadskillelig del af den samlede produktionsproces, hvortil der stilles krav til temperaturen og fugtigheden i lokalet, hvorfor der er tale om procesvarme. Da der udelukkende opholder sig personer i lokalerne i forbindelse med produktionsbetingede processer, kan dette ikke medføre, at der er tale om rumvarme. At virksomheden ikke er godtgørelsesberettiget af det forbrug, der anvendes i pakkeri samt rå- og færdigvarelager, begrundes SKAT med, at opvarmning af lagrene ikke kan anses for at ske i forbindelse med forarbejdning af en vare. Produkterne er allerede færdigfremstillede, hvorfor pakningen og opbevaringen ikke kan anses for at være en proces. Der er lagt vægt på at produkterne ikke ændre karakter på baggrund af opvarmningen. Derfor finder SKAT, at opvarmningen er omfattet af rumvarmereglerne, hvormed virksomheden ikke er godtgørelsesberettiget af dette forbrug. Skatterådet tiltræder SKAT's afgørelse og begrundelse.⁷⁴ Fordi der foreligger så strenge krav til virksomheden, for at kunne få lov til at fremstille disse lægemidler, medfører dette, at lokalerne er særligt indrettet. Herudover er det produktionen, der finder sted i disse lokaler, hvormed der samtidig sker en forarbejdning af varen, som taler for, at kravene opfyldes, og dermed er virksomheden berettiget til godtgørelse. Herudover finder Landsskatteretten i en sag om teknikrum⁷⁵, at der ikke kan være tale om særligt indrettet rum. Sagen drejer sig om, hvorvidt en kommune havde ret til godtgørelse af elafgift eller ej. Kommunen havde et elforbrug i forbindelse med opvarmning af et indendørs procesanlæg, med hjælp fra el-radiatorer. Varmen fra dette anlæg anvendes til rumopvarmning, varmtvandsproduktion, procesvarme indendørs og procesvarme udendørs. Varmen anvendes til disse ting, dels til velfærd for medarbejderne og dels af produktionstekniske hensyn for blandt andet at undgå fugtdannelse, kondens- og frostproblemer. ToldSkat finder, at elforbruget måtte anses for rumvarme, hvor der lægges vægt på, at der alene kunne være tale om procesvarme, hvis der havde

⁷⁴ SKM2018.440.SR

⁷⁵ LSR1999 611-1612-2

været tale om særligt indrettede rum, hvor varmen medgik til forarbejdning af en vare. Derfor finder ToldSkat, at kommunen ikke er berettiget til godtgørelse. Landsskatteretten finder, at omhandlende forbrug er medgået til rumopvarmning, selvom det kunne lægges til grund, at denne opvarmning var sket af produktionstekniske hensyn, mener Landsskatteretten, at der ikke findes hjemmel i loven til godtgørelse af afgiften. Landsskatteretten stadfæster derfor ToldSkat's afgørelse.⁷⁶ Fordi der i dette teknikrum ikke sker en produktion, sker der dermed ikke en forarbejdning af en vare, Landsskatteretten finder derfor, at der er tale om rumvarme. Særligt indrettede rum skal derfor indeholde en form for produktion. Det, der taler imod fortolkningen af at særligt indrettede rum og forarbejdning af en vare hænger sammen, er, at Landskatteretten i deres afgørelse om et frysehus⁷⁷ finder, at frysehusets forbrug af varme sker i et særligt indrettet rum, uden at der sker en forarbejdning af en vare. Sagen drejer sig om et selskab, som driver køle-/frysevirkomhed, og om dette selskab er berettiget til godtgørelse af olieafgift af fyringsolie, der blev anvendt i strålevarmeanlæg til opvarmning af vægge i frysehuse. Disse strålevarmeanlæg bliver anvendt i frysehusene, fordi der ellers vil dannes kondensvand på væggene, som vil forårsage mug og skimmel. Varmestrålerne er rettet mod den øverste del af væggen ind mod fryserummene, og der foretages ingen yderligere opvarmning af forgangen i øvrigt. Der er desuden blevet foretaget målinger, som viser, at temperaturen i forgangen ikke bliver påvirket af denne varmestråling. ToldSkat finder ikke, at selskabet er berettiget til godtgørelse af den betalte afgift, da energi, som medgår til varme i et rum, kun kan anses for procesenergi, hvis varmen anvendes i forbindelse med fremstilling af varer, som er bestemt for afsætning, eller hvis varme fra et lukket procesanlæg indirekte bidrager til rumvarme. I dette tilfælde er der ikke tale om salg af varer, hvor disse varer påvirkes af varmen fra stråleanlæggene, hvormed reglerne for rumvarme finder anvendelse. Landsskatteretten lægger dog til grund, at anvendelse af strålevarmeanlæggene udelukkende er sket med henblik på at forhindre ødelæggelse af frysehusene, hvormed denne opvarmning anses for at være uundgåelig konsekvens af at forhindre ødelæggelse. Landsskatteretten finder således, at den anvendte energi ikke kan anses for medgået til rumvarme, og dermed ikke er omfattet af rumvarmereglerne. Selskabet er dermed berettiget til godtgørelse.⁷⁸ Fordi forbruget af varme er nødvendigt for ikke at ødelægge rummet, hvori fryserne befinder sig,

⁷⁶ LSR1999 611-1612-2

⁷⁷ SKM2005.27.LSR

⁷⁸ SKM2005.27.LSR

anses virksomheden for berettiget til godtgørelse. Her argumenterer Landsskatteretten for, at særligt indrettet rum og forarbejdningen af en vare kan adskilles, hvis forbruget medgår til undgåelsen af skader.

3.4.2 Forarbejdning af vare

Forarbejdning af en vare fortolkes til at være, når en vare udsættes for en proces, som ændre varens karakter. Hvis der ikke sker en forarbejdning af varens karakter, er det ikke relevant at se på om processen foregår i et lukket anlæg.⁷⁹ Landsskatteretten taler for denne fortolkning i deres dom over et chokoladelager⁸⁰. Sagen drejer sig om, hvorvidt en virksomhed er berettiget til godtgørelse af olieafgift af forbrug medgået til rumvarme og varmt vand. Virksomheden er en transportvirksomhed, som påtager sig transport og oplagring af varer. Oplagringen sker i virksomhedens egne lokaler, hvor der i periode bliver varmet op ved brug af olie. Denne opvarmning sker på grund af de varer, som befinder sig på virksomhedens lager. Virksomheden er kontraktlig forpligtet af dens kunder til at holde lageret på en bestemt temperatur, når der opbevares forskellige varer. Hvis dette ikke overholdes bliver varerne ødelagt og dermed usælgelige. Der kan for eksempel være tale om, at der opbevares chokolade på lageret, og hvis lageret bliver for koldt, vil der dannes hvide striber på chokoladen, som gør den usælgelig, da den ikke ser særlig indbydende ud. Hvis temperaturen på lageret derimod bliver for høj, vil chokoladen smelte, og der vil komme et dyr i chokoladen, som kaldes chokolademøl, og det vil dermed ødelægge chokoladen. Derfor skal lageret holdes i en bestemt temperatur, når det for eksempel opbevarer chokolade. Told- og Skatteregionen finder ikke, at virksomheden er berettiget til godtgørelse af forbruget medgået til opvarmning af lagerlokaler. Dette begrunder de med, at der er tale om opbevaring af færdige varer, hvorfor der ikke foregår nogen form for bearbejdning af varerne imens disse er i virksomhedens varetægt, hvilket medfører, at der er tale om rumvarme, som ikke giver ret til godtgørelse. Landsskatteretten finder at forbruget af olie, som er medgået til opvarmning af lagerlokaler, med henblik på at sikre korrekt oplagring af varerne, må anses for at være omfattet af rumvarmereglerne. Der lægges vægt på, at der hverken i loven eller ud fra forarbejderne er grundlag for, at det kun er opvarmning begrundet i komfortmæssige hensyn, der er omfattet af rumvarme, hvorfor der i dette tilfælde er

⁷⁹ Elafgiftsloven § 11, stk. 3, 6. pkt., § 11, stk. 4, nr. 1 & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 4, 2. pkt., § 11, stk. 5, nr. 2 & gasafgiftsloven § 10, stk. 4, 2. pkt., § 10, stk. 5, nr. 2

⁸⁰ SKM2003.172.LSR

tale om rumvarme, selvom opvarmningen ikke sker af komfortmæssige hensyn. Desuden kan opvarmningen ikke anses for at være omfattet af undtagelsesreglerne i mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 5. Kravene til opbevaring i visse varer er dermed ikke nok til at medføre godtgørelse til virksomheden.⁸¹ Landsskatteretten finder at færdig-produkterne kun opbevares på lageret, hvormed der ikke sker en forarbejdning af disse varer, hvormed dette ikke kan føre til, at kravene i undtagelsesbestemmelsen er opfyldt. Dette taler for den nævnte fortolkning, da det ifølge lovreglerne er et krav at varen ændrer karakter, og det gør varer ikke, når de kun opbevares på et lager. Derudover finder SKAT i deres bindende svar om lægemidler⁸², at de forskellige processer er integreret og uadskillelig fra den samlede produktion, hvormed varen ændre karakter undervej, hvorfor kravene opfyldes. Virksomheden har dog udover produktionen et pakkeri- og råvarelager, hvor der ikke sker en forarbejdning og ændring af en vare, hvorfor forbruget medgået hertil ikke er godtgørelsesberettiget, hvorfor dette stemmer overens med fortolkningen ovenfor.

3.4.3 Betydning af produktionstekniske krav

I forbindelse med særligt indrettet rum og forarbejdning af en vare viser retspraksis, at krav, som pålægges en virksomhed udefra, kan få betydning i forhold til fortolkningen af disse begreber. Dette ses i frysehusdommen⁸³, hvor en virksomhed er berettiget til godtgørelse på trods af, at der ikke sker en forarbejdning af en vare. Virksomheden er berettiget til godtgørelse, fordi opvarmningen sker på baggrund af forebyggelse af ødelæggelser, hvorfor opvarmningen er nødvendig for virksomheden. Hvorimod der ses i minkfoderdommen⁸⁴, at der ikke foreligger et krav til, at der skal ske en optøning, men at denne udelukkende sker for at optimere produktionen, hvor virksomheden dermed ikke er berettiget til godtgørelse. Der kan derfor argumenteres for, at virksomheder, der pålægges krav til udførelsen af produktionen, er berettiget til godtgørelse, selvom der ikke nødvendigvis er tale om, at kravene til både særligt indrettet rum og forarbejdning af en vare opfyldes. I rustbehandlingsdommen⁸⁵ foreligger der krav til, at bilerne skal vaskes og tørres inden rustproduktet påføres, da behandlingen ellers ikke ville opnå fuldt potentiale. Der er ikke tale om

⁸¹ SKM2003.172.LSR

⁸² SKM2018.440.SR

⁸³ SKM2005.27.LSR

⁸⁴ SKM2005.11.VLR/SKM2006.480.HR

⁸⁵ SKM2007.262.HR

et særligt indrettet rum, men der kan argumenteres for, at der sker en forarbejdning med varen, fordi rustbehandlingsproduktet ændre bilens karakter, efter dette bliver påført. I chokoladelagerdommen⁸⁶ foreligger der krav til, hvordan virksomheden skal opbevare produkterne, for at disse ikke bliver ødelagt og dermed usælgelige. I denne forbindelse er der ikke tale om, at der sker en forarbejdning af en vare, men der kan argumenteres for, at der er tale om særligt indrette rum, fordi der foreligger krav til lokalerne hvori varerne opbevares. Ens for de to domme er altså, at der foreligger strenge krav til, hvordan de skal behandle deres produkter for at kunne opnå det bedste resultat og dermed undgå ødelæggelser. Dette stemmer dermed overens med principperne i frysehusdommen⁸⁷, hvorfor der kan argumenteres for, at rustbehandlingsvirksomheden og chokoladelageret burde være berettiget til at modtage godtgørelse. Dermed er der tale om, at retspraksis udvider fortolkningen af lovreglerne. Dette tillades fordi kravene til en produktion bliver flere og flere, jo mere teknologisk viden der tilkommes på et område. Desuden hænger denne fortolkning sammen med fortolkningen af de krav, der pålægges procesvarme og proceskøling.

3.4.4 Opsamling

Det kan dermed udledes, at gældende ret på området er således, at særligt indrettede rum, er et aflukket rum, der holder tæt, hvor personalet kun opholder sig lejlighedsvis. Forarbejdning af en vare fortolkes til at være, når en vare udsættes for en proces, som ændre varens karakter. Herudover kan det udledes, at foreligger der produktionstekniske krav til en virksomhed, kan dette tale for, at der alligevel gives godtgørelse, selvom virksomheden ikke opfylder kravet om både særligt indrettet rum og forarbejdning af en vare. Dermed bliver gældende ret en smule udvidet i forhold til ordlyden af lovreglerne, hvilket egentlig stemmer overens med anvendelsen af reglerne om procesvarme og proceskøling, fordi der i tilfælde af procesvarme og proceskøling også bliver lagt vægt på de krav til produktionen, som pålægges en virksomhed udefra.

3.5 Primære & sekundære aktiviteter

I forbindelse med godtgørelsen af motorbrændstof der anvendes i jordbrug og husdyrbrug, opstår begreberne primære og sekundære aktiviteter, hvor der som udgangspunkt kun er

⁸⁶ SKM2003.172.LSR

⁸⁷ SKM2005.27.LSR

de primære aktiviteter, der er godtgørelsesberettiget. Mineralolieafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse af afgiften af motorbrændstof, der anvendes i forbindelse med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dampbrug eller pelsdyravl. Der ydes ligeledes godtgørelse for transport fra ejendommens område af egne produkter fra den hidrørende virksomhed, jf. § 11, stk. 3.⁸⁸ Det, der taler imod denne fortolkning, er retspraksis, hvor der tages udgangspunkt i to domme, der omhandler henholdsvis kartofler og kyllinger. Sagen om kartofler omhandler, hvorvidt en virksomhed er berettiget til godtgørelse af olieforbrug medgået til vogntransport eller ej. Virksomheden er en vognmandsforretning, der transporterer store mængder kartofler fra landmænd til en kartoffelmelsfabrik. Virksomheden anvender brændstof til denne transport, men virksomheden bruger også brændstof til rensning og læsning af kartoflerne forud for transporten af kartoflerne. Til rensning bruges en gummiged, hvor der er påsat en speciel renseskovl, der sørger for at jord og sten i nødvendigt omfang frasorteres. Disse kartoffelmelsfabrikker kræver, at denne specielle skovl anvendes, og landmændene får afregning fra fabrikkerne alt afhængig af hvor meget jord, sten med videre, der er på kartoflerne, når fabrikkerne modtager dem. Derfor ønsker landmændene, at kartoflerne er så rene som muligt. Skovlen fungerer på den måde, at den samler kartoflerne op og så rysterne jord af kartoflerne, og herefter bliver de læsset på bilerne, som skal transportere dem videre. Det er en betingelse for at kunne opnå godtgørelse, at aktiviteten foretages med særskilt materiel, og at virksomheden opgør aktiviteten særskilt i forbindelse med afregning. ToldSkat finder ikke, at vognmandsvirksomheden er berettiget til godtgørelse af forbruget af brændstoffet, som er anvendt til rensningen og læsningen af kartoflerne. I deres begrundelse lægger de vægt på, at forbruget er medgået til læsning af kartoflerne med en speciel skovl, hvorfor denne aktivitet ikke anses for at være rensning med særskilt materiel, hvormed betingelserne for godtgørelse ikke er opfyldt. Landsskatteretten er dog ikke enige med ToldSkat. Landsskatteretten finder, at forbruget er medgået til en aktivitet, som både består af rensning og læsning. Da læsseskovlen ryster overskydende jord af kartoflerne, kan det ikke lægges til grund, at rensningen er sekundær i forhold til læsningen. Derfor bliver aktiviteten anset for at være en del af primæraktiviteter og opfylder dermed betingelserne i mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3, 1. pkt. Landsskatteretten anser derfor virksomheden for

⁸⁸ Mineralolieafgiftsloven § 11

godtgørelsesberettiget.⁸⁹ Hvor resultatet dog bliver anderledes i sagen om kyllinger, drejer sig om, hvorvidt en virksomhed er berettiget til godtgørelse af olieafgift af forbrug af brændstof, der er brugt i køretøjer. Virksomheden driver vognmandsforretning med blandt andet indfangning og transport af kyllinger. Indfangningen af kyllingerne sker ved hjælp af en særlig maskine, som indfanger kyllingerne og putter dem i kasser. Denne maskine kan ikke anvendes til andet end dette. Derudover anvendes en truck til at læsse tomme kasser fra en lastbil over på indfangningsmaskinen, for igen at læsse fyldte kasser med kyllinger op på lastbilen, hvorefter lastbilen kører til slagteriet. Virksomheden afregner faste takster pr. kilo kylling, hvor denne er opdelt i en takst for indfangning og en takst for borttransport. Olien, sagen drejer sig om, bliver udelukkende brugt i indfangningsmaskinen og til de trucks, som læsner kyllingerne. Der er dog ikke ført yderligere regnskab over forbruget af olien. Regionen anser ikke virksomheden for at være berettiget til godtgørelse af afgifterne for det omhandlede forbrug. Dette begrundes med, at indfangning, pakning og læsning af kyllinger ikke kan anses for at være primære aktiviteter omfattet af mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3, 1. pkt. Det er kun producentens egen transport af egne produkter, der kan berettiges til godtgørelse, når der er tale om en sekundære aktivitet, hvorfor virksomheden i denne situation ikke er godtgørelsesberettiget. Landsskatteretten finder, at virksomhedens forbrug er medgået til både godtgørelsesberettiget og ikke-godtgørelsesberettiget aktiviteter. Dette begrundes med, at indsamling og pakning af kyllingerne må anses for at være omfattet af primære aktiviteter, da der lægges vægt på, at der benyttes særskilt materiel i form af indfangningsmaskinen, hvorfor forbruget medgået til dette er godtgørelsesberettiget. Læsningen kan ikke anses for at være en del af primære aktiviteter, da trucken ikke anses for at være særskilt materiel, hvorfor dette anses for at være en del af virksomhedens transportopgaver, hvorfor dette forbrug er medgået til ikke-godtgørelsesberettiget aktiviteter. Derfor skal der foretages en nærmere opgørelse over hvor meget af olieforbruget, der er medgået til henholdsvis godtgørelsesberettiget og ikke-godtgørelsesberettiget aktiviteter.⁹⁰ Begge dele burde være omfattet af lovreglerne, da ordlyden heraf indeholder både jordbrug og husdyrbrug. Alligevel får disse domme to forskellige resultater. I den første dom om kartoflerne, berettiges der godtgørelse på den baggrund, at der er brug særskilt materiel til opsamlingen af kartoflerne, hvor de samtidig renses og læsnes på en vogn.

⁸⁹ SKM2005.192.LSR

⁹⁰ SKM2005.193.LSR

Aktiviteterne kan ikke adskilles, da de begge er foretaget med en særlig skovl, hvorfor der af hele forbruget gives godtgørelse. I den anden dom om kyllingerne, anvendes en indfangningsmaskine og herefter en truck til at læsse kasserne med kyllingerne på en vogn. SKAT anser i første omgang hverken indfangningen eller læsningen for omfattet af de primære aktiviteter, på trods af, at lovreglen nævner både jordbrug og husdyrbrug. Kyllingerne burde derfor anses for husdyrbruget at være, hvad kartofler er for landbruget, et færdigt produkt, hvormed der burde fortolkes ens i de to domme.⁹¹ SKAT indskrænker dermed fortolkningen af anvendelsen af lovreglen, hvorfor dette går imod den egentlige hensigt med loven. Det er først i Landsskatteretten at Kyllingedommen⁹² ændres, hvor de finder, at indfangningen, der sker med særskilt materiel, er omfattet af primære aktiviteter, men hvor læsningen dog stadig er omfattet af sekundære aktiviteter, da der ikke anvendes samme særskilte materiel til denne aktivitet. Hvilket stemmer mere overens med afgørelsen i dommen om kartofler. Forarbejderne til loven nævner, at der gives godtgørelse for forbrug medgået til processer inden for jordbrug og husdyrbrug, og dette omfatter forbrug medgået til simpel forarbejdning af et produkt, for eksempel rensning. Forbrug medgået til detailsalg eller videre forarbejdning af produkter er ikke omfattet af denne godtgørelse.⁹³ Retspraksis viser desuden, at afregningen af aktiviteterne skal adskilles, hvorfor det er vigtigt at vurdere hver enkelt aktivitet, hvorfor de primære aktiviteter bliver adskilt fra andre aktiviteter, da det er disse, der berettiger til godtgørelse. Derudover viser retspraksis, at aktiviteten skal udføres på ejendommen, for at denne kan blive anset for at være primær. Hvis ikke denne udføres på ejendommen, ville der kunne argumenteres for at, denne ikke var vigtig og dermed sekundær.

Forarbejderne taler dermed for denne fortolkning, fordi de lette processer, som for eksempel rensning af et produkt, anses for at være en del af de primære aktiviteter. Forarbejderne siger dermed også, at sælges et produkt og dette hentes af en vognmand, er dette en del af sekundære aktiviteter, hvorfor der ikke gives godtgørelse.

Hermed kan det udledes, at gældende ret i denne forbindelse foreligger således, at der skal foretages en samlet vurdering af de aktiviteter, der udføres. Anvendelsen af særskilt materiel taler for en primær aktivitet. Det, at der ikke benyttes særskilt materiel, kan dog ikke udelukke, at der er tale om en primær aktivitet, hvor det skal tages i betragtning, om

⁹¹ TfS 2005.946

⁹² SKM2005.193.LSR

⁹³ Lovforslag som fremsat 2008/1 LSF 207

den omhandlende aktivitet er sekundær i forhold til første led. Herudover taler en særskilt afregning for en primær aktivitet, og det har betydning, om aktiviteten udføres på ejendommen, da dette yderligere taler for primær aktivitet.

3.6 Staldbygninger

Staldbygninger er bygninger, der anvendes i forbindelse med jordbrug. Selve ordlyden af lovreglerne beskriver ikke, hvilke slags bygninger staldbygninger omfatter.⁹⁴ Elafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse af elektricitet anvendt til rumopvarmning og varmt vand forbrugt i staldbygninger, heraf er omfattet kontorlokaler og andre lokaler i staldbygningen, som indgår i driften, eller hvoraf driften styres og planlægges. Det er dog en forudsætning, at selve staldområdet også opvarmes, jf. § 11, stk. 4, nr. 2.⁹⁵ Mineralolieafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse for varme og varer, der anvendes til rumopvarmning i staldbygninger, heraf er omfattet kontorlokaler og andre lokaler i staldbygninger, som indgår i driften, eller hvorfra driften styres og planlægges. Det er dog en forudsætning, at selve staldområdet er opvarmet, jf. § 11, stk. 5, nr. 3.⁹⁶ Ud fra en naturlig forståelse af ordet staldbygning, er en sådan bygning, en der er beregnet til dyr, for eksempel køer, heste og grise. Dette taler dermed imod ovenstående fortolkning, hvor der udelukkende berettiges godtgørelse af forbrug anvendt i bygninger i forbindelse med jordbrug.⁹⁷ Forarbejderne til elafgiftsloven siger dog, at der gives godtgørelse i forbindelse med det primære jordbrug, hvor det primære jordbrug er let proces til for eksempel opvarmning af stalde, tørring af korn, drift af traktorer og lignende. Forarbejderne taler derfor for ovenstående fortolkning, fordi det herudfra kan udledes, at staldbygningerne skal have en vis forbindelse til dette jordbrug, før de er omfattet af bestemmelserne.⁹⁸ Herudover skal der lægges vægt på, at forarbejderne siger, at forbrug af energi til opvarmning af for eksempel beboelsesrum, værksteder, kontorer i stuehuse og lignende vil blive anset for at være rumvarme. Dette begrundes i, at disse aktiviteter sagtens kunne foregå et andet sted, hvorfor der bliver pålagt afgift af dette forbrug. Dette taler for ordlyden i lovreglerne, da disse nævner, at kontorer, hvorfra der ydes drift, ligeledes er godtgørelsesberettiget, hvis altså selve

⁹⁴ Elafgiftsloven § 11, stk. 4, nr. 2 & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 5, nr. 3

⁹⁵ Elafgiftsloven § 11

⁹⁶ Mineralolieafgiftsloven 11

⁹⁷ <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=staldbygning>

⁹⁸ Lovforslag som fremsat 2008/1 LSF 207

staldområdet også opvarmes.⁹⁹ En anden ting der taler for denne fortolkning, er retspraksis, hvor Byretten i sagen om mus og rotter¹⁰⁰ finder, at bygninger, hvor der opdrættes dyr, ikke er omfattet af begrebet staldbygninger. Sagen omhandler et selskab, og hvorvidt dette selskab var berettiget til godtgørelse af olieafgifter eller ej. Selskabet havde som hovedaktivitet avl af mus og rotter, som blev brugt til laboratorieforsøg. Musene og rotterne blev videresolgt, så de selskaber, som skulle bruge disse dyr til forsøg, kunne bestille en mus eller rotte med bestemte gener eller modifikationer. Olieforbruget bliver brugt til opvarmning af dels lokaler, hvor der sker opdræt af mus og rotter til dyreforsøg, samt dels lokaler i tilknytning hertil. Der stilles strenge krav til laboratoriedyrene, da dyrene er en forudsætning for en omfattende forskning. Hvis dyrene ikke lever op til disse krav, kan de ikke bruges til forskning, da resultaterne ikke vil være pålidelige. Forbruget forekommer i staldbygninger hvor disse er indrettet med en lang række mindre staldlokaler, hvor hvert lokale består af en indre og ydre del. I den indre del opholder dyrene sig i kuvøser, og den ydre del består af 2- eller 3-rums personalesluser. Disse lokaler bliver varmet op på grund af dyrene og de krav, som foreligger for, at disse kan blive brugt til forskning. Til denne opvarmning bliver der brugt olie. ToldSkat anser ikke selskabet for godtgørelsesberettiget, da de anser opvarmningen for rumopvarmning, og dermed ikke omfattet af godtgørelsesreglerne. De finder desuden ikke, at staldbygninger hvori der udelukkende opholder sig dyr er omfattet af reglerne, bestemmelsen omfatter kun staldbygninger til det primære jordbrug. Derudover finder ToldSkat ikke, at der kan være tale om særligt indrettede lukkede rum, da det er et krav, at der kun lejlighedsvis må opholde sig personale i disse rum, hvilket vil sige at tømning- og fyldningsaktiviteter i forhold til bure og foder medfører, at aktiviteten falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde. Derfor skal selskabet betale afgiften og er ikke godtgørelsesberettiget. Landsskatteretten finder ikke, at der er hjemmel i loven til godtgørelse af afgiften, selvom opvarmningen sker af produktionstekniske formål. Landsskatteretten finder ikke, at det har været hensigten med loven, at opdræt og opbevaring af dyr, af den omhandlende karakter, skulle være omfattet af godtgørelsesadgangen. Landsskatteretten finder desuden heller ikke, at der kan være tale om særligt indrettede lukkede rum, hvormed de lægger vægt på, at der ikke er tale om lejlighedsvis ophold af personale, og de finder ikke, at der er direkte sammenhæng mellem varmepåvirkning og

⁹⁹ Lovforslag som fremsat 1999/1 LSF 52

¹⁰⁰ SKM2008.428.BR

ændring af varens karakter, hvorfor de stadfæster afgørelsen. Byretten finder, at udtrykket staldbygning efter en naturlig forståelse af ordet ikke omfatter lokaler til opdræt af dyr, hvormed undtagelsesbestemmelsen ikke finder anvendelse. Byretten finder ikke grundlag for at anvende fritagelsen om særligt indrettede rum, hvor retten i denne forbindelse har lagt vægt på, at opvarmningen ikke er et led i forarbejdningen, og varen ikke ændre karakter. Af de grunde finder Byretten, at selskabet ikke er godtgørelsesberettiget, og de er dermed enige med ToldSkat og Landsskatteretten.¹⁰¹ Som det ses, begrunder Byretten dette med, at de ikke finder, at loven har til hensigt, at begrebet staldbygninger omfatter opdræt af dyr, hvilket yderligere bekræftes af forarbejderne. Desuden ville opdræt af mus og rotter sagtens kunne foregå andre steder end i staldbygninger, hvormed det altså ikke er et krav, at dette sker i en sådan bygning, men hvor det i stedet må antages, at der foreligger krav til hvorledes selve dyrene behandles. Herefter har virksomheden argumenteret for, at der så skal gives godtgørelse efter undtagelsesbestemmelsen om særligt indrettede lokaler, men Byretten finder ikke, at der i denne sag er tale om hverken staldbygninger eller særligt indrettede lokaler.

Herfor kan det udledes, at staldbygninger ifølge gældende ret, er bygninger, der anvendes i forbindelse med jordbrug, for eksempel opbevaring og tørring af korn, hvormed husdyrbrug altså ikke er omfattet heraf.

3.7 Rengøring af produktionsanlæg

En af undtagelsesbestemmelserne i elafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven gør det muligt at få godtgørelse af forbrug medgået til rengøring af produktionsanlæg.¹⁰² Elafgiftsloven bestemmer, at elektricitet anvendt til opvarmningen af vand, hvor det varme vand forbruges til rengøring eller sterilisering af tanke og lukkede produktionsanlæg, er godtgørelsesberettiget, jf. § 11, stk. 4, nr. 2.¹⁰³ Mineralolieafgiftsloven bestemmer, at varme og varer anvendt til opvarmning af vand, hvor det varme vand medgår til rengøring af eller sterilisering af tanke og lukkede produktionsanlæg, er godtgørelsesberettiget, jf. § 11, stk. 5, nr. 3.¹⁰⁴ Produktionsanlæg er anlæg, hvori der sker en produktion af en vare. Rengøringen af dette anlæg er dermed godtgørelsesberettiget. Der tales for denne fortolkning da

¹⁰¹ SKM2008.428.BR

¹⁰² Elafgiftsloven § 11, stk. 4, nr. 2 & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 5, nr. 3

¹⁰³ Elafgiftsloven § 11

¹⁰⁴ Mineralolieafgiftsloven § 11

Landsskatteretten i dommen om osteforme¹⁰⁵ finder, at der ikke sker en rengøring af et produktionsanlæg, når en vaskemaskine vasker osteforme. Sagen omhandler hvorvidt en virksomhed er godtgørelsesberettiget af olieafgift af forbrug medgået til opvarmning af vand. Virksomheden fremstiller dessertoste på tre mejerier. I forbindelse med produktionen af disse dessertoste benyttes blandt andet ostekopper. Anvendelsen af ostekopper har tre formål; at give osten den ønskede form, at styre temperaturforholdet og at dræne valle så den ønskede tørstofprocent opnås. Kopperne genbruges løbende, hvormed rengøring af disse er nødvendig. Rengøringen foregår i en koppevasker, som er et aflangt anlæg, hvor kopperne føres igennem en kabine, hvor der sprøjtes varmt vand på kopperne. Rengøringsprocessen kan inddeles i fire faser; forvask, hovedvask, efterskylning og desinfektion. Til denne rengøringsproces forbruges olie til at opvarme det vand, som benyttes i rengøringsanlægget. Regionen finder ikke, at virksomheden er berettiget til godtgørelse. Dette begrundes de med, at der som udgangspunkt ikke ydes godtgørelse af forbrug medgået til varmt vand. Derudover lægges der vægt på, at det omhandlede forbrug ikke kan anses for at være omfattet af rengøring eller sterilisering af tanke og lukkede produktionsanlæg, da hovedformålet er at rengøre osteformene. Koppevaskeren fungerer som en slags vaskemaskine, hvor der ikke foregår nogen proces, hvormed denne ikke kan anses for at være et lukket produktionsanlæg. Desuden lægges der vægt på, at Skatteministeren har anset forbruget af energi medgået til vask af osteforme, som omfattet af rumvarmereglerne, hvormed virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse. Landsskatteretten stadfæster Regionens afgørelse med den begrundelse, at de finder, at anvendelsen af det varme vand til rengøring af osteformene ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i loven. Landsskatteretten lægger i deres begrundelse vægt på, at der i dette tilfælde ikke kan være tale om rengøring af et lukket produktionsanlæg, da det er osteformene, der rengøres i en koppevasker. Virksomheden er derfor ikke berettiget til godtgørelse.¹⁰⁶ Forbruget, der ønskes godtgørelse for, er det, der medgår til rengøringen af osteformene og ikke til rengøring af det anlæg, hvori osteformene vaskes. Var det derimod selve vaskemaskinen, der blev rengjort, ville forbruget medgået hertil være omfattet af undtagelsesbestemmelserne.

¹⁰⁵ SKM2004.131.LSR

¹⁰⁶ SKM2004.131.LSR

Derfor kan det udledes, at gældende ret i dette tilfælde er således, at der skal være tale om rengøring af et anlæg, hvori der sker en produktion, før der kan være tale om godtgørelsesberettiget forbrug.

3.8 Genbrugsemballage

Genbrugsemballage er efter ordlyden i lovreglerne, emballage der benyttes mere end én gang.¹⁰⁷ Elafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse af elektricitet medgået til opvarmning eller varmt vand, som anvendes til rengøring af genbrugsemballage, der anvendes ved transport eller salg af varer. Dette gælder også, selvom indtil 25% af genbrugsemballagen anvendes til andre formål end transport eller salg af varer, jf. § 11, stk. 4, nr. 3.¹⁰⁸ Mineralolieafgiftsloven bestemmer, at der ydes godtgørelse af varme og varer, der anvendes til rengøring af genbrugsemballage, der anvendes ved transport eller salg af varer. Dette gælder også, selvom indtil 25% af genbrugsemballagen anvendes til andre formål end transport eller salg af varer, jf. § 11, stk. 5, nr. 5.¹⁰⁹ Emballage, der bruges flere gange, skal rengøres, da disse for eksempel kan indeholde fødevarer. Rengøringen er vigtig for at undgå, at disse fødevarer bliver fyldt med bakterier, som ikke hører til deri. Det er desuden et krav, at emballagen skal anvendes under transport eller ved salg af varer. Hvad genbrugsemballage egentlig omfatter uddyber lovreglerne ikke. Det må dog antages, at emballage er en form for materiale, der benyttes som beskyttende beholder eller indpakning omkring et produkt eller en vare, hvor dette materiale kan være plastik, pap, eller glas. Det, der taler for denne fortolkning, er, at Landsskatteretten i dommen om containere¹¹⁰ ikke finder, at containere er omfattet af begrebet genbrugsemballage. Sagen drejer sig om, hvorvidt en virksomhed er berettiget til godtgørelse af mineralolieforbrug medgået til rengøring af containere eller ej. Virksomheden er beliggende i en containerhavn, og virksomheden foretager rengøring af containere og tanke hovedsageligt for skibe i udenrigsfart. Denne rengøring kan omfatte alt fra en enkelt fejning til en rengøring med brug af varmt vand ved brug af højtryksrensere. Virksomheden har et lille oliefyr, som varmer vand op, der bliver brugt i disse renseprocesser. Hvilken form for rengøring, containeren behøver, afhænger også af, hvad containeren skal transportere efterfølgende, for

¹⁰⁷ Elafgiftsloven § 11, stk. 4, nr. 3 & mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 5, nr. 5

¹⁰⁸ Elafgiftsloven § 11

¹⁰⁹ Mineralolieafgiftsloven § 11

¹¹⁰ SKM2001.147.LSR

eksempel skal der ske en grundig rengøring og sterilisering af containeren, hvis den skal transportere uemballeret kød, fisk, kartoffelmel, korn, foderstoffer, gødning med videre. Told- og skatteregionen har ikke anset virksomheden for godtgørelsesberettiget af det olieforbrug, som er medgået til rengøringen af containerne. Dette begrundes de med, at anvendelsen af det varme vand ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i mineralolieafgiftsloven. Der lægges vægt på, at containerne ikke kan anses for at være omfattet af begrebet genbrugsemballage, som ellers er omfattet af undtagelsesreglerne, men containerne anses derimod for et drifts- eller transportmiddel. Det, at containerne transporterer fødevarer uemballeret, finder Told- og skatteregionen ikke, taler for, at containerne skal anses for at være genbrugsemballage. Landsskatteretten finder, at virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse. De lægger vægt på, at containerne ikke kan sidestilles med genbrugsemballage og engangsemballage, hvorfor containerne ikke er i konkurrence med varer, der kun benyttes én gang, hvorfor Landsskatteretten finder, at rengøring af disse containere ikke er omfattet af lovens formål.¹¹¹ Containeren bliver anset for at være et transportmiddel, hvorfor denne ikke er i direkte konkurrence med genbrugs- og engangsemballage, hvorfor dette taler for ovenstående fortolkning.

Dermed kan det udledes, at gældende ret på området er således, at genbrugsemballage, er emballage af mindre grad, der indeholder eller beskytter en vare, hvor emballagen genbruges, hvormed der gives godtgørelse for forbrug medgået til rengøringen af emballagen.

Kapitel 4

4.1 Konklusion

Formålet med dette speciale var at undersøge og komme frem til, hvad gældende ret er i forbindelse med godtgørelse af forbrug medgået til varme og/eller køling, inden for det punktafgiftsretlige område. Specialet havde fokus på at undersøge, hvorledes gældende ret er, når der er tale om procesvarme, komfortvarme, proceskøling og komfortkøling. Herudover ville der være fokus på undtagelsesbestemmelserne, der drejer sig om særligt indrettede rum, forarbejdning af en vare, primære og sekundære aktiviteter, staldbygninger, rengøring af produktionsanlæg, vaskemaskiner og genbrugsemballage. Herudover ville

¹¹¹ SKM2001.147.LSR

det samtidig blive undersøgt, om der forelå praksisændringer inden for de regler, der tilknytter sig til de begreber, der ønskes undersøgt.

Det kan på baggrund af specialets analyse konkluderes, at gældende ret er således, at der i forbindelse med procesvarme ydes godtgørelse af varmeforbrug, der er medgået til produktionen, hvor varmen er en direkte forudsætning for produktionen. En virksomhed kan dermed ikke alene miste retten til godtgørelse ved brug af apparater med komfortmæssige hensyn, hvis disse bliver anvendt af produktionstekniske behov. Derfor er det vigtigt at se på, hvilke aktiviteter forbruget anvendes til, og ikke kun se på de apparater, der anvendes. Rumvarme er alt det, som ikke er omfattet af procesvarme, hvormed rumvarme opstår på baggrund af komfortmæssige behov. Varme, som ikke er en direkte forudsætning for en produktion, er dermed omfattet af rumvarmebegrebet. Der er tale om proceskøling, når denne er en direkte forudsætning for, at produktionen kan finde sted, hvorimod hvis kølingen ikke forekom, ville produkterne blive ødelagt, og dermed ikke kunne afsættes. Der kan derfor i disse tilfælde ikke være tale om komfortkøling. Komfortkøling er kulde, der er baseret på komfortmæssige hensyn, og hvor kulden ikke er en direkte forudsætning for produktionen. Hvormed dette ikke berettiger til godtgørelse. Herudover kan det konkluderes, at der foreligger en praksisændring på området omkring varme og køling, da de produktionstekniske krav får større betydning for, om en virksomhed er berettiget til godtgørelse eller ej, hvormed denne ændring medfører, at reglerne om varme og kulde bliver ligestillet, hvilket medfører at formålet med reglerne overholdes. Det kan desuden udledes at ældre sager, såsom den om chokoladelageret, på denne baggrund burde få et andet resultat, hvis denne blev prøvet i retten i dag. Særligt indrettede rum er et aflukket rum, der holder tæt, hvor personalet kun opholder sig lejlighedsvis. Forarbejdning af en vare fortolkes til at være, når en vare udsættes for en proces, som ændre varens karakter. Herudover kan det udledes, at foreligger der produktionstekniske krav til en virksomhed, kan dette tale for, at der alligevel gives godtgørelse, selvom virksomheden ikke opfylder kravet om både særligt indrettet rum og forarbejdning af en vare. Dermed bliver gældende ret en smule udvidet i forhold til ordlyden af lovreglerne, hvilket stemmer overens med anvendelsen af reglerne om procesvarme og proceskøling, fordi der i tilfælde af procesvarme og proceskøling også bliver lagt vægt på de krav til produktionen, som pålægges en virksomhed udefra. I forbindelse med primære og sekundære aktiviteter foreligger gældende ret således, at der skal foretages en samlet vurdering af de aktiviteter, der udføres.

Anvendelsen af særskilt materiel taler for en primær aktivitet. Det, at der ikke benyttes særskilt materiel, kan dog ikke udelukke, at der er tale om en primær aktivitet, hvor det skal tages i betragtning om den omhandlende aktivitet er sekundær i forhold til første led. Herudover taler en særskilt afregning for en primær aktivitet, og det har betydning, om aktiviteten udføres på ejendommen, da dette yderligere taler for primær aktivitet. Staldbygninger er ifølge gældende ret bygninger, der anvendes i forbindelse med jordbrug, for eksempel opbevaring og tørring af korn, hvormed husdyrbrug altså ikke er omfattet heraf. Gældende ret i forhold til rengøring af produktionsanlæg er således, at der skal være tale om rengøring af et anlæg, hvori der sker en produktion, før der kan være tale om godtgørelsesberettiget forbrug. Sidste kan det udledes at gældende ret i forbindelse med genbrugsemballage fortolkes således, at dette er emballage af mindre grad, som indeholder eller beskytter en vare, hvor emballagen genbruges, hvormed der gives godtgørelse for forbrug medgået til rengøringen af emballagen. Det punktafgiftsretlige område fortsætter nok med at være kompliceret, da der er mange faktorer, som spiller en væsentlig rolle i en sag, dog er det nu klarlagt, hvorledes gældende ret er i forbindelse med godtgørelsen af forbrug medgået til varme og/eller køling.

Litteraturliste

Artikler:

- TfS 2005.946

Bøger:

- Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten "Retsfilosofi retsvidenskab & retskildelære", Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Munk-Hansen, Carsten "Retsvidenskabsteori", 1. udgave, 2014, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Domme:

- LSR1999.611-1612-2
- LSR1999.661-1634-14
- SKM2001.147.LSR
- SKM2003.172.LSR
- SKM2004.131.LSR
- SKM2005.27.LSR
- SKM2005.192.LSR
- SKM2005.193.LSR
- SKM2005.11.VLR
- SKM2006.480.HR
- SKM2007.262.HR
- SKM2008.428.BR
- SKM2008.494.SR
- SKM2009.128.BR
- SKM2011.378.ØLR
- SKM2013.297.LSR
- SKM2013.647.LSR
- SKM2014.118.SR
- SKM2014.165.LSR
- SKM2015.755.SR
- SKM2016.363.LSR

- LSR2017.13-0206746
- SKM2018.440.SR
- SKM2018.486.SR

EU-afgørelser:

- C-49/17

Forarbejder:

- Lovforslag – 1994/1 LSF 210
- Lovforslag som fremsat 1999/1 LSF 52
- Lovforslag som fremsat 2008/1 LSF 207

Internetsider:

- [http://denstoredanske.dk/Samfund, jura og politik/Jura/Almindelig retslære, retsfilosofi og terminologi/retskilder](http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Almindelig_retslære,_retsfilosofi_og_terminologi/retskilder)
- <https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=staldbygning>
- <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=144720> – Fremstilling af lægemidler 2012
- <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=163901> – Mineralolieafgiftsloven 2014
- <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=188249> – Elafgiftsloven 2017
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242235>
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898632&chk=215961>
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898631&chk=215961>

Love:

- Elafgiftsloven - <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=188249>
- Gasafgiftsloven - <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=133851>
- Mineralolieafgiftsloven - <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=163901>

Bilag

Skærmpoint af antal anslag:

Ordoptælling

Statistik:

Sider	48
Ord	16.120
Tegn (uden mellemrum)	94.612
Tegn (med mellemrum)	110.743
Afsnit	293
Linjer	1.500

Medtag fodnoter og slutnoter

Luk