

# 1. TITELBLAD

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet - AAU  
Erhvervsjura

**Vejleder:** Charlotte Sørensen

**Projekt:** Kandidatspeciale

**Emne:** Hvornår kan der fåes godtgørelse af afgiften af energi anvendt som motorbrændstof, jf. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3? - Med særligt fokus på om Danmark overholder EU's bemyndigelse i det bagvedliggende direktiv.

When is it possible to claim reimbursement of the tax on energy used as motor fuel, cf. Mineral Oil Tax Act § 11 paragraph. 3? - Focusing on whether this complies with EU authorization's underlying Directive.

**Afleveringsdato:** 27. maj 2011 kl. 10.00

**Sidetæl:** 70

**Anslag i alt:** 144.727  
**(inkl. mellemrum)**

**Koncipist:** \_\_\_\_\_  
Mette Bastkjær Thomsen

## 2. INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>3. Indledning</b>	<b>3</b>
<b>4. Afgrænsning</b>	<b>4</b>
<b>5. metode</b>	<b>5</b>
<b>6. EU's betydning for Danmarks punktafgifter</b>	<b>7</b>
<b>6.1. Historik</b>	<b>7</b>
<b>6.2. Cirkulationsdirektiv 92/12/EØF</b>	<b>8</b>
6.2.1. Suspensionsordningen	9
6.2.2. Afgiftsgodtgørelse – Direktiv 92/12/EØF	9
6.2.3. Afgiftsgodtgørelse – Direktiv 2008/118/EF	11
<b>6.3. Energibeskatningsdirektiv 92/81/EØF</b>	<b>12</b>
6.3.1. Afgiftsgodtgørelse	13
6.3.1.1. Den danske oversættelse vs. den engelske, svenske og tyske oversættelse	14
6.3.1.2. Ordlydsfortolkning af art. 8, stk. 2, litra f	17
<b>6.4. Energibeskatningsdirektiv 2003/96/EF</b>	<b>18</b>
6.4.1. Afgiftsgodtgørelse	19
6.4.1.1. Den danske oversættelse vs. den engelske, svenske og tyske oversættelse	20
6.4.1.2. Ordlydsfortolkning af art. 15, stk. 3	22
<b>7. Mineralolieafgiftsloven</b>	<b>24</b>
<b>7.1. HR: Afgiftspligt</b>	<b>24</b>
<b>7.2. Suspensionsordningen</b>	<b>24</b>
7.2.1. Formål	25
7.2.2. Betingelser	25
7.2.2.1. Registreret oplagshaver	25
7.2.2.2. Registreret varemottager	25
7.2.2.3. Midlertidig registreret varemottager	26
<b>7.3. U: Afgiftsfritagelse</b>	<b>26</b>
<b>7.4. U: Afgiftsgodtgørelse</b>	<b>26</b>
7.4.1. MOAL § 10	27
7.4.2. MOAL § 11	27
<b>8. Godtgørelse af motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 3 - historisk</b>	<b>29</b>
<b>8.1. Afgiften af mineralolie anvendt som motorbrændstof godtgøres som andet forbrug heraf</b>	<b>29</b>
<b>8.2. Godtgørelsesniveauet af afgiften på motorbrændstof nedtrappes</b>	<b>30</b>
8.2.1. Registrerede motorkøretøjer	30
8.2.2. Specifikke erhverv	30
8.2.2.1. Hvem giver Danmark godtgørelse til?	33
8.2.2.2. Overskrider Danmark EU's bemyndigelse givet i direktiv 92/81/EØF?	35

<b>8.3. Godtgørelse af afgiften på benzin bortfalder</b>	<b>39</b>
<b>8.4. Ordlyden af § 11, stk. 3 ændres grundet ophævelsen af Momslovens landbrugsregister</b>	<b>40</b>
<b>9. Godtgørelse af motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 3 – gældende ret</b>	<b>41</b>
<b>9.1. Hovedregel = Afgift</b>	<b>41</b>
<b>9.2. Undtagelse = Afgiftsgodtgørelse</b>	<b>41</b>
9.2.1. Overskrider Danmark EU's bemyndigelse givet i direktiv 2003/96/EF?	42
9.2.2. Primæraktiviteter	45
9.2.2.1. SKM 2003.45.LSR: Rensning af roer i forbindelse med læsning	45
9.2.2.2. SKM 2003.304.LSR: Transport og opbevaring af fisk	47
9.2.2.3. SKM 2005.192.LSR: Rensning af kartofler i forbindelse med transport	50
9.2.2.4. SKM 2005.193.LSR: Indsamling og pakning af kyllinger	51
9.2.2.5. SKM 2007.614.LSR: Transport af særskilt materiel	53
9.2.3. Transport	54
9.2.4. Undtagelse – Registrerede motorkøretøjer	55
9.2.5. Undtagelse – Benzin	57
<b>9.3. Øvrige betingelser for godtgørelse af motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 3.</b>	<b>57</b>
9.3.1. Momsregistreret virksomhed	58
9.3.2. Forbrugskriteriet	58
<b>10. Konklusion</b>	<b>60</b>
<b>11. Summary</b>	<b>62</b>
<b>12. Litteraturliste</b>	<b>64</b>

### 3. INDLEDNING

I Danmark blev den første lov om punktafgifter vedtaget i 1887. Loven omhandlede afgift på spiritus. Området for punktafgifter har efterfølgende udviklet sig, så der i dag er punktafgifter på mange andre varer. Der er for eksempel afgifter på tobak, mineralolier, biler og elektricitet.<sup>1</sup>

En punktafgift er en afgift, der skal betales for at forbruge en specifik vare. Det er således en indirekte skat, der opkræves hos den, der leverer en vare til den endelige forbruger. Afgiften overvælttes herefter til den endelige forbruger gennem en forhøjelse af prisen på den afgiftspligtige vare. Herved bliver det dyrere at købe en afgiftspålagt vare. Ved at pålægge bestemte varer en afgift, opnår staten at få en indtægt (indirekte skat). Samtidigt kan staten ved at pålægge afgift adfærdsregulere forbruget af bestemte varer.<sup>2</sup>

Energiafgifter er punktafgifter, der pålægges forbruget af bestemt energi. I Danmark findes der energiafgifter på kul, olie, naturgas og elektricitet. Herunder også energi anvendt som motorbrændstof.<sup>3</sup> Den første afgift på mineralolier blev pålagt benzin i 1927, hvorefter der først i 1977 også blev pålagt en afgift på andre mineralolier end benzin.<sup>4</sup> Disse afgifter har primært til formål at påvirke virksomheder og husholdninger til at spare på energiforbruget, så miljøet belastes mindre. Forbrugeren får således et økonomisk incitament til at spare på energi, der belaster miljøet.<sup>5</sup>

I nogle brancher har det ekstra store konsekvenser, at der skal betales en energiafgift. Nogle af disse brancher er i forvejen meget pressede økonomisk. De kan ofte kun i begrænset omfang eller slet ikke, uden at miste konkurrenceevne/påvirke omsætningen negativt, få godtgjort punktafgiften gennem en forhøjelse af prisen på deres produkter.

Lovgiver har derfor givet disse brancher mulighed for at få tilbagebetalt afgiften, hvis de opfylder nogle nærmere fastsatte betingelser. Som nævnt har det således stor betydning for en virksomheds konkurrenceevne, at en betalt afgift kan godtgøres. Med en godtgørelsesbestemmelse er der dermed foretaget en afvejning mellem det fiskale og adfærdsregulerende hensyn bag afgiften på den ene side og konkurrenceelementet på den anden side.

---

<sup>1</sup> (Punktafgiftsvejledningen), A.1.

<sup>2</sup> (Punktafgiftsvejledningen), A.2.1.

<sup>3</sup> (Skatteministeriet nr. 1), afsnit 1

<sup>4</sup> (Erik Dekov og John Engsig), s. 204 øverst

<sup>5</sup> (skatteministeriet nr. 2), afsnit 1

## 4. AFGRÆNSNING

Dette kandidatspeciale handler overordnet om afgiftsretten, hvor jeg har valgt at fokusere på området mineralolieafgifter. Jeg har valgt at afgrænse emnet mineralolieafgifter til kun at omhandle afgiftsgodtgørelse, da specialet ellers ville blive for bredt og uoverskueligt. Mit primære fokus vil endvidere være på virksomhedernes mulighed for at få godtgørelse af afgiften af energi anvendt som motorbrændstof inden for jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug og pelsdyravl, jf. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Specialet handler endvidere kort om suspensionsordningen, muligheden for afgiftsfritagelse i Mineralolieafgiftslovens § 9 og muligheden for i øvrigt at få godtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens §§ 10 og 11. Dette findes nødvendigt af hensyn til fastlæggelsen af den overordnede afgiftsstruktur i Mineralolieafgiftsloven. Jeg har dog fravalgt problemstillingerne angående muligheden for afgiftsfritagelse, muligheden for afgiftsgodtgørelse efter § 10 og de øvrige muligheder end stk. 3 for afgiftsgodtgørelse efter § 11 af hensyn til specialets begrænsede omfang.

Der redegøres indledningsvist for EU-rettenens betydning for de danske energiafgifter ved inddragelse af Cirkulationsdirektiv 92/12/EØF og Cirkulationsdirektiv 2008/118/EF, da disse direktiver danner de overordnede rammer for afgiftsstrukturen i Mineralolieafgiftsloven. Herudover anvendes Energibeskatningsdirektiv 92/81/EØF og Energibeskatningsdirektiv 2003/96/EF i specialet, hvor jeg primært fokuserer på medlemsstaternes godtgørelsesmuligheder. Udover disse direktiver afgrænser jeg mig dog væk fra EU-retten.

Jeg afgrænser mig også væk fra de formelle krav, som virksomhederne skal opfylde for at få afgiftsgodtgørelse, da dette ikke er en del af problemstillingen i dette speciale.

## 5. METODE

Til udarbejdelse af dette speciale anvendes den retsdogmatiske metode til at beskrive, fortolke og analysere gældende ret inden for Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Specialet tager overordnet udgangspunkt i Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, da denne bestemmelse fastlægger, hvornår virksomheder kan få godtgjort afgiften af energi anvendt som motorbrændstof.

Der redegøres indledningsvis for EU-rettens betydning for Danmarks punktafgifter. Hertil anvendes cirkulationsdirektiv 92/12/EØF, cirkulationsdirektiv 2008/118/EF, energibeskatningsdirektiv 92/81/EØF og energibeskatningsdirektiv 2003/96/EF.

For at kunne vurdere om den danske oversættelse af direktiverne er rigtig, anvendes direktiv 92/81/EØF og direktiv 2003/96/EF på fire forskellige sprog, da der ikke findes ét officielt sprog fra EU. På denne måde findes frem til, hvilke erhverv der må anses for at være omfattet EU's bemyndigelse i henholdsvis art. 8, stk. 2, litra f og art. 15, stk. 3.

Dernæst redegøres kort for Mineralolieafgiftsloven, hvorunder suspensionsordningen, fritagelsesmuligheder og godtgørelsesmuligheder nævnes. Hermed dannes et overblik over afgiftstrukturen, inden selve godtgørelsesmuligheden i Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 behandles. Da der er begrænset litteratur på afgiftsområdet anvendes dele af punktafgiftsvejledningen med tanke på, at dette er SKAT's egen opfattelse af retsstillingen.

Herefter gennemgås den historiske udvikling af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Til dette anvendes de love og lovbekendtgørelser, som har haft den største betydning for, hvornår afgiften på varer anvendt som motorbrændstof kan godtgøres. Det er lovens ordlyd og forarbejder, der danner grundlaget for denne behandling. I denne historiske skildring vurderes desuden, hvilke erhverv Danmark i 1992 præcist giver mulighed for at få godtgørelse af motorbrændstof. Disse erhverv sammenlignes med erhvervene, der er omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f i direktiv 92/81/EØF for at finde frem til, om Danmark overholder bemyndigelsen. Ovenstående afsluttes med en opsummering.

Til slut gennemgås den gældende ret i Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, hvilket fremgår af lovbekendtgørelse nr. 297 af 3. april 2006. Hertil anvendes lovens ordlyd, forarbejder samt retspraksis.

I dette afsnit anvendes desuden art. 15, stk. 3 i direktiv 2003/96/EF til at vurdere, hvorvidt Danmark overholder bemyndigelsen heri. Der inddrages fem domme til at belyse, hvilke aktiviteter retspraksis anser for at være primæraktiviteter omfattet af Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3, 1. pkt., og dermed godtgørelsesberettigede. Herudover inddrages en dom, der angiver, hvorvidt der kan fås godtgørelse af afgiften af energi anvendt som motorbrændstof i registrerede motorkøretøjer. Dette afsnit rundes ligeledes af med en opsummering.

Specialet opsummeres til sidst i en samlet konklusion.

## 6. EU'S BETYDNING FOR DANMARKS PUNKTAFGIFTER

### 6.1. Historik

EU har generelt en stor betydning for medlemsstaterne, da de er forpligtet til loyalt at samarbejde med EU og følge dennes lovgivning og retspraksis. Et af de primære mål for EU er at skabe et fælles marked i medlemsstaterne. Det Indre Marked blev derfor etableret den 1. januar 1993 og skulle sikre fri bevægelighed for personer, varer, tjenesteydelser og kapital. I forbindelse med etableringen af Det Indre Marked udstedte Rådet en række direktiver, der skulle sikre en harmonisering af medlemsstaternes interne lovgivning om afgift på mineralolieprodukter, alkohol og forarbejdede tobaksvarer.<sup>6</sup>

Hensigten med disse direktiver er at sikre det indre markeds funktion –herunder særligt varenes fri bevægelighed og en ensartet konkurrence mellem virksomhederne. Direktiverne afskaffede derfor over år de fiskale grænser og formaliteterne ved grænsepassagen. De harmoniserede punktafgifter har imidlertid også andre formål som for eksempel miljømæssige, energipolitiske og transportpolitiske hensyn.<sup>7</sup>

Det fremgår af EF-traktatens art. 288 EF, at et direktiv er bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til i forhold til direktivets mål, og at det er op til medlemsstatens myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen af direktivet. Direktivet gælder således ikke direkte som national ret, og skal derfor implementeres i national lovgivning. I Danmark er direktiverne implementeret i de respektive punktafgiftslove. Punktafgiftslovene skal derfor fortolkes i overensstemmelse med det bagvedliggende direktiv samt EU-retten i øvrigt. Hvis medlemsstaten ikke implementerer et direktiv til tiden, eller hvis direktivet ikke er implementeret korrekt, kan borgerne dog alligevel støtte ret på direktivets bestemmelser, hvis de er præcise og ubetingede.<sup>8</sup>

Der findes EU-harmoniserede punktafgifter og ikke-harmoniserede punktafgifter. Forskellen på disse afgifter er, at området for suspension af afgiften strækker sig over et større område for EU-harmoniserede punktafgifters vedkommende. Grunden til dette er, at cirkulationsdirektivet har indført en suspensionsordning for EU-harmoniserede afgifter. I Danmark er der indført en tilsvarende ordning for ikke-harmoniserede afgifter, som kaldes det indre kredsløb. Forskellen på harmo-

---

<sup>6</sup> (EU-oplysningen)

<sup>7</sup> (Skatteministeriet nr. 3), afsnit 5

<sup>8</sup> (Karsten Engsig og Poul Runge), s. 111-112



niserede afgifter og ikke-harmoniserede afgifter er dermed det geografiske område, som ordningen strækker sig ud over.

Cirkulationsdirektivet og Energibeskatningsdirektivet, som behandles straks nedenfor, er blandt andet implementeret i Mineralolieafgiftsloven, og direktiverne har således betydning for, hvorvidt og hvordan Danmark kan godtgøre afgiften på motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 3.

## 6.2. Cirkulationsdirektiv 92/12/EØF

Rådet vedtog i 1992 et cirkulationsdirektiv om en generel ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf, samt om kontrol hermed.<sup>9</sup> Direktivet er efterfølgende flere gange ændret væsentligt, og da yderligere ændringer ønskedes gennemført, blev direktivet den 1. april 2010 erstattet af direktiv 2008/118/EF<sup>10</sup> grundet klarhedshensyn.<sup>11</sup> Med mindre andet fremgår, er henvisningen i det følgende derfor til direktiv 2008/118/EF.

Cirkulationsdirektiv 92/12/EØF blev vedtaget i forbindelse med gennemførelsen af det indre marked, hvilket er grunden til, at betragtninger herom er medtaget i direktivet. Cirkulationsdirektiv 92/12/EØF er udstedt ud fra blandt andet den betragtning, at reglerne om afgiftens forfald bør være identiske i alle medlemsstater for at sikre det indre markeds etablering og funktion.<sup>12</sup> Denne betragtning er bibeholdt i direktiv 2008/118/EF, og derfor er reglerne om afgiftens forfald blevet videreført i dette direktiv. Ved udarbejdelsen af direktiv 2008/118/EF har Rådet gjort sig den yderligere betragtning, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer omfattet af direktiv 92/12/EØF bør forblive harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.<sup>13</sup> Reglerne om afgiftens forfald er således fortsat harmoniseret i form af direktiv 2008/118/EF samtidigt med, at betingelserne for at pålægge afgifter ligeledes er blevet harmoniseret.

I cirkulationsdirektivet er der fastlagt en række fælles regler for de varer, der er punktafgiftspligtige efter blandt andet energibeskatningsdirektivet. Cirkulationsdirektivet definerer for eksempel begreberne oplagshaver, suspensionsordning, registreret og ikke-registreret erhvervsdrivende, og angiver desuden, hvornår afgiftspligten indtræder, og hvordan omsætningen med punktafgiftspligtige varer skal kontrolleres.

---

<sup>9</sup> (Direktiv 92/12/EØF)

<sup>10</sup> (Direktiv 2008/118/EF)

<sup>11</sup> (Direktiv 2008/118/EF), betragtning 1

<sup>12</sup> (Direktiv 92/12/EØF), betragtning 3

<sup>13</sup> (Direktiv 2008/118/EF), betragtning 2

### 6.2.1. Suspensionsordningen

Som nævnt tidligere fastlægger cirkulationsdirektivet den generelle ordning for punktafgifter, der pålægges forbruget af energiprodukter omfattet af direktiv 2003/96/EF<sup>14</sup>, jf. art. 1, litra a.

Det følger overordnet af cirkulationsdirektivet, at virksomheder inden for EU kan fremstille og indbyrdes handle med hinanden, uden at afgiften på en afgiftspligtig vare er afregnet over for SKAT. Denne ordning kaldes suspensionsordningen og er defineret i art. 4, stk. 7 som *”en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en told-suspensionsprocedure eller- ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet”*.

Suspensionsordningen er en fælleseuropæisk ordning, hvor der er forskel på, om den erhvervsdrivende befinder sig inden for eller uden for ordningen. Erhvervsdrivende inde i ordningen kan fremstille, forarbejde og indbyrdes handle med harmoniserede afgiftspligtige varer uden at skulle afregne afgiften over for SKAT, før varen overgår til forbrug. Dette behandles nærmere i afsnit 7.2.

### 6.2.2. Afgiftsgodtgørelse – Direktiv 92/12/EØF

Det fremgår af cirkulationsdirektivets art. 22, hvornår der kan fåes godtgørelse af en betalt energiafgift.

Det følger af art. 22, stk. 1, at hvis en erhvervsdrivende *”anmoder derom, kan afgiften paa afgiftspligtige varer, som er overgaaet til forbrug, godtgoeres af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug har fundet sted, saafremt de ikke er bestemt til forbrug i den paagaeldende medlemsstat”*.

Dette betyder, at såfremt en afgiftspligtig vare sendes til en medlemsstat, hvor varen ikke skal forbruges, kan der fåes godtgørelse for den betalte afgift i denne medlemsstat, hvis der anmodes derom. Det følger dog yderligere af stk. 1, at medlemsstaten kun skal efterkomme anmodningen om godtgørelse, hvis virksomheden opfylder de kriterier for formel rigtighed, som medlemsstaten har opstillet.

Ved anvendelsen af art. 22, stk. 1 gælder bestemmelserne i art. 22, stk. 2. Disse bestemmelser er fastsat for at sikre, 1) at der ikke sker en dobbeltbeskatning, og 2) for at sikre at der ikke sker en

---

<sup>14</sup> Direktiv 2003/96/EF har erstattet direktiv 92/81/EØF.

dobbelt ikke-beskatning. Denne bestemmelse sikrer således, at der ikke sker en konkurrenceforvriddning ved, at nogle virksomheder skal betale samme afgift to gange, eller ved at nogle virksomheder slet ikke skal betale en afgift.

Afsenderen skal *"forud"* for afsendelsen af varerne *"indgive anmodning om afgiftsgodtgørelse til de kompetente myndigheder i sin medlemsstat og bevise, at punktafgifterne er erlagt"*, jf. art. 22, stk. 2, litra a. Vareafsenderen skal således før afsendelse af varen anmode om godtgørelse af afgiften samt bevise, at afgiften er betalt. Det følger ligeledes af litra a, at medlemsstaten ikke kan nægte godtgørelse, hvis vareafsenderen ikke kan fremvise det dokument, som medlemsstaten selv har udstedt for den betalte afgift.

Det følger af art. 22, stk. 2, litra b, at *"de i litra a) omhandlede varer omsættes ved hjælp af det dokument, der er nævnt i artikel 18, stk. 1"*. Varerne nævnt i litra a skal således være ledsaget af et dokument, der er udarbejdet af afsenderen. Dette kan enten være et administrativt dokument eller et handelsdokument, hvis form og indhold skal være fastlagt efter fremgangsmåden i direktivets art. 24.

Afsenderen skal indsende dokumentet nævnt i art. 22, stk. 2, litra b til den kompetente myndighed i sin medlemsstat, hvorefter varemottageren skal tilbagesende dokumentet med sine påførte bemærkninger. Varemottagerens dokument skal ledsages af et dokument, der viser, at afgiften vil blive betalt i den medlemsstat, hvor varerne forbruges, eller være forsynet med visse oplysninger, jf. art. 22, stk. 2, litra c. Vareafsenderen bliver dermed først frigjort fra sin afgiftspligt i hjemlandet, når varemottageren har kvitteret for modtagelsen, hvilket sikrer, at afgiften reelt bliver betalt.

Den sidste bestemmelse, der gælder ved anvendelsen af art. 22, stk. 1, er art. 22, stk. 2, litra d. Det følger heraf, at når punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug i en medlemsstat, og som i denne forbindelse forsynes med et afgiftsmærke eller et godkendelsesmærke, kan afgiften godtgøres, hvis skattemyndighederne konstaterer, at mærkerne er ødelagte.

Det følger af art. 22, stk. 3, at *"i de i art. 7 nævnte tilfælde skal afgangsmedlemsstaten kun godtgøre den erlagte punktafgift, saafremt punktafgiften allerede er erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten efter fremgangsmaeden i artikel 7, stk. 5"*. Afsenderen skal dermed forud for afsendelsen angive dette til skattemyndighederne i bestemmelsesstaten og stille sikkerhed for betaling af afgiften. Afsenderen skal desuden betale punktafgifterne efter de bestemmelser, der er fastsat i bestemmelsesmedlemsstaten, samt lade sig underkaste enhver form for kontrol, så

bestemmelsesmedlemsstaten kan sikre sig, at varerne reelt er modtaget og afgiften betalt. Her har bestemmelsesmedlemsstaten også mulighed for at undlade at efterkomme anmodningen om godtgørelse, såfremt anmodningen ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed, som medlemsstaten har opstillet.

*”I de i artikel 10 nævnte tilfælde skal afgangsmedlemsstaten efter anmodning fra sælgeren godtgøre den erlagte punktafgift, naar sælgeren har fulgt fremgangsmaeden i artikel 10, stk. 3”.*, jf. art. 22, stk. 4. Afgangsmedlemsstaten skal således godtgøre afgiften, når modtager ikke er en godkendt oplagshaver eller registreret/ikke-registreret varemottager, når varen forsendes eller transporteres af sælgeren, idet afgiften skal betales i modtagerstaten, jf. art. 10 stk. 1. Dette er ligeledes tilfældet, hvis varen allerede er overgået til forbrug, jf. art. 10, stk. 2. Sælgeren skal dermed stille sikkerhed for betaling af punktafgiften, inden varen afsendes på de betingelser, der er fastsat af bestemmelsesmedlemsstaten; sørge for afgiftens betaling efter varens ankomst samt føre en fortegnelse over vareleveringerne. Medlemsstaten kan ligeledes i dette tilfælde undlade at efterkomme anmodningen om godtgørelse, hvis anmodningen ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed, som medlemsstaten opstiller. Hvis sælgeren i de i art. 10 nævnte tilfælde er en registreret oplagshaver, kan medlemsstaten desuden bestemme, at proceduren for afgiftsgodtgørelse forenkles.

Det er op til skattemyndighederne i den enkelte medlemsstat at fastlægge, *”hvilke procedurer og naermere kontrolbestemmelser, der skal gælde for godtgoerelser paa deres omraade”*, jf. art. 22, stk. 5. Medlemsstaten skal i denne forbindelse også påse, at godtgørelsen ikke overstiger det faktisk betalte beløb, da virksomheden ikke skal beriges i form af en højere godtgørelse, end der egentligt er blevet betalt. Formålet med direktivet er, som nævnt ovenstående, at det indre markeds funktion sikres i form af en ensartet konkurrence mellem virksomhederne. Hvis en virksomhed får en højere afgiftsgodtgørelse vil denne blive stillet væsentligt bedre end de øvrige virksomheder, og konkurrencen mellem disse virksomheder vil dermed ikke være ensartet.

### 6.2.3. Afgiftsgodtgørelse – Direktiv 2008/118/EF

Som nævnt ovenfor ophæver cirkulationsdirektiv 2008/118/EF cirkulationsdirektiv 92/12/EØF. I mellemtiden har Rådet udstedt et energibeskatningsdirektiv, hvilket har medført, at godtgørelsesbestemmelserne i cirkulationsdirektivet er blevet væsentligt indskrænket. Godtgørelsesbestemmelsen i cirkulationsdirektivet nævnes dog alligevel, da den er en opsamlingsbestemmelse til brug i tilfælde, som ikke har kunnet forudses på tidspunktet for direktivets udstedelse.

Rådets betragtning nr. 12 angiver, at såfremt formålet med direktivet tillader det, bør medlemsstater ud over de tilfælde, der er omhandlet i direktivet, kunne godtgøre punktafgifter, som er betalt for punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug.

Denne betragtning er baggrunden for direktivets art. 11, som lyder således: *”Ud over de tilfælde, der er nævnt i artikel 33, stk. 6, artikel 36, stk. 5 og artikel 38, stk. 3, samt de tilfælde, der er omhandlet i de i stk. 1 nævte direktiver, kan de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor punktafgiftspligtige varer er overgået til forbrug, hvis en berørt person anmoder derom, godtgøre eller eftergive punktafgifter på de pågældende varer i de situationer, som medlemsstaterne har fastsat, og i overensstemmelse med de betingelser, som medlemsstaterne fastlægger for at hindre enhver form for unddragelse eller misbrug”*. Medlemsstaterne har dermed mulighed for at lave en bestemmelse om godtgørelse af punktafgifter, som ikke er omhandlet i en specifik bestemmelse i cirkulationsdirektivet eller energibeskatningsdirektivet. Det følger dog af art. 11, at godtgørelsen ikke må give anledning til andre godtgørelser end dem, der er nævnt i art. 12 og i energibeskatningsdirektivet. Spørgsmålet er derfor, om denne artikel giver medlemsstaterne en reel mulighed for at godtgøre punktafgifter ud over de tilfælde, der er specifikt nævnt i direktiverne. Dette er dog ikke specialets fokus, hvorfor denne artikel ikke behandles yderligere.

Der er desuden givet medlemsstaterne enkelte muligheder for at give afgiftsgodtgørelse. Disse muligheder er; oplægning i en anden medlemsstat, jf. art. 33, stk. 6, fjernssalg, jf. art. 36, stk. 4, jf. art. 36, stk. 5 og uregelmæssigheder, jf. art. 39, stk. 3.

### 6.3. Energibeskatningsdirektiv 92/81/EØF

Rådet udstedte i 1992 et energibeskatningsdirektiv om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier.<sup>15</sup> Direktivet fastsætter blandt andet obligatoriske afgiftsfritagelser på fællesskabsplan, og giver medlemsstaterne mulighed for at anvende visse reducerede afgiftssatser på deres område, hvis det ikke giver anledning til konkurrenceforvridning.<sup>16</sup> I det følgende nævnes udelukkende medlemsstaternes mulighed for at anvende reducerede afgiftssatser, jf. art. 8, stk. 2, litra f.

---

<sup>15</sup> (Direktiv 92/81/EØF)

<sup>16</sup> (Direktiv 92/81/EØF), betragtning 6.

### 6.3.1. Afgiftsgodtgørelse

Det følger af art. 8, stk. 2, litra f, at medlemsstaterne *”kan anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse eller afgiftslempelse for mineralolier, der under afgiftsmyndighedernes kontrol anvendes: ... f) udelukkende inden for landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug”*.

EU giver med denne artikel medlemsstaterne ret til helt eller delvist at fritage eller lempe afgiften på mineralolier, der anvendes inden for et af de nævnte erhverv. Det er op til den enkelte medlemsstat, om de på deres område ønsker at anvende denne godtgørelsesmulighed, jf. *”kan”* anvende afgifter ned til nul. Medlemsstaterne kan imidlertid kun give godtgørelse inden for landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug, jf. *”udelukkende”* først i sætningen. Dette betyder, at medlemsstaten kan vælge at give færre virksomheder afgiftsgodtgørelse, end direktivet giver bemyndigelse til, hvorimod der aldrig kan gives flere brancher godtgørelse. Det er derfor særligt interessant, at disse erhverv umiddelbart ikke stemmer overens med de erhverv, der er omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 i lov nr. 1029, hvilket behandles nærmere i afsnit 8.2.2.2.

For at finde ud af, om Danmark går ud over EU's bemyndigelse i forhold til direktiv 92/81/EØF's art. 8, stk. 2, litra f, er det nødvendigt at præcisere, hvad bemyndigelsen indebærer.

Det fremgår ikke af forarbejderne<sup>17</sup> til direktivet, hvad det er, som EU helt præcist har villet give af bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f. I forslaget til direktivet angives blot, at medlemsstaterne selv bør træffe de nødvendige foranstaltninger af hensyn til aktuelle spørgsmål eller andre faktorer. Det overlades dermed til medlemsstaterne at gennemføre de foranstaltninger, der er nødvendige for, at godtgørelsesbestemmelsen finder anvendelse i praksis. Det angives desuden, at de nuværende ordninger for afgiftsfritagelse for landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug er så forskelligartede, at det vil være yderst vanskeligt at udarbejde en fælles politik uden først at foretage en gennemgribende undersøgelse. Dette giver en antydning af, at EU har valgt at lave en bred bestemmelse, hvor det overlades til medlemsstaterne selv at fortolke de fire nævnte erhverv for derefter at tilpasse dem til medlemsstatens eget område. Art. 8, stk. 2, litra f handler dog om et meget vigtigt område, der har indflydelse på virksomhedernes konkurrenceevne. Forslaget til direktivet er derfor ændret flere gange, før det endelige direktiv blev vedtaget. EU har i tiden mellem forslaget og det endelige direktiv valgt at udarbejde en fælles politik for afgiftsgodtgørelse inden for landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug. Der er ingen officielle dokumenter om denne undersøgelse, hvorfor det

---

<sup>17</sup> (Forslag til direktiv 92/81/EØF), s. 15 og 16

anses som afklaret, at der kan laves en fælles politik for disse erhverv. Forslaget til direktivet hjælper dermed ikke med at præcisere, hvad EU's bemyndigelse indebærer.

Der er heller ingen domme fra EU-Domstolen, der har fortolket på art. 8, stk. 2, litra f, og Domstolen har heller ikke fortolket på erhvervene i en anden sammenhæng. EU-Domstolen har således aldrig lavet en definition af de fire nævnte erhverv i artiklen. Det fremgår derfor hverken af forarbejderne til direktivet eller af retspraksis, hvordan erhvervene landbrug, gartneri, skovbrug eller dambrug helt præcist skal defineres.

For at kunne vurdere om Danmark overholder EU's bemyndigelse, er det nødvendigt at vide, hvad bemyndigelsen helt præcist indebærer. Som nævnt ovenfor er der ingen fortolkningslementer fra EU. Udover de få ord, der står i artiklen, er det således uvist, hvad det specifikt er, som EU har villet give af bemyndigelse. Nedenfor fortolkes derfor på selve ordlyden af artiklen, da det er nødvendigt at finde ud af, hvad bemyndigelsen indebærer. Der er flere officielle sprog, og derfor er det ikke tilstrækkeligt udelukkende at anvende den danske oversættelse af art. 8, stk. 2, litra f. Den danske oversættelse af artiklen sammenlignes derfor først med den engelske, svenske og tyske oversættelse af artiklen.

#### *6.3.1.1. Den danske oversættelse vs. den engelske, svenske og tyske oversættelse*

Den engelske oversættelse giver medlemsstaterne mulighed for at give afgiftsgodtgørelse "exclusively in agricultural and in horticultural works, and in forestry and inland fisheries".<sup>18</sup>

Den svenske oversættelse giver medlemsstaterne mulighed for at give afgiftsgodtgørelse "uteslutande inom jordbruks- och trädgårdsnäringarna samt inom skogsbruk och vid insjöfiske".<sup>19</sup>

Den tyske oversættelse giver medlemsstaterne mulighed for at give afgiftsgodtgørelse "ausschließlich bei Arbeiten in Landwirtschaft und Gartenbau, in der Forstwirtschaft sowie bei der Inlandsfischerei".<sup>20</sup>

I tabel 1 nedenfor er den engelske, svenske og tyske oversættelse af erhvervene oversat til dansk for bedre at kunne sammenligne med den danske oversættelse af erhvervene.

---

<sup>18</sup> (Direktiv 92/81/EEC), art. 8, stk. 2, litra f.

<sup>19</sup> (Direktiv 92/81/EEG), art. 8, stk. 2, litra f

<sup>20</sup> (Direktiv 92/81/EWG), art. 8, stk. 2, litra f

<b>Danske:</b>	Landbrug	Gartneri	Skovbrug	Dambrug
<b>Engelske:</b>	Landbrug	Gartneri	Skovbrug	Indlandsfiskeri
<b>Svenske:</b>	Landbrug	Gartneri	Skovbrug	Dambrug
<b>Tyske:</b>	Landbrug	Gartneri	Skovbrug	Dambrug

Tabel 1: Direktiv 92/81/EØF

Som det fremgår af tabel 1 ovenfor, er den danske oversættelse af erhvervene fuldstændig ens med den svenske og tyske oversættelse af erhvervene. Dette indikerer derfor, at den danske oversættelse af erhvervene er korrekt.

Den danske oversættelse er også fuldstændig ens med den engelske oversættelse for så vidt angår ordene landbrug, gartneri og skovbrug. Dette indikerer endnu engang, at den danske oversættelse af disse tre erhverv er korrekt.

Den engelske oversættelse er dog forskellig fra de andre tre oversættelser for så vidt angår ordet indlandsfiskeri, da den danske, svenske og tyske oversættelse anvender ordet dambrug.

Som tidligere nævnt er der ingen fortolkningselementer fra EU, og derfor anvendes i stedet en national fortolkning af disse to ord. Det fremgår ikke af forarbejderne til Mineralolieafgiftsloven eller af retspraksis, hvad ordene indlandsfiskeri og dambrug egentligt dækker over. Der laves derfor en ordlydsfortolkning med inddragelse af definitioner.

Der er ingen danske ministerier, der har offentliggjort en definition på ordet dambrug, og derfor anvendes en definition fra brancheorganisationen Dansk Akvakultur. Denne angiver, at virksomhed inden for dambrug består af opdræt af fisk.<sup>21</sup> Denne definition stemmer overens med en almindelig forståelse af ordet dambrug, idet nudansk ordbog angiver, at dambrug er opdræt af fisk, især ørreder, i ferskvand i kunstigt anlagte damme.<sup>22</sup>

Der er heller ingen danske ministerier, der har offentliggjort en definition på ordet indlandsfiskeri. Der er desuden heller ingen brancheorganisation, der har lavet en definition af ordet. Indlandsfiskeri

<sup>21</sup> (Dansk Akvakultur nr. 1)

<sup>22</sup> (Nudansk ordbog)



kan ikke slås op i nudansk ordbog, men som ordet antyder, må virksomhed inden for indlandsfiskeri bestå af fiskefangst. Ved virksomhed inden for indlandsfiskeri kan det geografiske område imidlertid diskuteres. Hvis ordet opdeles i indland og fiskeri, antyder dette, at fiskeri foregår inde i landet. Dette betyder, at indlandsfiskeri foregår i åer og søer i Danmark. Det modsatte af indlandsfiskeri er udlandsfiskeri, hvilket foregår uden for nationale farvande. Indlandsfiskeri kan derfor modsætningsvist antages at foregå inden for nationale farvande. Det fremgår af Lov om afgrænsning af søterritoriet<sup>23</sup>, at søterritoriet udgøres af ydre og indre territorielt farvand. Det fremgår af lovens § 2, at det ydre territoriale farvand er havet afgrænset i forhold til § 3. Lovens § 3 angiver, at det indre territoriale farvand for eksempel er havne, havneindløb, bugter og fjorde.

Hvis virksomhed inden for indlandsfiskeri antages at finde sted inde i landet er det geografiske område ens for indlandsfiskeri og dambrug, da begge erhverv dermed finder sted inden for et nærmere afgrænset område. Hvis indlandsfiskeri derimod antages at finde sted inden for territorielt farvand, er det geografiske område for indlandsfiskeri større end det geografiske område for virksomhed inden for dambrug. Ved sammenligning af ordet dambrug og ordet indlandsfiskeri stemmer aktiviteten heller ikke overens. Ved virksomhed inden for dambrug er aktiviteten fiskopdræt, hvorimod aktiviteten inden for indlandsfiskeri er fiskefangst. Dette betyder, at ordene dambrug og indlandsfiskeri ikke dækker over det samme erhverv.

Som tidligere nævnt er det trods alt udelukkende den engelske oversættelse, der indeholder ordet indlandsfiskeri. Dette indikerer, at den engelske oversættelse er forkert for så vidt angår ordet indlandsfiskeri. Den danske oversættelse af ordet dambrug er derfor korrekt.

Som nævnt ovenfor er den svenske og tyske oversættelse fuldstændig lig med den danske, hvilket indikerer, at den engelske oversættelse af ordet indlandsfiskeri er forkert. Dette indikerer, at den danske oversættelse er korrekt for så vidt angår erhvervet dambrug.

Forskellen på dambrug og indlandsfiskeri er dog muligvis interessant for så vidt angår Danmarks godtgørelse af varer anvendt som motorbrændstof inden for fiskeri, hvilket behandles nærmere i afsnit 8.2.2.2.

Til opsummering viser sammenligningen af den danske, engelske, svenske og tyske oversættelse af artikel 8, stk. 2, litra f, at den danske oversættelse er fuldstændig lig med den svenske og tyske oversættelse. Den engelske oversættelse skiller sig derimod ud ved, at fiskefangst er omfattet, da de

---

<sup>23</sup> (Lov nr. 200)

øvrige oversættelser viser, at det kun er fiskeopdræt, der er omfattet af artiklen. Da flertallet af oversættelserne er ens, er konklusionen, at den danske oversættelse er korrekt for så vidt angår både landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug.

#### *6.3.1.2. Ordlydsfortolkning af art. 8, stk. 2, litra f*

Da den danske oversættelse af art. 8, stk. 2, litra f er korrekt, laves herunder en ordlydsfortolkning af landbrug, gartneri, skovbrug og gartneri for at finde ud af, hvad EU's bemyndigelse konkret indebærer.

Som tidligere nævnt er der ingen fortolkningselementer fra EU, hvorfor der i stedet laves en national fortolkning af de nævnte erhverv. Det fremgår ikke af forarbejderne til Mineralolieafgiftsloven eller af retspraksis, hvad landbrug, gartneri, skovbrug eller dambrug egentlig dækker over. For at finde frem til dette laves en ordlydsfortolkning ved at inddrage definitioner på ordene.

EU giver for det første medlemsstaterne ret til at anvendes afgifter ned til nul i landbrug. På Fødevareministeriets hjemmeside anses landbrug for at være virksomhed med jordbrug, dyrehold og planteavl, herunder frugtavl.<sup>24</sup> Det angives desuden af Undervisningsministeriet, at landbruget anvender jorden til dyrkning af markafgrøder og til husdyrbrug, samt at der med til landbrugs-erhvervet hører gartnerier og pelsdyravlere.<sup>25</sup> Landbruget er således en bred branche, der overordnet kan opdeles i virksomhed med jordbrug, dyrehold, planteavl, gartneri og pelsdyravl.

Medlemsstaterne kan også anvende afgifter ned til nul i gartneri. Der er ingen officielle dokumenter fra et dansk ministerium, hvoraf det fremgår, hvad der skal forstås ved ordet gartneri, og der er heller ingen brancheorganisationer, der har defineret dette. En almindelig sproglig forståelse af ordet angiver, at gartneri er virksomhed med dyrkning og salg af grøntsager eller blomster.<sup>26</sup>

For det tredje kan medlemsstaterne anvende afgifter ned til nul i skovbrug. Det fremgår af Naturstyrelsens hjemmeside, at skovens produkter er brænde, råtræ, pyntegrønt og juletræer, frø til træer og buske, flis samt specialprodukter.<sup>27</sup> Dette viser, at skovbrug består af virksomhed med disse nævnte produkter. En almindelig sproglig forståelse af ordet angiver, at skovbrug er virksomhed med dyrkning og udnyttelse af skov, hvilket stemmer overens med Naturstyrelsens opfattelse.

---

<sup>24</sup> (Fødevareministeriet 3)

<sup>25</sup> (Undervisningsministeriet)

<sup>26</sup> (Nudansk Ordbog)

<sup>27</sup> (Naturstyrelsen)

Det sidste erhverv, som medlemstaterne kan anvende afgifter ned til nul i, er dambrug. Som nævnt i afsnit 6.3.1.1 er der ikke et ministerium i Danmark, der har lavet en definition på dette ord, og derfor anvendes definitionen fra brancheorganisationen Dansk Akvakultur. Virksomhed inden for dambrug består derfor af fiskeopdræt inden for et nærmere afgrænset område.

Ovenstående ordlydsfortolkning viser, hvad EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f konkret indebærer. For at finde ud af om Danmark overholder denne bemyndigelse, sammenlignes erhvervene omfattet af bemyndigelsen med erhvervene omfattet af Mineralolieafgiftsloven i afsnit 8.2.2.2.

#### 6.4. Energibeskatningsdirektiv 2003/96/EF

Rådet udstedte den 27. november 2003 et energibeskatningsdirektiv, der handler om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet.<sup>28</sup> Dette direktiv erstatter ovennævnte direktiv 92/81/EØF.

Det følger af Rådets betragtning nr. 27, at direktiv 2003/96/EF ikke berører anvendelsen af de relevante bestemmelser i direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer m.v. Cirkulationsdirektivet er derfor stadig gældende ret for de harmoniserede energiafgifters vedkommende.

Direktiv 2003/96/EF er, jf. Rådets betragtning nr. 3, udstedt, da mangelen på EF-bestemmelser om minimumsbeskatning kan være til skade for et velfungerende indre marked. Formålet med direktivet er derfor at sikre et velfungerende indre marked, hvor forskellene mellem de nationale afgiftssatser mindskes. Direktivet hjælper således med at sikre, at de overordnede mål for det indre marked overholdes, hvilke blev nævnt i afsnit 6.1.

Direktiv 2003/96/EF er et rammedirektiv, der fastlægger det afgiftspligtige vareområde, afgiftssatser, afgiftsfritagelser og afgiftsgodtgørelse. Bestemmelserne indeholder minimumssatser, jf. art. 4, hvilket betyder, at den enkelte medlemsstat ikke må pålægge en afgift, der er lavere end den afgift, der er fastsat af EU. Medlemsstaterne må dog gerne pålægge en højere afgift, medmindre andet er specifikt nævnt i en af direktivets artikler.

Direktivets art. 2 angiver, hvad der forstås ved energiprodukter. Hvis et produkt ikke er oplistet her, kan det dog alligevel være omfattet af direktivet, hvis produktet anvendes som for eksempel motorbrændstof, jf. art. 2, stk. 3. Grunden til dette er, at en virksomhed ikke til formål, der ønskes

---

<sup>28</sup> (Direktiv 2003/96)

adfærdsreguleret, skal kunne omgå betalingen af en afgift ved at bruge et produkt, der ikke er positivt nævnt i direktivet. Produktet skal derfor beskattes med den sats, der er fastsat for det tilsvarende motorbrændstof. Forbrugeren kan dermed ikke undgå energibeskatning ved at anvende et energiprodukt til motorbrændstof, som ikke er positivt nævnt i art. 1, stk. 1.

#### 6.4.1. Afgiftsgodtgørelse

Det fremgår af den danske oversættelse af art. 15, stk. 3, at *"medlemsstater kan anvende afgifter ned til nul for energiprodukter og elektricitet, der anvendes til arbejde i landbrug, havebrug eller akvakultur og i skovbrug"*.

EU giver med denne artikel medlemsstaterne ret til at anvende afgifter ned til nul for energiprodukter, der anvendes inden for disse erhverv. Som det var tilfældet i direktiv 92/81/EØF, er det stadig op til den enkelte medlemsstat, om de vil anvende denne godtgørelsesmulighed, jf. ordet *"kan"*. Tidligere var det positivt nævnt i artiklen, at medlemsstaterne udelukkende kunne give godtgørelse inden for de nævnte erhverv. Ordet udelukkende er fjernet fra artiklen, hvilket umiddelbart antyder, at artiklens anvendelsesområde er blevet større. Dette betyder dog nødvendigvis ikke, at medlemsstaterne kan give godtgørelse til erhverv, der ikke er nævnt i artiklen. Det er derfor også interessant, at erhvervene i artiklen umiddelbart heller ikke er de samme, som der er omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 i lovbekendtgørelse nr. 297, hvilket behandles i afsnit 9.2.1.

For at finde ud af, om Danmark går ud over EU's bemyndigelse i forhold til direktiv 2003/96/EF's art. 15, stk. 3, er det nødvendigt at præcisere, hvad denne bemyndigelse indebærer.

Det fremgår ikke af forarbejderne til direktiv 2003/96/EF, hvad det er, som EU har villet give af bemyndigelse i art. 15, stk. 3, og der er heller ingen retspraksis, der angiver, hvad denne artikel indebærer. Det fremgår således hverken af forarbejderne til direktivet eller af retspraksis, hvad landbrug, havebrug, akvakultur og skovbrug præcist dækker over.

Udover de få ord, der står i artiklen, er det derfor uvist, hvad det konkret er, som EU har villet give af bemyndigelse. Dette var ligeledes tilfældet med EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f i direktiv 92/81/EØF. Da der ingen fortolkningselementer er fra EU, fortolkes i stedet på selve ordlyden af artiklen for at finde frem til, hvad bemyndigelsen reelt indebærer.

Som tidligere nævnt findes direktiverne ikke på et enkelt officielt sprog, og derfor er det heller ikke tilstrækkeligt her udelukkende at forholde sig til den danske oversættelse af art. 15, stk. 3. Den

danske oversættelse sammenholdes derfor nedenfor med den engelske, svenske og tyske oversættelse.

#### 6.4.1.1. Den danske oversættelse vs. den engelske, svenske og tyske oversættelse

Den engelske oversættelse giver medlemsstaterne mulighed for at give afgiftsgodtgørelse af energi *"used for agricultural, horticultural or piscicultural works, and in forestry"*.<sup>29</sup>

Den svenske oversættelse giver medlemsstaterne mulighed for at give afgiftsgodtgørelse af energi *"som används inom jordbruk, trädgårdsskötsel eller fiskodling samt inom skogsbruk"*.<sup>30</sup>

Den tyske oversættelse giver medlemsstaterne mulighed for at give afgiftsgodtgørelse af energi *"die für Arbeiten in Landwirtschaft und Gartenbau, in der Fischzucht und in der Forstwirtschaft verwendet werden"*.<sup>31</sup>

I tabel 2 nedenfor er den engelske, svenske og tyske oversættelse af erhvervene oversat til dansk for bedre at kunne sammenligne med den danske oversættelse af erhvervene.

<b>Danske:</b>	Landbrug	Havebrug	Skovbrug	Akvakultur
<b>Engelske:</b>	Landbrug	Gartneri	Skovbrug	Akvakultur
<b>Svenske:</b>	Landbrug	Havearbejde	Skovbrug	Fiskeopdræt
<b>Tyske:</b>	Landbrug	Havebrug	Skovbrug	Fiskeopdræt

Tabel 2: Direktiv 2003/96/EF

Tabel 2 viser, at ingen af oversættelserne er fuldstændig ens, hvilket var tilfældet med den danske, svenske og tyske oversættelse af art. 8, stk. 2, litra f.

Ordene landbrug og skovbrug er dog ens i alle fire oversættelser, hvilket indikerer, at den danske oversættelse af disse to ord er korrekt.

<sup>29</sup> (Direktiv 2003/96/EF), art. 15, stk. 3.

<sup>30</sup> (Direktiv 2003/96/EG), art. 15, stk. 3.

<sup>31</sup> (Direktiv 2003/96EG2), art. 15, stk. 3.

Som det fremgår af tabel 2, anvender den danske og tyske oversættelse begge ordet havebrug. Den engelske oversættelse indeholder derimod ordet gartneri, og den svenske oversættelse indeholder ordet havearbejde.

Som tidligere nævnt er der ingen fortolkningslementer fra EU, der kan hjælpe med svaret på, hvad disse erhverv indebærer. Det er nødvendigt med en definition af erhvervene for at kunne sammenholde de forskellige sprogversioner af art. 15, stk. 3. Derfor anvendes som alternativ en national fortolkning af havebrug, gartneri og havearbejde. Det fremgår ikke af forarbejderne til Mineralolieafgiftsloven eller af retspraksis, hvad virksomhed inden for disse tre erhverv er, og derfor laves en ordlydsfortolkning ved inddragelse af definitioner på havebrug, gartneri og havearbejde.

Der er ingen danske ministerier, der har lavet en officiel definition på ordet havebrug, og der er heller ingen brancheorganisationer, der har defineret dette offentligt. Ordet havebrug kan ikke slås op i nudansk ordbog, men som ordet antyder, må virksomhed inden for havebrug bestå af anvendelse af havens produkter. Ordet gartneri er fortolket een gang, og derfor henvises til afsnit 6.3.1.2 for en gennemgang heraf. Der er ingen danske ministerier eller brancheorganisationer, der har offentliggjort en definition på ordet havearbejde. Som ordet antyder, må virksomhed inden for havearbejde bestå af arbejde med havens produkter.

Virksomhed inden for havebrug, gartneri og havearbejde omfatter dermed alle arbejde med havens produkter. Ordene dækker derfor over den samme type virksomhed, hvorfor det ikke har en betydning, at ordlyden ikke er den samme. Den danske oversættelse af art. 15, stk. 3 er derfor korrekt for så vidt angår ordet havebrug.

Tabel 2 viser endvidere, at den danske og engelske oversættelse begge anvender ordet akvakultur, hvorimod den svenske og tyske oversættelse indeholder ordet fiskeopdræt.

Da der heller ikke er nogle fortolkningslementer fra EU, der kan hjælpe her, anvendes ligeledes en national fortolkning af erhvervene. Det fremgår heller ikke af forarbejderne til Mineralolieafgiftsloven eller af retspraksis, hvad akvakultur og fiskeopdræt dækker over, og derfor laves en ordlydsfortolkning ved inddragelse af definitioner.

Det fremgår af Fødevareministeriet hjemmeside, at akvakultur betyder dyrkning i vand og omfatter opdræt af fisk, skaldyr og andre vandlevende dyr og planter i dambrug eller havbrug.<sup>32</sup> Dette

---

<sup>32</sup> (Fødevareministeriet nr. 1)

stemmer overens med en almindelig forståelse af ordet. Nudansk ordbog angiver nemlig, at akvakultur er et kunstigt vækstmiljø i hav- eller ferskvand, hvor væksten for planter og dyr søges kontrolleret. På Fødevareministeriets hjemmeside er fiskeopdræt endvidere defineret ved, at virksomheden avler, plejer og udvikler fisk for eksempel i dambrug eller havbrug.<sup>33</sup>

Virksomhed inden for akvakultur og fiskeopdræt består således begge af fiskeopdræt, hvilket betyder, at aktiviteten er den samme. Virksomhed inden for disse erhverv foregår desuden begge inden for et nærmere afgrænset område. Akvakultur og fiskeopdræt dækker således over den samme type virksomhed, og det har derfor ingen betydning, at ordlyden af den svenske og tyske oversættelse ikke svarer til den danske oversættelse. Den danske oversættelse af ordet akvakultur er derfor korrekt.

Til opsummering viser sammenligningen af den danske, engelske, svenske og tyske oversættelse af artikel 15, stk. 3, at den danske oversættelse ikke er fuldstændig lig med nogle af de øvrige tre oversættelser. Ordene dækker dog over den samme type virksomhed, og derfor er den danske oversættelse korrekt for så vidt angår både landbrug, havebrug, akvakultur og skovbrug.

#### *6.4.1.2. Ordlydsfortolkning af art. 15, stk. 3*

Da den danske oversættelse af art. 15, stk. 3 er korrekt, laves herunder en ordlydsfortolkning af landbrug, havebrug, akvakultur og dambrug for at præcisere, hvad EU's bemyndigelse reelt indebærer.

Som tidligere nævnt er der ingen fortolkningslementer fra EU, hvorfor der også anvendes en national fortolkning af denne artikel. Da det heller ikke fremgår af forarbejderne til Mineralolieafgiftsloven eller af retspraksis, hvad landbrug, havebrug, akvakultur eller skovbrug indebærer, inddrages ligeledes definitioner af ordene i en ordlydsfortolkning.

Ordene landbrug og skovbrug er nævnt i både direktiv 92/81/EØF og direktiv 2003/96/EF. Der er således tidligere lavet en ordlydsfortolkning af disse to ord. Der henvises derfor til afsnit 6.3.1.2 for en fortolkning af ordene landbrug og skovbrug.

Ordene havebrug og akvakultur er også allerede blevet fortolket, og der henvises derfor til afsnit 6.4.1.1 for en fortolkning af disse ord.

---

<sup>33</sup> (Fødevareministeriet nr. 2)

Det er nu blevet præciseret, hvad EU's bemyndigelse i art. 15, stk. 3 indebærer. For at finde ud af om Danmark overholder denne bemyndigelse, sammenlignes erhvervene nævnt i direktivet med erhvervene, der kan få godtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 i afsnit 9.2.1.



## 7. MINERALOLIEAFGIFTSLOVEN

Mineralolieafgiftsloven er, som tidligere nævnt, en af de danske love, der blandt andet implementerer direktiv 92/12/EØF, direktiv 92/81/EØF, direktiv 2003/96/EF samt direktiv 2008/118/EF. Implementeringen af direktiverne i Mineralolieafgiftsloven ses for eksempel i bestemmelserne om hvilke virksomheder, der har lov til at befinde sig inde i suspensionsordningen; hvornår en vare er fritaget for afgift; samt hvornår en afgift kan godtgøres. I det følgende henviser MOAL til lovbekendtgørelse nr. 297 af 3. april 2006.

### 7.1. HR: Afgiftspligt

Det fremgår af MOAL § 1, at der skal betales afgift af mineralolieprodukter m.v. Hvis en vare ikke er specifikt nævnt i § 1, stk. 1, og varen for eksempel anvendes som motorbrændstof, skal der dog alligevel betales en afgift af varen efter den sats, der gælder for tilsvarende motorbrændstof, jf. MOAL § 1, stk. 2. På denne måde undgås det, som nævnt tidligere, at virksomhederne anvender en tilsvarende afgiftsfri vare til et formål, der ønskes reguleret.

Virksomheden skal betale afgiften på det tidspunkt, hvor varen overgår til forbrug, jf. MOAL § 2. Virksomheden skal derfor betale afgiften, når varen forlader suspensionsordningen, ved uregelmæssigheder eller ved modtagelse af varen hos en registreret varemottager.

Som hovedregel skal virksomheden således betale en afgift, når en afgiftspligtig vare forbruges første gang. Når virksomheden har afregnet afgiften over for SKAT, er virksomheden uden for suspensionsordningen, hvilket behandles nærmere straks nedenfor.

### 7.2. Suspensionsordningen

Som nævnt tidligere fastlægger direktiv 2008/118/EF den generelle ordning for harmoniserede punktafgifter. Denne ordning kaldes suspensionsordningen.

Suspensionsordningen er en ordning, hvor der er forskel på, om virksomheden er inde i ordningen eller uden for ordningen. Når virksomheden befinder sig inde i suspensionsordningen, er afgiften ikke afregnet over for SKAT. Det fremgår af MOAL § 3, at registrerede oplagshavere og registrerede varemottagere befinder sig inde i suspensionsordningen, hvilket behandles nærmere nedenfor i afsnit 7.2.2.

### 7.2.1. Formål

Formålet med suspensionsordningen er for det første, at virksomhederne skal undgå likviditets- og administrationsbesvær ved at skulle betale en afgift hver gang, varen sælges videre, hvorefter de eventuelt senere vil kunne få tilbagebetalt samme afgift. For det andet er formålet, at SKAT også skal undgå administrationsbesvær ved opkrævning af en afgift efterfulgt af en tilbagebetaling af samme afgift.

Til gengæld for at befinde sig i suspensionsordningen, skal virksomheden opfylde nogle fastsatte betingelser samtidigt med, at SKAT har fået en kontrolbeføjelse over for virksomhederne. SKAT skal kunne følge varen hele vejen gennem systemet, og der skal derfor ske en fakturering af varen hver gang, den sælges videre. Samtidigt skal virksomheden kunne redegøre for hver forbrugt mængde af varen.

### 7.2.2. Betingelser

En virksomhed kan kun befinde sig inde i suspensionsordningen, hvis den er godkendt og registreret som oplagshaver eller varemodtager hos told- og skatteforvaltningen.

#### *7.2.2.1. Registreret oplagshaver*

En registreret oplagshaver er *”en virksomhed eller person, der som led i udøvelsen af sit erhverv har fået autorisation til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende varer under afgiftssuspensionsordningen..”*, jf. MOAL § 3, stk. 1.

Den registrerede oplagshaver befinder sig inde i suspensionsordningen. Når der sælges en afgiftspligtig vare fra en registreret oplagshaver til en anden registreret oplagshaver, skal køberen derfor ikke betale afgiften ved modtagelsen af varen, idet den registrerede oplagshaver må modtage og opbevare varen uden at skulle betale afgiften. Den registrerede oplagshaver skal således først afregne afgiften, når varen overgår til forbrug.

#### *7.2.2.2. Registreret varemodtager*

En registreret varemodtager er *”en virksomhed eller person, der som led i udøvelsen af sit erhverv er registreret med en tilladelse til at modtage varer fra andre EU-lande under afgiftssuspensionsordningen”*, jf. MOAL § 4, stk. 2.

Den registrerede varemottager befinder sig uden for suspensionsordningen, og kan dermed ikke fremstille, forarbejde, oplægge eller afsende en afgiftspligtig vare med suspension af afgiften.

#### 7.2.2.3. Midlertidig registreret varemottager

En midlertidigt registreret varemottager er *”en virksomhed, institution eller person, der som led i udøvelsen af sit erhverv er registreret med en tilladelse til kun lejlighedsvis at modtage varer fra andre EU-lande eller tredjelande”*, jf. MOAL § 4, stk. 1.

Den midlertidigt registrerede varemottager befinder sig, som den registrerede varemottager, uden for suspensionsordningen, og kan ikke fremstille, forarbejde, oplægge eller afsende en afgiftspligtig vare med suspension af afgiften.

### 7.3. U: Afgiftsfritagelse

Selvom en vare er afgiftspligtig, kan det være, at virksomheden alligevel ikke skal betale en afgift, når varen forbruges. Varen kan nemlig være fritaget for afgift på nærmere fastsatte betingelser. Dette kan for eksempel være varer til diplomater eller varer til særlige formål, der er blevet godkendt på trods af, at varen er omfattet af lovens anvendelsesområde.

Hvis en vare er fritaget for afgift, skal der aldrig betales en afgift af forbruget af varen. Selvom en virksomhed modtager varen uden for suspensionsordningen, skal der derfor ikke betales en afgift, da forbruget af denne specifikke vare er godkendt. Varen modtages dermed som om, at virksomheden var inden for suspensionsordningen.

De nærmere betingelser for, hvornår en afgiftspligtig vare er fritaget for afgift, følger af MOAL § 9. Det fremgår heraf, at en oplagshavers levering af afgiftspligtige varer til for eksempel skibe i udenrigsfart af en vis størrelse og diplomater er fritaget for afgift. Dette behandles ikke yderligere, jf. afsnit 4.

### 7.4. U: Afgiftsgodtgørelse

Når virksomheden har betalt en afgift på en vare, har virksomheden i enkelte tilfælde mulighed for at få godtgørelse. Afgiften er allerede afregnet over for SKAT, hvilket betyder, at varen enten befinder sig uden for suspensionsordningen eller er forbrugt inden for suspensionsordningen. Det fremgår af den enkelte godtgørelsesbestemmelse, hvilke betingelser der skal være opfyldte for at få afgiftsgodtgørelse.

Godtgørelsesbestemmelserne er lavet ud fra en afvejning mellem det fiskale hensyn og det adfærd-regulerende hensyn på den ene side og konkurrenceelementet på den anden side. Formålet med afgiftsgodtgørelse er hovedsageligt at sikre danske virksomheders konkurrenceevne ved at begrænse afgiftens belastning. Formålet kan desuden også være, at den afgiftspligtige vare anvendes til et formål, som lovgiver ikke ønsker at regulere.

Det fremgår af MOAL §§ 10 og 11, hvornår der kan fåes godtgørelse for en betalt energiafgift, hvilket behandles straks nedenfor.

#### 7.4.1. MOAL § 10

Det fremgår af MOAL § 10, at en ikke-registreret oplagshaver kan få bevilling til afgiftsgodtgørelse efter ansøgning, hvis varen enten leveres til en virksomhed inden for suspensionsordningen eller ud af afgiftsområdet, jf. MOAL § 8.

En ikke-registreret oplagshaver kan desuden få afgiftsgodtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens § 10, hvis han anvender den afgiftspligtige vare til et formål, der er afgiftsfritaget efter MOAL § 9.

Selvom virksomheden opfylder et af disse kriterier, bortfalder retten til godtgørelse dog, hvis leverandør og modtager er forbundne virksomheder. Dette betyder, at såfremt samme ejerkreds ejer over 50% i begge selskaber, kan der alligevel ikke fåes afgiftsgodtgørelse efter MOAL § 10.

#### 7.4.2. MOAL § 11

Det fremgår af MOAL § 11, stk. 1, at en virksomhed kan få godtgørelse for andre produkter end benzin, der er brugt i virksomheden eller anvendt til fremstilling af varme/kulde brugt i virksomheden, som er leveret fra en momsregistreret varme- eller kuldeproducent.

Det er dog en betingelse, at varen ikke er anvendt til komfortkøling, kuldeproduktion med henblik på salg eller rumvarme, der ikke har karakter af procesenergi, jf. MOAL § 11, stk. 4.

Virksomheden kan dermed få godtgørelse af afgiften af energi anvendt:

- I lukkede anlæg, jf. § 11, stk. 4, nr. 2
- Som procesenergi, jf. § 11, stk. 1, nr. 1 smh. m. stk. 4 modsætningsvist
- Som rumopvarmning, der har karakter af procesenergi, jf. § 11, stk. 5

- Som motorbrændstof i ikke-registrerede køretøjer i jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug, pelsdyravl, jf. § 11, stk. 2, 2. pkt. smh. stk. 3, 1. og 3. pkt., samt disse erhvervs transport væk fra eget område, jf. stk. 3, 2. pkt.

I det følgende behandles udelukkende muligheden for at få godtgørelse af afgiften af varer anvendt som motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 3.

## 8. GODTGØRELSE AF MOTORBRÆNDSTOF, JF. MOAL § 11, STK. 3 - HISTORISK

I nedenstående afsnit skildres den historiske udvikling for reglerne om godtgørelse af afgiften af energi anvendt som motorbrændstof.

### 8.1. Afgiften af mineralolie anvendt som motorbrændstof godtgøres som andet forbrug heraf

Det fremgår af § 10 i lovbekendtgørelse nr. 621 af 14/10 1988<sup>34</sup>, hvornår en virksomhed på dette tidspunkt kunne få godtgørelse af afgiften af mineralolier anvendt som motorbrændstof. Det følger heraf, at:

*”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter nærværende lov*

*1) af den i virksomheden forbrugte afgiftspligtige olie...”*

I henhold til ovennævnte kunne virksomhederne i 1988 få godtgørelse af afgiften af mineralolie anvendt som motorbrændstof på de samme betingelser, som afgiften på andet forbrug af mineralolier kunne godtgøres. Der var to betingelser, der skulle være opfyldte, for at afgiften kunne godtgøres. Den første betingelse var, at virksomheden skulle være registreret efter merværdiafgiftsloven, hvilket betyder, at virksomheden skulle være momsregistreret. Denne betingelse er bibeholdt den dag i dag, og derfor behandles denne nærmere i afsnit 9.3.1. Den anden betingelse var, at virksomheden selv skulle have forbrugt den afgiftspligtige olie, jf. ordet *”forbrugte”* i art. 10, stk. 1, nr. 1. Dette omtales som forbrugskriteriet, hvilket behandles yderligere i afsnit 9.3.2, da denne betingelse også i dag skal være opfyldt for at få godtgørelse.

Hvis disse to betingelser var opfyldte, kunne virksomheden få godtgørelse af afgiften på motorbrændstof i samme omfang, som virksomheden havde fradragsret for købsmomsen, jf. art. 10, stk. 2.

---

<sup>34</sup> (LBG nr. 621)

## 8.2. Godtgørelsesniveauet af afgiften på motorbrændstof nedtrappes

### 8.2.1. Registrerede motorkøretøjer

Fra den 1. juli 1991 kunne afgiften på energi anvendt som motorbrændstof ikke længere godtgøres som andet forbrug af mineralolier. Denne ændring skete med lov nr. 396 af 6. juni 1991<sup>35</sup>, hvor følgende sætning blev indsat i art. 10, stk. 2:

*”For olieprodukter, der anvendes som drivmiddel i registrerede motorkøretøjer, ydes der kun delvis tilbagebetaling af afgiften.”*

Virksomhederne kunne dermed ikke længere få godtgjort afgiften på motorbrændstof i samme omfang, som de havde fradragsret for købsmomsen. Hvis virksomhederne benyttede registrerede motorkøretøjer, kunne de således fremover kun få delvis afgiftsgodtgørelse. Afgiften af energi anvendt som motorbrændstof i ikke-registrerede motorkøretøjer kunne derimod stadig godtgøres i samme omfang, som virksomheden havde fradragsret for købsmomsen.

Det har dog ingen betydning for godtgørelsesmuligheden, om en anvendt traktor er registreret eller ej, da en traktor ikke er et motorkøretøj i færdselslovens forstand. Dette behandles nærmere i afsnit 9.2.3.

### 8.2.2. Specifikke erhverv

Med lov nr. 1029 af 19. december 1992<sup>36</sup> blev godtgørelsesbestemmelsen ændret endnu engang. Nu kunne virksomhederne som hovedregel ikke få godtgørelse af afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 2:

*”Afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof, tilbagebetales ikke, jf. dog stk. 3.”*

Der blev dog samtidigt indsat en undtagelse hertil i MOAL § 11, stk. 3, hvorefter bestemte erhverv stadig kunne få godtgjort afgiften af varer anvendt som motorbrændstof.

Denne undtagelse lyder: *”Afgiften af motorbrændstof, der udelukkende anvendes til virksomhed omfattet af merværdiafgiftslovens § 25, stk. 1, refunderes efter stk. 2. Der ydes ligeledes afgiftsgodtgørelse for transport fra ejendommens område af egne produkter hidrørende fra den*

---

<sup>35</sup> (Lov nr. 396)

<sup>36</sup> (Lov nr. 1029)

*nævnte virksomhed. Afgift af motorbrændstof anvendt i registrerede motorkøretøjer refunderes ikke.”*

Virksomheden kunne dermed få godtgjort afgiften af varer anvendt som motorbrændstof, hvis virksomheden var omfattet af merværdiafgiftslovens § 25, stk. 1, som indeholdt et særligt landbrugsregister. Dette landbrugsregister indeholdt virksomhed med ”*jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl*”.<sup>37</sup> Virksomheden skulle således drive et af disse erhverv for at få godtgjort afgiften af varer anvendt som motorbrændstof efter bestemmelsens første punktum.

Danmark har i MOAL § 11, stk. 3 valgt at henvise til et eksisterende landbrugsregister uden at ændre på indholdet heraf. Det fremgår ikke af Mineralolieafgiftslovens forarbejder, hvorfor lovgiver har valgt at gøre dette. Grunden kan være, at lovgiver har villet bevare et ældre register, der har eller har haft stor betydning for landbrugserhvervet. Grunden kan dog også være, at Danmark ønskede at friholde landbrugsaktiviteter i bred forstand, og derfor har lavet denne reference til landbrugsregistret.

Hvis virksomhedens aktivitet ikke blev anset for at være omfattet af ovennævnte landbrugsregister, kunne virksomheden dog alligevel få godtgørelse. Betingelsen var dog, at virksomheden selv transporterede sine egne varer væk fra virksomheden, jf. bestemmelsens 2. pkt.

Det fremgår af bemærkningerne til § 11, stk. 3, at bestemmelsens andet punktum blev indsat for at præcisere, at afgiftsgodtgørelsen ligeledes gælder for maskinstationer, der udfører markarbejder.<sup>38</sup> Det er dermed ikke kun landmanden, som selv udfører de omfattede aktiviteter, der kan få godtgjort afgiften efter § 11, stk. 3, 1. pkt. Det afgørende for, om der kunne fås afgiftsgodtgørelse, var derfor, om arbejdet blev udført som et direkte led i de i momslovens § 25, stk. 1 nævnte erhverv. Det havde dermed ingen betydning, hvem der konkret udførte arbejdet. Dette betyder også, at landmanden selv ikke fremover vil kunne få godtgørelse af afgiften på varer, der anvendes til andet end egentligt landbrugsarbejde. Lovgiver har dermed undgået, at der sker en konkurrenceforvriddning mellem landmænd, maskinstationer og vognmænd, der i konkurrence udfører aktiviteter inden for landbrugserhvervet.

---

<sup>37</sup> (LBG nr. 773), § 25, stk. 1

<sup>38</sup> (LFS 27), s. 21



For at få afgiftsgodtgørelse efter bestemmelsens 1. og 2. pkt. skal virksomheden desuden anvende ikke-registrerede motorkøretøjer, jf. MOAL § 11, stk. 3, 3. pkt. Virksomheden kunne tidligere få delvist fradrag, hvis de benyttede registrerede motorkøretøjer, men denne godtgørelse forsvandt pr. 1. januar 1993<sup>39</sup>, hvorefter der ikke længere kan fås godtgørelse af afgiften af varer anvendt som motorbrændstof i registrerede motorkøretøjer.

Med lov nr. 1029 benyttede Danmark således muligheden i Rådets direktiv 92/81/EØF for at fritage landbrugsaktiviteter for afgift af varer anvendt som motorbrændstof i visse erhverv. Som tidligere nævnt giver direktivets art. 8, stk. 2, litra f medlemsstaterne mulighed for at anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse for mineralolier, der anvendes *”udelukkende inden for landbrug, gartneri, skovbrug og dambrug”*.

Direktivet nævner dermed fire erhverv, som medlemsstaterne kan vælge at give afgiftsgodtgørelse. Mineralolieafgiftsloven henviser, som tidligere nævnt, til Momslovens landbrugsregister, hvori der er nævnt otte erhverv. Danmark giver dermed godtgørelse til otte erhverv. Dette synes umiddelbart at være et problem, eftersom direktivet udtrykkeligt angiver, at medlemsstaterne kan anvende afgiftsgodtgørelse for mineralolier, der anvendes *”udelukkende”* inden for de fire nævnte erhverv.

Som tidligere nævnt i afsnit 6.3 følger det af direktivets betragtning nr. 6, at medlemsstaterne kun kan anvende reducerede afgiftssatser, hvis det ikke giver anledning til konkurrenceforvridning. Dette indikerer, at Danmark kun kan give godtgørelse til de erhverv, som direktivet nævner. Hvis Danmark giver afgiftsgodtgørelse til flere erhverv end andre medlemsstater i EU, medfører dette en konkurrencevridning mellem virksomheder i Danmark og virksomheder i andre medlemsstater, der ikke har mulighed for at få godtgørelse.

Selvom ordlyden af direktivets godtgørelsesmulighed og Danmarks godtgørelsemulighed ikke er ens, må Danmark imidlertid gerne bibeholde ordlyden af bestemmelsen. Da § 11, stk. 3 er en undtagelse til hovedreglen om, at der skal betales en afgift af varer, der anvendes som motorbrændstof, skal det dog sikres, at der ikke er for mange virksomheder, der får godtgørelse. Danmark må gerne give færre virksomheder godtgørelse end direktivet hjemler adgang til, da det er en ret, der er givet medlemsstaterne og dermed ikke en pligt.

Med Danmarks henvisning til Landbrugsregisteret har Danmark positivt taget stilling til, hvad der anses for at være omfattet af landbrugserhvervet. EU må derimod mene, at gartneri, skovbrug og

---

<sup>39</sup> (Lov nr. 1029), § 35

dambrug ikke er omfattet af landbrugserhvervet, da der ellers blot kunne have stået ”landbrug” i artiklen. Dette indikerer, at Danmark og EU umiddelbart har en forskellig opfattelse af erhvervene. Spørgsmålet er derfor, om Danmark giver flere virksomheder godtgørelse, end direktivet hjemler adgang til, eller om erhvervene overordnet set reelt er ens.

#### 8.2.2.1. Hvem giver Danmark godtgørelse til?

For at kunne vurdere, hvorvidt Danmark overholder EU’s bemyndigelse, er det nødvendigt at finde ud af, hvem det helt præcist er, som Danmark giver godtgørelse til.

I tabel 3 nedenfor er de erhverv, der kan få godtgørelse efter MOAL § 11, stk. 3, nævnt.

<b>Landbrugs- register</b>	Jordbrug	husdyrbrug	Gartneri	Frugtavl	Skovbrug	Fiskeri	Dambrug	Pelsdyravl
--------------------------------	----------	------------	----------	----------	----------	---------	---------	------------

Tabel 3: Erhvervene nævnt i Momslovens landbrugsregister.

Det fremgår ikke af forarbejderne til Mineralolieafgiftsloven, hvad jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug og pelsdyravl indebærer. Da retspraksis heller ikke har taget stilling til, hvad virksomhed inden for disse erhverv præcist er, fortolkes der istedet på selve ordlyden ved inddragelse af definitioner på erhvervene.

Som det fremgår af tabel 3, giver Danmark godtgørelse til jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl og pelsdyravl. I afsnit 6.3.1.2 blev ordet landbrug defineret som virksomhed inden for jordbrug, dyrehold, planteavl, frugtavl, gartneri og pelsdyravl, jf. Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri. Dermed kan disse ord modsætningsvist defineres som virksomhed inden for landbruget, hvilket indikerer, at Danmark overholder EU’s bemyndigelse for så vidt angår jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtsavl og pelsdyravl.

Der laves dog alligevel en fortolkning af disse fem ord for at sikre, at sammenligningen med erhvervene i direktivet bliver så korrekt som muligt.

Som nævnt giver Danmark godtgørelse til virksomhed inden for jordbrug. Der findes ingen officielle definitioner fra et ministerium, hvoraf det fremgår, hvad virksomhed inden for jordbrug reelt er. Da der heller ikke er nogen definition herpå fra en brancheorganisation, anvendes den

almindelige sproglige opfattelse af ordet. Virksomhed inden for jordbrug er dermed udnyttelse af jorden til agerbrug og husdyrbrug, hvilket også kaldes landbrug.<sup>40</sup>

Danmark giver desuden mulighed for godtgørelse til virksomhed inden for husdyrbrug. Der er heller ingen officielle definitioner fra et ministerium eller en brancheorganisation, der angiver, hvad ordet husdyrbrug reelt indebærer. En almindelig sproglig forståelse af ordet er, at virksomhed inden for husdyrbrug er produktion af husdyr og produkter fra husdyr.<sup>41</sup>

Tabel 3 viser, at Danmark også giver godtgørelse til virksomhed inden for gartneri. Dette ord er fortolket én gang i afsnit 6.3.1.2, og derfor henvises hertil for en definition af ordet.

Danmark giver også godtgørelse til virksomhed inden for frugtavl. Der findes heller ingen officiel definition fra et ministerium eller en brancheorganisation, der angiver, hvad ordet frugtavl egentligt indebærer. Ud fra en almindelig sproglig forståelse af ordet betyder frugtavl, at der dyrkes frugt.<sup>42</sup>

Virksomhed inden for skovbrug kan ligeledes få godtgørelse i Danmark. Ordet skovbrug er allerede defineret én gang i afsnit 6.3.1.2, og derfor henvises hertil for en definition af ordet.

Danmark giver også godtgørelse til pelsdyravl. Der er ingen ministerier, der har lavet en offentlig definition af ordet pelsdyravl. Det fremgår af Dansk Pelsdyravlerforening, at pelsdyravl er opdræt af pelsdyr, for derefter at sælge skindet videre til en pelsfabrik. Samtidigt fremgår det, at pelsdyravl er en del af landbruget.<sup>43</sup>

Danmark giver også godtgørelse til virksomhed inden for dambrug. Dette ord er også defineret tidligere, og derfor henvises til afsnit 6.3.1.1 for en definition.

Det fremgår af tabel 3, at Danmark også giver godtgørelse til fiskeri. Der er ikke nogen officiel definition fra et ministerium, hvoraf det fremgår, hvad ordet fiskeri konkret indebærer. Ud fra navnet på Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri kan det dog udledes, at fiskeri ikke er det samme som fødevarer og landbrug.<sup>44</sup> Fiskeri er derfor ikke en del af landbrugserhvervet. En

---

<sup>40</sup> (Nudansk Ordbog)

<sup>41</sup> (Nudansk Ordbog)

<sup>42</sup> (Nudansk Ordbog)

<sup>43</sup> (Dansk pelsdyravl)

<sup>44</sup> (Fødevareministeriet nr. 4)

almindelig forståelse af ordet er, at virksomhed inden for fiskeri er en kommerciel fangst af fisk i større mængder.<sup>45</sup>

#### 8.2.2.2. Overskrider Danmark EU's bemyndigelse givet i direktiv 92/81/EØF?

Det blev i afsnit 6.3.1.2 præciseret, hvad EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f reelt indebærer, og det blev ovenfor i afsnit 8.2.2.1 præciseret, hvem det reelt er, som Danmark giver mulighed for at få godtgørelse efter MOAL § 11, stk. 3. Nedenfor sammenholdes erhvervene nævnt i Momslovens landbrugsregister med erhvervene nævnt i direktiv 92/81/EØF for at finde frem til, om Danmark overholder EU's bemyndigelse.

<b>Landbrugsregister</b>	Gartneri	Skovbrug	Dambrug
<b>Direktiv 92/81/EØF</b>	Gartneri	Skovbrug	Dambrug

Tabel 4: Sammenligning af landbrugsregister og direktiv 92/81/EØF.

Som det ses af tabel 4, indeholder landbrugsregister og direktiv ordene gartneri, skovbrug og dambrug. Disse ord er defineret på samme måde, da der er lavet en national ordlydsfortolkning af både landbrugsregister og direktiv i henholdsvis afsnit 8.2.2.1 og afsnit 6.3.1.2. Danmark har derfor med rette anset gartneri, skovbrug og dambrug for at være omfattet af EU's bemyndigelse.

Som tidligere nævnt har Danmark valgt at henvise til et landbrugsregister i MOAL § 11, stk. 3, hvilket umiddelbart indikerer, at Danmark anser disse erhverv for at være omfattet af landbrugserhvervet. Dette behandles nærmere straks nedenfor.

<b>Landbrugsregister</b>	Jordbrug	Husdyrbrug	Frugtavl	Fiskeri	Pelsdyravl
<b>Direktiv 92/81/EØF</b>	Landbrug				

Tabel 5: Sammenligning af landbrugsregister og direktiv 92/81/EØF.

Tabel 5 viser, at erhvervet landbrug er nævnt i direktivet, hvorimod det ikke er positivt nævnt i landbrugsregisteret. Spørgsmålet er derfor, om jordbrug, husdyrbrug, frugtavl, fiskeri og pelsdyravl i direktivets forstand kan anses for at være omfattet af erhvervet landbrug.

<sup>45</sup> (Nudansk Ordbog)

Som nævnt giver direktivet medlemsstaterne ret til at give godtgørelse til virksomhed inden for landbrug. Ordet landbrug er defineret i afsnit 6.3.1.2 som virksomhed inden for jordbrug, dyrehold, planteavl, frugtavl, gartneri og pelsdyravl.

Danmark giver godtgørelse til virksomhed inden for jordbrug, hvilket blev defineret i afsnit 8.2.2.1 som udnyttelse af jorden til agerbrug og husdyrbrug. Som nævnt ovenstående er jordbrug omfattet af landbrugserhvervet i direktivet, hvilket betyder, at Danmark med rette har anset jordbrug for at være omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f.

Danmark giver også godtgørelse til virksomhed inden for husdyrbrug, hvilket blev defineret som produktion af husdyr og produkter fra husdyr i afsnit 8.2.2.1. Som nævnt ovenfor er virksomhed inden for jordbrug også husdyrbrug, hvilket betyder, at husdyrbrug ligeledes er en del af landbrugserhvervet. Som nævnt ovenfor er dyrehold omfattet af landbrugserhvervet i direktivet. Dermed har Danmark med rette anset husdyrbrug for at være omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f.

Gartneri er ligeledes et af de erhverv, som Danmark giver mulighed for at få godtgørelse. Dette blev defineret som virksomhed med dyrkning og salg af grøntsager eller blomster i afsnit 6.3.1.2. Direktivet giver bemyndigelse til, at medlemsstaterne kan give godtgørelse til virksomhed inden for planteavl, frugtavl og gartneri, da disse findes at være en del af landbrugserhvervet. Danmark har derfor med rette anset gartneri for at være omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f.

Danmark giver også mulighed for godtgørelse til frugtavl, hvilket blev defineret i afsnit 8.2.2.1 som dyrkning af frugt. Landbrugserhvervet blev også defineret som frugtavl, hvilket betyder, at Danmark også med rette har anset frugtavl som omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f.

Pelsdyravl er også et af de erhverv, som Danmark giver mulighed for at få godtgørelse. Dette blev i afsnit 8.2.2.1 defineret som virksomhed med opdræt af pelsdyr med efterfølgende salg af skindet. Pelsdyravl er også omfattet af landbrugserhvervet i direktivet. Danmark har således også med rette anset pelsdyravl for at være omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f.

Danmark giver også mulighed for godtgørelse til virksomhed inden for fiskeri. Dette blev defineret i afsnit 8.2.2.1 som virksomhed med fiskefangst i større mængder. Det fremgår ikke af definitionen af landbrug, at fiskeri er omfattet heraf. Der findes heller ingen officiel definition fra et dansk ministerium, der antyder, at fiskeri er omfattet af landbrugserhvervet. Betegnelsen "Ministeriet for

Fødevarer, Landbrug og Fiskeri” indikerer ligeledes, at fiskeri og landbrug er to forskellige erhverv. Den almindelige sproglige forståelse af fiskeri antyder desuden heller ikke, at fiskeri er omfattet af landbrugserhvervet. Det geografiske område for landbrug og fiskeri er endvidere også forskelligt, nemlig henholdsvis på land og til vands. Fiskeri kan derfor efter en national fortolkning ikke anses for at være en del af landbrugserhvervet. Såfremt Danmark har anset fiskeri for at være omfattet af ordet landbrug i direktivet, har Danmark derfor ikke med rette anset fiskeri for at være omfattet af art. 8, stk. 2, litra f.

Danmark er dog ikke gået ud over EU’s bemyndigelse for så vidt angår fiskerierhvervet, hvis fiskeri kan anses for at være omfattet af dambrugserhvervet, hvilket behandles nedenfor.

<b>Landbrugsregister</b>	Fiskeri
<b>Direktiv 92/81/EØF</b>	Dambrug

Tabel 6: Sammenligning af landbrugsregister og direktiv 92/81/EØF.

Som det fremgår af tabel 6 giver direktivet medlemsstaterne ret til at give godtgørelse inden for dambrug. Dette er defineret i afsnit 6.3.1.1 som virksomhed med opdræt af fisk og planter inde i landet. Danmark giver derimod godtgørelse til virksomhed med fangst af fisk. Dambrug og fiskeri adskiller sig således i forhold til virksomhedens aktivitet. I dambrug drives der virksomhed med fiskeopdræt, hvorimod der i fiskeri drives virksomhed med fiskefangst. Dette indikerer, at fiskeri ikke er omfattet af dambrugserhvervet. Virksomhed inden for dambrug foregår desuden inden for et nærmere afgrænset område inde i landet, mens virksomhed inden for fiskeri også foregår ude på havet, der ikke på samme måde er et nærmere afgrænset område. Selvom dambrug og fiskeri begge handler om virksomhed med fisk, er hvervenerne vidt forskellige. Danmark kan derfor ikke med rette have anset fiskeri for at være omfattet af dambrugserhvervet.

Fiskeri kan således hverken anses for at være omfattet af landbrugserhvervet eller af dambrugserhvervet i direktivet, og derfor har Danmark ikke overholdt EU’s bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f for så vidt angår fiskeri.

I dommen SKM 2003.304.LSR blev aktiviteter med transport af fisk, opbevaring af fisk og udlejning af fiskekasser ikke anset for at være virksomhed omfattet af MOAL § 11, stk. 3, 1. pkt. Denne dom viser, at virksomhed inden for fiskeri ikke består af transport og opbevaring af fisk eller

af udlejning af fiskekassser. Det fremgår ikke direkte af afgørelsen, om fiskeri er omfattet af EU's bemyndigelse. Afgørelsen ligger sig dog op af, at fiskeri ikke er omfattet af art. 8, stk. 2, litra f. Fiskeri er imidlertid positivt nævnt i Momslovens landbrugsregister, og spørgsmålet er derfor, om udfaldet af denne dom er forkert, hvilket behandles nærmere nedenfor i afsnit 9.2.2.2.

Som nævnt tidligere adskiller den engelske oversættelse af art. 8, stk. 2, litra f sig fra de øvrige tre oversættelser af artiklen. Den engelske oversættelse anvender ordet indlandsfiskeri, mens de øvrige tre oversættelser anvender ordet dambrug. Spørgsmålet er derfor, om fiskeri kan anses for at dække over samme type virksomhed som indlandsfiskeri. Hvis dette er tilfældet kan fiskeri anses for at være omfattet af den engelske oversættelse af art. 8, stk. 2, litra f.

Ved sammenligning af indlandsfiskeri og ordet fiskeri kan der findes en sammenhæng, da indlandsfiskeri og fiskeri begge er virksomhed med fiskefangst. Dette betyder, at aktiviteten fiskefangst kan anses for at være omfattet af art. 8, stk. 2, litra f, hvis udelukkende den engelske oversættelse anvendes. Som nævnt i afsnit 6.3.1.1 kan det geografiske område for indlandsfiskeri diskuteres. Indlandsfiskeri kan enten anses for at være virksomhed inde i landet eller inden for territorielt farvand. Hvis indlandsfiskeri er virksomhed inde i landet, er det geografiske område forskelligt, da fiskeri typisk forbindes med virksomhed på havet. Indlandsfiskeri og fiskeri kan derfor ikke anses for at være omfattet af art. 8, stk. 2, litra f. Hvis indlandsfiskeri derimod anses for at være virksomhed inden for territorielt farvand, er det geografiske område ens for indlandsfiskeri og fiskeri. Indlandsfiskeri og fiskeri dækker således over samme type virksomhed, og dermed er fiskeri omfattet af EU's bemyndigelse.

Som tidligere nævnt er det udelukkende den engelske oversættelse, der anvender ordet indlandsfiskeri, hvilket indikerer, at den engelske oversættelse ikke er korrekt for så vist angår ordet indlandsfiskeri. Fiskefangst kan derfor ikke anses for at være omfattet af art. 8, stk. 2, litra f.

Til opsummering vurderes Danmark med rette at have anset jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, dambrug og pelsdyravl for at være omfattet af EU's bemyndigelse. Til gengæld vurderes Danmark ikke at overholde EU's bemyndigelse for så vidt angår fiskeri.

Det fremgår af direktiv 92/81/EØF art. 10, stk. 2, at medlemsstaterne skal meddele Kommissionen teksterne til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de vedtager på deres område, der er omfattet af direktivet. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 må antages at være en af Mineralolieafgiftslovens vigtigste bestemmelser, da denne er en undtagelse til hovedreglen om, at der skal betales en afgift af

varer anvendt som motorbrændstof. Danmark har derfor pligt til at sende teksten til § 11, stk. 3 til Kommissionen. Ved gennemgang af offentlige dokumenter fremgår det ikke, at Danmark har gjort dette. Danmark har derfor et latent problem, da EU således ikke har haft mulighed for at tage stilling til, om Danmark overholder bemyndigelsen i art. 8, stk. 2, litra f. Dette er umiddelbart et problem i forhold til fiskerierhvervet. Hvis andre medlemsstater ikke giver mulighed for godtgørelse til virksomhed inden for fiskeri stilles fiskerivirksomheder i Danmark bedre konkurrencemæssigt. Formålet med direktivet, er som nævnt, at der ikke sker en konkurrenceforvridning mellem virksomheder i de forskellige medlemsstater.

### 8.3. Godtgørelse af afgiften på benzin bortfalder

Det fremgår af Mineralolieafgiftslovens § 9, nr. 1, at der er afgiftsfritagelse, når en oplagshaver leverer ”1) benzin til anden teknisk brug end motordrift samt til anvendelse omfattet af § 11, stk. 3, ”.<sup>46</sup> Benzin, der anvendes af blandt andet landbrugsvirksomheder til brug ved arbejde i landbrug, skovbrug, gartneri m.v., er dermed fritaget for afgift.

Denne afgiftsfritagelse for benzin blev med lov nr. 1214 af 27. december 1996<sup>47</sup> ophævet, hvorefter § 9 nr. 1 kom til at lyde således: ”Benzin til anden teknisk brug end motordrift, ”. Jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug og pelsdyravl kan således ikke længere få godtgørelse af afgiften på benzin. Det øvrige forbrug vil dog stadig kunne godtgøres, hvis betingelserne herfor er opfyldte.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget<sup>48</sup>, at afgiftsfritagelsen for benzin blev ophævet blandt andet fordi afgiftsfritagelsen for benzin havde fået mindre økonomisk betydning for de omfattede erhverv, da forbruget af benzin var faldet. Dette skyldtes, at de benzindrevne motorkøretøjer efterhånden var blevet erstattet af dieseldrevne maskiner. Ophævelsen af benzin-afgiftsfritagelsen fik således ikke store økonomiske konsekvenser for erhvervene, idet benzin i de følgende år i langt større grad blev erstattet af dieselolie, hvor der stadig er mulighed for at få afgiftsgodtgørelse.

Det skal bemærkes, at fritagelsen for afgiften på benzin ikke blev ophævet for fiskeri. Direktiv 92/81/EØF angiver nemlig, at denne fritagelse er obligatorisk,<sup>49</sup> hvilket betyder, at Danmark skal

---

<sup>46</sup> (LBG nr. 858)

<sup>47</sup> (Lov nr. 1214)

<sup>48</sup> (LFS 40), afsnit 1 og 2

<sup>49</sup> (Direktiv 92/81/EØF), art. 8, stk. 1, litra c.



give afgiftsfritagelse. Skibe i udenrigsfart og fiskerfartøjer på 5 BRT og derover har således stadig mulighed for afgiftsfritagelse, jf. MOAL § 9, nr. 4.

#### 8.4. Ordlyden af § 11, stk. 3 ændres grundet ophævelsen af Momslovens landbrugsregister

Som nævnt tidligere kan afgiften på motorbrændstof, der udelukkende anvendes til virksomhed omfattet af momslovens § 66, stk. 1<sup>50</sup>, godtgøres. Momslovens § 66, stk. 1 indeholder et landbrugsregister, hvoraf det fremgår, hvem der kan få godtgjort afgiften på motorbrændstof, hvilket tidligere fremgik af § 25, stk. 1. Dette landbrugsregister blev med lov nr. 435 af 26. juni 1998<sup>51</sup> ophævet, og derfor blev Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 omformuleret, idet bestemmelsen henviste til landbrugsregistret.

Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 vil derfor fremover lyde således:

*”Stk. 3. Afgift af motorbrændstof, der udelukkende anvendes til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl, tilbagebetales efter stk. 2.”*

De godtgørelsesberettigede aktiviteter fra Landbrugsregistret nævnes således nu direkte i bestemmelsen. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget<sup>52</sup>, at der med lovændringen ikke sker en ændring af de godtgørelsesberettigede aktiviteter. Hermed har hensigten med lovændringen ikke været at ændre den gældende retstilstand vedrørende afgrænsningen af de godtgørelsesberettigede aktiviteter.

Yderligere fremgår det af bemærkninger til lovforslaget, at *”afgørende for, om der kan ydes godtgørelse efter bestemmelsen er, hvilken aktivitet der er tale om (fx mark- og skovarbejde), og ikke om virksomheden er momsregistreret som landbrugsvirksomhed m.v.”*. Det er derfor ligegyldigt, om for eksempel markarbejde udføres af landmanden, en maskinstation eller en helt tredje person. Det afgørende er udelukkende, at der er tale om markarbejde, der er et direkte led i landbrugserhvervet.

---

<sup>50</sup> (LBK 634)

<sup>51</sup> (Lov nr. 435)

<sup>52</sup> (LFS 105), s. 17 øverst

## 9. GODTGØRELSE AF MOTORBRÆNDSTOF, JF. MOAL § 11, STK. 3 – GÆLDENDE RET

Lovbekendtgørelse nr. 297 af 3. april 2006 om energiafgift af mineralolieprodukter mv. er gældende ret, og derfor vil paragrafferne i det følgende henvise hertil, medmindre andet fremgår direkte af teksten. I det følgende anvendes direktiv 2003/96/EF's art. 15, stk. 3 til at vurdere, om Danmark overholder EU's bemyndigelse i dag. Herudover behandles en række domme til at belyse, hvilke aktiviteter der jf. retspraksis anses for at være primæraktiviteter inden for de nævnte erhverv.

### 9.1. Hovedregel = Afgift

Det fremgår af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, 2. pkt., at *"afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof, tilbagebetales ikke, jf. dog stk. 3."*

I henhold til ovenstående er hovedregel, at der ikke ydes godtgørelse af afgiften, når varen anvendes som motorbrændstof. Retsstillingen er dermed den samme som i 1992, hvilket blev behandlet tidligere. Det fremgår af Punktafgiftsvejledningen<sup>53</sup>, at der ved motorbrændstof normalt forstås *"olie, autogas, flaskegas og naturgas, der anvendes som brændsel til drift af fx vare- og lastbiler, busser, traktorer, mejetærskere, entreprenørmaskiner og stationære motorer"*. Herudover anses *"olie, flaskegas og naturgas, der anvendes til drift af særlige aggregater, der er monteret på lastbiler, andre motordrevne køretøjer, trailere mv., fx pumper, kraner, kompressorer og køleanlæg (kølemotorer)"* desuden også for at være omfattet af begrebet motorbrændstof.

Afgiften af varer anvendt som motorbrændstof kan derfor kun godtgøres, hvis virksomheden opfylder betingelserne i MOAL § 11, stk. 3, som omtales nedenfor.

### 9.2. Undtagelse = Afgiftsgodtgørelse

Det fremgår af MOAL § 11, stk. 3, 1. pkt., at der ydes godtgørelse af afgiften på motorbrændstof, der *"udelukkende anvendes til afgiftspligtig virksomhed efter merværdiafgiftsloven med jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl"*.

Ovennævnte viser, at virksomheder kan få godtgørelse af afgiften på motorbrændstof, hvis brændstoffet anvendes til en aktivitet inden for et af de nævnte erhverv i bestemmelsen. Som nævnt

---

<sup>53</sup> (Punktafgiftsvejledningen), afsnit F.6.10.1.

tidligere fremgår det af bemærkningerne til lov nr. 1029, at det ikke er afgørende, hvem der udfører aktiviteten, men derimod om arbejdet udføres som et direkte led i et af de nævnte erhverv.

Ordlyden af de erhverv som Danmark giver godtgørelse til, er den samme som dengang Danmark i lov nr. 1029 benyttede godtgørelsesmuligheden fra EU. Disse erhverv blev fortolket i afsnit 8.2.2.1, og derfor henvises til dette afsnit for en gennemgang af erhvervene.

### 9.2.1. Overskrider Danmark EU's bemyndigelse givet i direktiv 2003/96/EF?

Som tidligere nævnt er direktiv 92/81/EØF blevet erstattet af direktiv 2003/96/EF, hvilket har medført, at medlemsstaternes mulighed for at give godtgørelse af afgiften på motorbrændstof nu findes i art. 15, stk. 3. Ordlyden af denne artikel er ændret, hvorefter medlemsstaterne fremover kan anvende afgifter ned til nul for energiprodukter, der anvendes til arbejde i *"landbrug, havebrug eller akvakultur og i skovbrug"*.

Det er derfor interessant om denne ændring har nogen betydning i forhold til de erhverv, der er omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Tabel 7 nedenfor viser, hvilke erhverv medlemsstaterne kan vælge at give afgiftsgodtgørelse til efter henholdsvis direktiv 92/81/EØF og direktiv 2003/96/EF.

<b>Direktiv 92/81/EØF</b>	Landbrug	Gartneri	Skovbrug	Dambrug
<b>Direktiv 2003/96/EF</b>	Landbrug	Havebrug	Skovbrug	Akvakultur

Tabel 7: Godtgørelsesberettigede erhverv.

Som det fremgår af tabel 7, er erhvervene landbrug og skovbrug nævnt i både direktiv 92/81/EØF og direktiv 2003/96/EF. Ordlyden af artiklen har dermed ikke ændret sig for så vidt angår disse to erhverv. Erhvervene er allerede defineret én gang, og derfor henvises til afsnit 6.3.1.2 for en gennemgang heraf. Landbrug og skovbrug er ligeledes tidligere sammenholdt med erhvervene omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, hvor Danmark blev anset for at have overholdt EU's bemyndigelse. Der henvises til afsnit 8.2.2.2, og behandles derfor ikke yderligere. Da Danmark overholdt EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f, overholder Danmark ligeledes EU's bemyndigelse i art. 15, stk. 3 for så vidt angår landbrug og skovbrug.

Tabel 7 viser, at ordlyden af artiklen har ændret sig fra at indeholde ordet gartneri til at indeholde ordet havebrug. Spørgsmålet er derfor, om dette har en betydning i forhold til, om Danmark stadig overholder EU's bemyndigelse i forhold til gartneri og frugtsavl.

<b>MOAL § 11, stk. 3</b>	Gartneri	Frugtavl
<b>Direktiv 2003/96/EF</b>	Havebrug	

Tabel 8: Sammenligning af MOAL § 11, stk. 3 og direktiv 2003/96/EF.

Det fremgår af tabel 8, at medlemsstaterne kan give godtgørelse til virksomhed inden for havebrug. Dette blev defineret i afsnit 6.4.1.1, og behandles derfor ikke yderligere. Danmark giver godtgørelse til virksomhed inden for gartneri og frugtavl. Disse ord er også allerede defineret én gang, og der henvises derfor til henholdsvis afsnit 6.3.1.2 og afsnit 8.2.2.1. Det blev i afsnit 8.2.2.2 fastslået, at ordene gartneri og frugtavl overordnet set dækker over samme type virksomhed.

Det fremgår af afsnit 6.4.1.1, at havebrug og gartneri overordnet set dækker over virksomhed inden for samme type branche, da begge handler om virksomhed med havens produkter. Da Danmark overholder EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f for så vidt angår gartneri, jf. afsnit 8.2.2.2, overholder Danmark ligeledes EU's bemyndigelse i art. 15, stk. 3 for så vidt angår gartneri og frugtavl.

Det fremgår endvidere af tabel 7, at ordet dambrug er ændret til ordet akvakultur. Spørgsmålet er således, om dette har en betydning for, om Danmark stadig overholder EU's bemyndigelse i forhold til erhvervet dambrug. Spørgsmålet er også, om Danmark nu overholder EU's bemyndigelse for så vidt angår erhvervet fiskeri, hvilket ikke var tilfældet med bemyndigelsen i art. 8, stk. 2, litra f.

<b>MOAL § 11, stk. 3</b>	Dambrug	Fiskeri
<b>Direktiv 2003/96/EF</b>	Akvakultur	

Tabel 9: Sammenligning af MOAL § 11, stk. 3 og direktiv 2003/96/EF.

Det fremgår af tabel 9, at medlemsstaterne kan give godtgørelse til virksomhed inden for akvakultur. Dette blev defineret i afsnit 6.4.1.1, og behandler derfor ikke yderligere her. Danmark giver godtgørelse til virksomhed inden for Dambrug, hvilket er defineret i afsnit 6.3.1.1.

Virksomhed inden for dambrug og akvakultur handler begge om opdræt af fisk og planter i et nærmere afgrænset areal. Danmark har derfor med rette anset dambrug for at være omfattet af EU's bemyndigelse i art. 15, stk. 3.

Som tidligere nævnt kan medlemsstaterne jf. direktiv 92/81/EØF give godtgørelse ”udelukkende” inden for de fire nævnte erhverv. I direktiv 2003/96/EF er ordet ”udelukkende” blevet fjernet, hvilket indikerer, at det i højere grad end tidligere er lagt ud til den enkelte medlemsstat at definere de brancher, der kan gives mulighed for afgiftsgodtgørelse.

Det er derfor interessant, om fiskeri nu kan anses for at være omfattet af EU's bemyndigelse, hvilket ikke tidligere var tilfældet.

Fiskeri blev i afsnit 8.2.2.1 defineret som virksomhed med fiskefangst i større mængder. Akvakultur omfatter derimod kun virksomhed med fiskeopdræt. Virksomhed med fiskefangst er derfor ikke omfattet af art. 15, stk. 3. Det geografiske område er desuden heller ikke ens. Virksomhed inden for akvakultur foregår, som tidligere nævnt, inden for et nærmere afgrænset område, hvilket fiskefangst ikke nødvendigvis gør. Fiskeri kan derfor ikke anses for at være omfattet af ordet akvakultur, hvilket medfører, at Danmark ikke overholder EU's bemyndigelse i art. 15, stk. 3 for så vidt angår fiskeri.

Det fremgår også af direktiv 2003/96/EF art. 28, stk. 4, at medlemsstaterne skal meddele Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af direktivet. Danmark har ligeledes pligt til, efter dette direktiv er vedtaget, at sende teksten til § 11, stk. 3 til Kommissionen. Det fremgår ikke af offentlige dokumenter, at Danmark har efterkommet dette. Danmark har derfor fortsat et latent problem, da EU ikke har haft mulighed for at vurdere, om Danmark overholder bemyndigelsen i art. 25, stk. 3. Der er således fortsat et problem i forhold til, at Danmark giver mulighed for godtgørelse til virksomhed inden for fiskeri, jf. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Som nævnt tidligere var de fire oversættelser af Energibeskatningsdirektiv 92/81/EØFs art. 8, stk. 2, litra f fuldstændig ens med undtagelse af den engelske oversættelse, der istedet for ordet dambrug anvendte ordet indlandsfiskeri. Den engelske oversættelse omfattede således også virksomhed med

fiskefangst. Der er ingen af de fire oversættelser af Energibeskatningsdirektiv 2003/96/EF's art. 15, stk. 8, der er fuldstændig ens. Selvom ordlyden af artiklen er forskellig, dækker alle ordene dog overordnet over den samme type virksomhed. Der er således ingen af oversættelserne, der omfatter virksomhed inden for fiskeri. Tidligere var der tilsyneladende uenighed om, hvorvidt fiskeri var omfattet, hvilket ikke er tilfældet med det nye direktiv.

Såfremt Danmark tidligere anså virksomhed inden for fiskeri for at være omfattet af art. 8, stk. 2, litra f, jf. den engelske oversættelse, følger Danmark således stadig det gamle direktiv, da den engelske oversættelse af det nye direktiv ikke omfatter fiskefangst, hvilket var tilfældet med det gamle direktiv.

Selvom Energibeskatningsdirektivet fra 1992 er blevet erstattet af et nyt, gør dette dog ingen forskel i forhold til, om Danmark overholder EU's bemyndigelse for så vidt angår medlemsstaternes mulighed for at godtgøre afgiften på motorbrændstof. Selvom ordlyden af artiklen har ændret sig, er det de samme erhverv, der er omfattet af godtgørelsesmuligheden. Vurderingen er således stadig, at Danmark alene overholder EU's bemyndigelse for så vidt angår muligheden for at give godtgørelse af motorbrændstof i forbindelse med virksomhed inden for jordbrug, husdyrbrug, skovbrug, pelsdyravl, gartneri, frugtavl og dambrug. Der er, som nævnt, ingen af de fire oversættelser af artikel 15, stk. 3, der anser fiskeri for at være omfattet af godtgørelsesmuligheden. Fiskeri vurderes hverken at være omfattet af landbrugserhvervet eller af dambrugserhvervet. Det vurderes derfor stadig, at Danmark ikke overholder EU's bemyndigelse vedrørende muligheden for godtgørelse til virksomhed inden for fiskeri.

### 9.2.2. Primæraktiviteter

Som tidligere nævnt kan en virksomhed få afgiftsgodtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt, hvis arbejdet udføres som et direkte led i jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl. Følgende domme viser eksempler på, hvad der ifølge retspraksis anses for at være primæraktiviteter inden for de nævnte erhverv og eksempler på, hvad der ikke anses for at være primæraktiviteter inden for de nævnte erhverv.

#### *9.2.2.1. SKM 2003.45.LSR: Rensning af roer i forbindelse med læsning*

Sagens faktum er, at en vognmand rensede roer i forbindelse med, at han læssede dem, hvorefter de blev transporteret til en sukkerfabrik. I forbindelse med rensningen og læsningen af roerne anvendtes en gummiged og en rensemaskine. Gummigeden læssede roerne fra jorden til

rensemaskinen, der rystede jord og sten af roerne, hvorefter de via transportbånd blev transporteret til lastbilen. Rensningens fordele var, 1) at jo bedre rensning, des højere pris ville landmanden få fra sukkerfabrikken, 2) des billigere transport, da prisen afhænger af ton roer, og 3) des mindre tab af jord på landmandens ejendom.

Vognmanden nægtes i første omgang godtgørelse, da rensningen anses for at være en del af transporten, jf. Told og Skat's interne meddelelse til told- og skatteregionerne i 2000.

Indholdet af denne meddelelse var gengivet i punktafgiftsvejledningen fra 2002, hvoraf det fremgik: *"Hvis der i forbindelse med transporten bort fra ejendommen sker rensning i forbindelse med læsningen, skal rensningen anses for en del af transporten. Der kan derfor alene ydes godtgørelse af motorbrændstof, som anvendes til rensning og læsning, hvis aktiviteten foretages af landmanden selv. Hvis rensningen sker uafhængigt af læsningen kan aktiviteten anses for omfattet af de godtgørelsesberettigede aktiviteter i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, uanset hvem der foretager rensningen."*<sup>54</sup>

Denne meddelelse viser Told og Skat's holdning på dette tidspunkt. Told og Skat mente, at der kun kunne fåes godtgørelse for rensning, hvis landmanden selv varetog både rensning og læsning, eller hvis landmanden ansatte to forskellige vognmænd til at varetage henholdsvis rensning og læsning. Såfremt samme vognmand varetog rensningen i forbindelse med transporten, blev rensningen anset for at være en del af transporten, hvorfor der ikke kunne fåes godtgørelse. Hvis rensningen derimod blev varetaget af en anden vognmand end den, der varetog transporten, blev rensningen derimod anset for at være en primæraktivitet inden for landbruget, hvorefter der kunne fåes godtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt.

Vognmandens repræsentant gjorde gældende, at der var en aktivitetsbestemt refusionsadgang for landbrugsarbejde i bred forstand, og at det efter praksis ikke kunne tillægges betydning, hvem der udførte det pågældende arbejde.<sup>55</sup>

Landsskatteretten finder, at det er den udøvede aktivitet, der er afgørende for, hvorvidt der foreligger et godtgørelsesberettiget motorbrændstofforbrug. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. anses dermed for at være en aktivitetsbestemt godtgørelsesbestemmelse, netop som

---

<sup>54</sup> (Udskrift af punktafgiftsvejledningen 2002)

<sup>55</sup> (SKM.2003.45.LSR), s. 4 midt

vognmandens repræsentant gjorde gældende. Retten angiver endvidere, at der ikke er hjemmel til at sondre mellem, hvem der udfører en primæraktivitet. Rensningen kan derfor ikke anses for at være en del af transportbegrebet, blot fordi den udføres af en vognmand og ikke af landmanden selv. Rensning ved læsning er ikke nødvendigvis en del af transporten, og derfor skal der foretages en konkret afvejning i det enkelte tilfælde. Landsskatteretten anser roerensningen for at være en primæraktivitet inden for landbruget, og da der i forbindelse med roerensningen blev anvendt særskilt materiel samt aftalt særskilt afregning herfor, er forbruget af motorbrændstof til gummigeden godtgørelsesberettiget.

Som følge af denne dom udstedte Told- og Skattestyrelsen cirkulære 2003-10 om ændring af praksis og genoptagelse af sager om godtgørelse af afgift af olie forbrugt som motorbrændstof i forbindelse med rensning af roer mv. Af dette cirkulære fremgår, at der fremover ikke længere skal sondres mellem, hvem der udfører en aktivitet omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Det skal derimod være den udøvede aktivitet, der er afgørende for, hvorvidt der er tale om en primæraktivitet eller ej. Det fremgår desuden, at hvis der i forbindelse med læsningen ikke sker en rensning eller en anden primæraktivitet, skal læsningen stadig anses for at være en del af transporten. Virksomheden skal desuden foretage aktiviteten med særskilt materiel samt opgøre aktiviteten særskilt i forbindelse med afregningen som en betingelse for at få godtgørelse.<sup>56</sup> For så vidt angår forældelse og forrentning er cirkulæret ændret ved cirkulære 2003-37.<sup>57</sup>

Dommen refereres desuden i afsnit F.6.10.2 i den nugældende punktafgiftsvejledning<sup>58</sup>, hvor der også henvises til ovennævnte cirkulærer. Denne dom har dermed dannet præcedens, hvilket betyder, at den vil påvirke retstilstanden fremover.

#### *9.2.2.2. SKM 2003.304.LSR: Transport og opbevaring af fisk*

Sagens faktum er, at en fiskeriforening stiftede et selskab, der drev virksomhed med transport af fisk fra fiskefartøjer til kølerum, opbevaring af fisk i kølerum samt udlejning af fiskekasser. Herudover transporterede selskabet også fiskene hen til køberne. Selskabet har aldrig udloddet udbytte, og målet var at have et 0-resultat. Selskabet og fiskeriforeningen anvendte desuden de samme kontorlokaler, og personalet var det samme.

---

<sup>56</sup> (Cirkulære 2003-10)

<sup>57</sup> (Cirkulære 2003-37)

<sup>58</sup> (Punktafgiftsvejledningen), F.6.10.2.



Selskabet nægtes godtgørelse, da brugen af trucks til transport af fisk fra fiskekuttere til fiskeauktion ikke blev sidestillet med landbrugsvirksomheders transport bort fra ejendommen af egne produkter ved hjælp af virksomhedens traktorer. Transporten blev derimod sidestillet med den transport, som vognmandsvirksomheder udførte for landmænd, når disse ikke selv udførte transporten bort fra ejendommen af landbrugsprodukter. Idet selskabet var en selvstændig juridisk person blev det sidestillet med en vognmandsvirksomhed i forhold til fiskerne, og derfor blev det set som en fremmed transportydelse for fiskerne.

Selskabets repræsentant gjorde gældende, at aktiviteterne med transport, opbevaring og udlejning var primæraktiviteter omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt.

Landsskatteretten finder, at selskabets aktiviteter med transport, opbevaring af fisk og udlejning af fiskekasser ikke kan karakteriseres som fiskerivirksomhed omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Selskabets transport af fisk anses heller ikke for at være omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt., da lovens ordlyd og forarbejder angiver, at det udelukkende er virksomhedens transport af egne varer fra virksomheden, der er omfattet af bestemmelsen. Landsskatteretten finder derfor, at virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Som tidligere nævnt vurderes erhvervet fiskeri ikke omfattet af EU's bemyndigelse i art. 8, stk. 2, litra f eller i art. 15, stk. 3, og derfor er denne dom særlig interessant. Det fremgår ikke direkte af dommen, om Landsskatteretten har taget stilling til, hvorvidt fiskeri er omfattet af EU's bemyndigelse eller ej. Umiddelbart vurderes dommens udfald dog mere at være i overensstemmelse med Energibeskatningsdirektivet end med Mineralolieafgiftsloven. Det er, som tidligere nævnt, kun virksomhed med fiskeopdræt, der kan få godtgørelse efter direktivet. Derfor er dommen korrekt i forhold til, at EU's bemyndigelse ikke indeholder mulighed for at give godtgørelse til virksomhed med fiskefangst.

Ordlyden af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 viser dog tydeligt, at fiskeri er omfattet af bestemmelsen. En borger kan derfor støtte ret herpå, selvom det strider imod direktivet.

Det virker derfor mærkeligt, at selskabets opbevaring af fisk ikke anses for at være en primæraktivitet inden for fiskeri. Som det fremgår af dommen SKM 2003.45.LSR ovenfor, må der ikke lægges vægt på, hvem der udfører en aktivitet ved vurderingen af, om denne er omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. Der skal tværtimod lægges vægt på, hvad selve

aktiviteten indebærer. Det fremgår ikke af dommen, hvad retten har lagt vægt på. Det virker dog som om, at retten har lagt mere vægt på, at det er selskabet, der opbevarer fiskene. Opbevaring af fisk kan umiddelbart sammenlignes med landmandens opbevaring af afgrøder, hvilket må antages at være en primæraktivitet inden for landbruget. Det vurderes derfor, at dommen er forkert for så vidt angår selskabets aktivitet med opbevaring af fisk.

Dommens udfald i forhold til selskabets aktivitet med udlejning af fiskekasser vurderes at være korrekt. Udlejning af fiskekasser kan sidestilles med, at landmanden selv eller en tredjemand udlejer presenninger til brug ved høstning, hvilket ikke vurderes at være en primæraktivitet inden for landbruget.

Transporten af fisk fra fiskekutter til fiskeauktion sidestilles af landsskatteretten med vognmandens kørsel af afgrøder væk fra landbrugsejendommen. Dette vurderes at være rigtigt, da denne aktivitet ligeledes kan sidestilles med vognmandens transport af afgrøder fra landbrugsejendom til fodercentral, hvilket ikke er en primæraktivitet inden for landbruget.

Hvis denne transport derimod sidestilles med vognmandens kørsel af afgrøder fra landmandens mark til landbrugsejendommen, er dommens udfald forkert. Denne aktivitet anses for at være en primæraktivitet inden for landbruget, og derfor bør transporten ligeledes blive anset for at være en primæraktivitet inden for fiskeri. Landmanden får sine afgrøder fra marken, mens fiskeren får sine fisk fra havet. Begge skal således transportere sine produkter væk fra henholdsvis mark og havn. Begge har dermed en transport hen til henholdsvis ejendom og auktionshus. Aktiviteten vurderes således for at være den samme for både landmanden og fiskeren. Transporten er derfor en primæraktivitet, hvorfor dommens udfald ikke vurderes at være i overensstemmelse med Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Spørgsmålet er, hvorledes dommens udfald var blevet, hvis det i stedet var fiskeriforeningen, der varetog de tre aktiviteter.

Dommens udfald vurderes ikke at ville være blevet anderledes for så vidt angår aktiviteten med udlejning af fiskekasser. Denne aktivitet vil stadig ikke blive anset som en primæraktivitet inden for fiskeri, og da der ikke foregår en transport af egne varer kan der heller ikke fåes godtgørelse efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt.

Ovenfor blev aktiviteten med opbevaring af fisk vurderet til at være en primæraktivitet. Det har derfor ingen betydning, hvem der udfører aktiviteten, og derfor bør denne aktivitet kunne godtgøres efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt.

Hvis fiskeriforeningen sammenlignes med en tredjemand, der arbejder for fiskerne, vil der ikke være godtgørelse for transporten af fisk fra fiskekutter til auktion. Der vil således skulle sondres mellem, hvem der udfører aktiviteten. Da fiskeriforeningen i dette tilfælde vurderes at være en tredjemand, transporteres der ikke egne varer, hvorfor aktiviteten ikke kan godtgøres efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt. Hvis fiskeriforeningen derimod sammenlignes med landmanden eller en sammenslutning af landmænd, vil der derimod kunne fås godtgørelse af transporten efter 2. pkt, da det således vurderes at være transport af egne varer. Det er således op til en formålsfortolkning af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt., hvor grænsen går for, om det er landmanden selv, der udfører transporten.

#### *9.2.2.3. SKM 2005.192.LSR: Rensning af kartofler i forbindelse med transport*

Sagens faktum er, at en vognmandsforretning har anvendt særskilt læsse/rensemateriel i forbindelse med transport af kartofler fra landmænd til fabrikker. Olien blev derfor anvendt til både rensning og læsning. Forud for dette blev kartoflerne optaget med en kartoffeloptager, hvor de gennemgik en rensning- og sorteringsproces på et transportbånd for derefter at blive udlagt på jorden igen til tørring. Herefter rystede læsseskovlen den overskydende jord af kartoflerne, inden de blev transporteret væk.

Vognmandsforretningen nægtes godtgørelse, da aktiviteten med læsseskovlen ikke blev anset for at være rensning af kartofler med særskilt materiel, jf. TSS-cirkulære nr. 2003-10.

Vognmandsforretningens repræsentant angav, at aktiviteten med læsseskovl var omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Han henviste til SKM 2003.45.LSR, og angav, at processen fra optagning til levering af kartofler var fuldstændig identisk med den proces, som roer gennemgik. Repræsentanten henviste desuden til, at rensning af afgrøder anses for at være sædvanlige tjenesteydelser inden for landbrugsproduktion, jf. bilag B i 6. momsdirektiv.

Landsskatteretten bemærker, at olien er anvendt til en aktivitet, hvor der både sker rensning og læsning. Idet læsseskovlen ryster jorden af, finder retten, at det ikke kan lægges til grund, at rensningen er sekundær i forhold til læsningen, da der herved sker en yderligere nødvendig rensning

af kartoflerne. Landsskatteretten finder, at vognmandsforretningen har ret til afgiftsgodtgørelse af olien forbrugt som motorbrændstof i det særskilte læsse/rensemateriel, jf. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Retten angiver, at dette er i overensstemmelse med SKM2003.34.LSR, men da denne dom vedrører pantebreve, og da repræsentanten nævner SKM2003.45.LSR, går jeg ud fra, at dette er en skrivefejl.

Denne dom er således i overensstemmelse med den tidligere nævnte dom SKM2003.45.LRS, hvor rensning af roer i forbindelse med læsning blev anset for at være en primæraktivitet inden for landbrug. Disse to domme viser, at såfremt der sker en nødvendig rensning i forbindelse med læsning forud for transport, kan aktiviteten anses for at være en primæraktivitet og dermed godtgørelsesberettiget efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Dette er tilfældet uanset, hvem der foretager rensningen.

#### *9.2.2.4. SKM 2005.193.LSR: Indsamling og pakning af kyllinger*

Sagens faktum er, at en vognmandsforretning har indfanget, pakket, læsset og borttransporteret kyllinger for en landmandsvirksomhed. I forbindelse med indfangningen anvendtes en særlig maskine, der pakkede og læssede kyllingerne i kasser. Der blev anvendt en truck til at læsse tomme kasser hen på indfangningsmaskinen, hvorefter de fulde kasser igen blev læsset op på lastbilen, som herefter kørte kyllingerne til slagteriet.

Vognmandsforretningen blev nægtet godtgørelse, da indfangning, pakning og læsning af kyllinger på en lastbil ikke blev anset for at være en primæraktivitet omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Disse aktiviteter blev derimod anset for at være en del af transporten væk fra ejendommen.

Vognmandsforretningens repræsentant angav, at indfangning, pakning og læsning af kyllingerne var primæraktiviteter inden for landbrug. Han mente, at disse aktiviteter var en naturlig del af en fjerkræproducents virksomhed for at kunne håndtere kyllinger i forbindelse med salg. Truckens funktion skulle desuden anses for at være lig den funktion, som gummigeden havde i SKM2003.45.LSR. Vognmandsforretningen anførte også, at transportbegrebet burde blive fortolket indskrænkende, da hensigten med godtgørelsesmuligheden var at lette landbrugserhvervet for afgiftsbelastning i videst muligt omfang. Repræsentanten mente, at transportbegrebet derfor udelukkende skulle omfatte den rene transport væk fra bedriften og ikke aktiviteter, der skete forud for transporten.

Landsskatteretten finder, at indfangning og pakning af kyllinger er en primæraktivitet omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, da aktiviteten må anses for at være et naturligt led i driften af et husdyrbrug, hvor dyrene skal håndteres med henblik på salg. Da der til indfangning og pakning har været anvendt særskilt materiel i form af indfangningsmaskinen, er forbruget af brændstof hertil derfor godtgørelsesberettiget. Da dette er en primæraktivitet kan det derfor ikke tillægges betydning, hvorvidt landmanden eller andre udfører aktiviteten, jf. SKM2003.45.LSR. Retten angiver, at det afgørende er aktivitetens karakter, og ikke om der sker transport efterfølgende. Ved en sproglig fortolkning af ordene ”transport fra ejendommens ejendom” og ud fra forarbejderne, finder retten ikke, at transportbegrebet kan udstrækkes til at omfatte aktiviteter, der udføres på selve ejendommen med særskilt materiel, og som må anses som primæraktiviteter. Selvom vognmandsforretningen fakturerer aktiviteterne samlet, medfører dette ikke, at de alle skal henføres under transportaktiviteten, idet der afregnes med hver sin takst for indfangning og borttransport. Retten finder således faktureringsmåden irrelevant.

Landsskatteretten finder dog ikke, at driften af trucken er godtgørelsesberettiget. Trucken anvendes til læsning af kyllinger, og kan derfor ikke anses for at være en del af en primæraktivitet, men henhører derimod under transportopgaven med af- og pålæsning af lastbil. Trucken læsser kyllingerne op på selve lastbilen og kan derfor ikke sammenlignes med gummigeden i SKM2003.45.LSR, hvor gummigeden læssede roerne op på særskilt materiel i form af en roerenser. Retten finder derfor ikke, at forbruget af dieselolie anvendt til trucken er godtgørelsesberettiget efter MOAL § 11, stk. 3, nr. 1 eller 2. Der lægges vægt på, at transporten vedrører andres varer og udføres af andre end kyllingeproducenten selv. Almindelig læsning med truck på lastbil vurderes således ikke at være en del af en primæraktivitet.

Som følge af denne dom udstedte Told- og Skattestyrelsen TSS-cirkulære 2005-14 om ændring af praksis og genoptagelse af sager om godtgørelse af olie- og CO<sub>2</sub>-afgift af olie forbrugt som motorbrændstof i forbindelse med indfangning og pakning af kyllinger m.v.<sup>59</sup> Det fremgår af denne meddelelse, at praksis vedrørende godtgørelse af olie forbrugt som motorbrændstof med maskinel indfangning og pakning af kyllinger skal ændres. Der skal således ikke fremover foretages en sondring afhængig af, hvem der udfører en given aktivitet omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Dette gælder ligeledes for øvrige primæraktiviteter. Det blev samtidigt præciseres, at

---

<sup>59</sup> (Cirkulære 2005-14)

det ikke er en forudsætning for godtgørelse, at aktiviteten opgøres særskilt i forbindelse med afregningen.

I denne dom blev trucken anvendt til at læsse kyllinger op på en lastbil. Der sker således ikke en primæraktivitet inden for husdyrbrug, og derfor bliver læsningen en del af transporten. Dette var ligeledes tilfældet i SKM 2003.304.LSR, hvor trucken blev anvendt til transport af fiskekasser og læsning af lastbiler. Forskellen på disse to domme og SKM 2003.45.LSR er, at gummigeden i denne dom blev anvendt til læsning af roer på et særskilt materiel i form af en roerenser. Da gummigeden anvendes til en aktivitet, der er omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt., skal aktiviteten med gummigeden anses for at være en del af primæraktiviteten.

#### *9.2.2.5. SKM 2007.614.LSR: Transport af særskilt materiel*

Sagens faktum er, at en vognmandsvirksomhed transporterede særskilt materiel hen til en landbrugsejendom, hvor det skulle anvendes til rensning og læsning af kartofler.

Vognmandsvirksomheden blev nægtet godtgørelse, da kørslen fra vognmandsvirksomhed til landbrugsejendom ikke blev anset for at være en primæraktivitet inden for landbrug.

Vognmandsvirksomheden repræsentant mente, at kørslen med det særskilte materiel var godtgørelsesberettiget efter MOAL § 11, stk. 3. I denne forbindelse henviste han til SKM2003.45.LSR og SKM2005.192.LSR, hvor det blev fastslået, at det var den udøvende aktivitet, der var afgørende for godtgørelsesadgangen. Repræsentanten anså kørslen, rensningen og læsningen som en samlet ydelse, der ikke skulle vurderes separat.

Landskatteretten finder, at forbruget til forudgående transport af materiel ikke er omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, nr. 1. Retten angiver desuden, at der ikke er taget stilling til dette forbrug i SKM2003.45.LSR eller SKM2005.192.LSR. Der skal foretages en konkret vurdering af den udøvede aktivitet, og der er ikke noget til hinder for en opdeling i godtgørelsesmæssig henseende af vognmandens olieforbrug til ydelsen, jf. SKM.2005.193.LSR.

Denne dom viser således, at transport af særskilt materiel ikke kan anses for at være en primæraktivitet inden for landbruget. Brændstofforbruget til det særskilte materiel kan således først godtgøres, når selve aktiviteten påbegyndes.

### 9.2.3. Transport

Det fremgår af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt., at der ydes afgiftsgodtgørelse for *”transport fra ejendommens område af egne produkter hidrørende fra den nævnte virksomhed”*.

Ovenstående viser, at det er en betingelse for at få afgiftsgodtgørelse efter 2. pkt., at det er egne producerede varer, der transporteres væk fra ejendommen. Dermed er det udelukkende landmanden selv, der afgiftsfrit kan transportere egne varer, der er produceret i landbruget, væk fra ejendommen. Såfremt andre end landmanden selv udfører transporten, vil der derimod ikke være mulighed for at få afgiftsgodtgørelse.<sup>60</sup>

Som tidligere nævnt er formålet med godtgørelsesbestemmelsen i MOAL § 11, stk. 3, at tilgodese landbruget rent konkurrencemæssigt ved at fjerne afgiftsbyrden, da det er et økonomisk presset erhverv. Med bestemmelsen i MOAL § 11, stk. 3, nr. 2 er landmænd dermed i høj grad blevet tilgodeset. Spørgsmålet er imidlertid, om muligheden for afgiftsgodtgørelse i MOAL § 11, stk. 3, nr. 2 strider imod formålet med bestemmelsen. Når det udelukkende er landmanden selv, der kan få godtgørelse for transport væk fra ejendommen af egne produkter kan dette umiddelbart virke konkurrenceforvridende mellem landmænd og maskinstationer/vognmænd. På den anden side vil maskinstationers og vognmænds mulighed for godtgørelse af varer væk fra ejendommen dog medføre et behov for et omfattende kontrolsystem. Maskinstationerne og vognmændene vil nemlig ikke kunne benytte den godtgørelsesberettigede olie til kørsel hen til landmanden eller andre, hvilket vil være svært at kontrollere. Der skal endvidere tages et hensyn til det fiskale og adfærdsregulerende formål, der ligger bag afgifter. Såfremt kørslen på den godtgørelsesberettigede olie ikke kan kontrolleres tilstrækkeligt, vil forbruget af olie måske ikke blive begrænset, hvilket ønskes.

Det fremgår af dommen nedenfor, at såfremt der købes en vare, der efterfølgende forarbejdes, anses den ikke for at være ens egen vare i den forstand, som det skal opfattes efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt.

Sagens faktum i SKM 2003.244.LSR er, at en landmand havde købt halm på en mark. Halmen havde han selv presset og transporteret hjem og efterfølgende solgt videre til elværk og andre kunder. Landmanden havde i denne forbindelse anvendt egne maskiner til presning, hjemtransport og transport ud til kunder.

---

<sup>60</sup> Karnovs noter til Mineralolieafgiftsloven, nr. 46

Landmanden blev nægtet godtgørelse for den olie, der var blevet anvendt til hjemtransport af halmen, da dette ikke blev anset for at være almindelig landbrugsdrift, men derimod transportvirksomhed omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2.

Landmandens repræsentant gjorde gældende, at hjemtransporten var omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, da landmanden havde transporteret egne varer, idet halmen var blevet forarbejdet af landmanden samtidigt med, at han havde haft det kvalitetsmæssige og økonomiske ansvar for halmen.

Landsskatteretten fandt, at forbruget af olie anvendt som motorbrændstof ved transport af indkøbt halm ikke var omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt. Selvom landmanden havde forarbejdet halmen inden videresalg, kunne transporten ikke anses for at være transport af egne varer i relation til Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt.

Dommen SKM.2003.304.LSR viser ligeledes, at der kun kan fåes godtgørelse for transport af egne varer. Bestyrelsen var den samme i selskabet og fiskeriforeningen, og de anvendte begge de samme lokaler, og derfor mente selskabet, at de transporterede egne fisk. Selskabet var dog en selvstændig juridisk person, og derfor havde selskabet varetaget en transportopgave for fiskeriforeningen. Selskabet havde således ikke transporteret egne varer, og var derfor ikke godtgørelsesberettiget efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 2. pkt. Denne dom er behandlet ovenfor, og der henvises derfor til afsnit 9.2.2.2.

#### 9.2.4. Undtagelse – Registrerede motorkøretøjer

Det fremgår af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 3. pkt., at *"afgift af motorbrændstof anvendt i registrerede motorkøretøjer refunderes ikke"*.

Hvis virksomheden anvender et motorkøretøj, der er registreret efter færdselsloven, kan afgiften på motorbrændstof således ikke godtgøres. Dette er dog typisk ikke et større problem, da registrerede motorkøretøjer traditionelt set kun anvendes i begrænset omfang i de nævnte erhverv.

Som tidligere nævnt er en traktor ikke et motorkøretøj i færdselslovens forstand. Dette fremgår af færdselslovens § 2, nr. 13, hvor motorkøretøjer inddeles i biler og motorcykler. En traktor er derimod et motordrevet køretøj, jf. færdselslovens § 2, nr. 24. Det har således ingen betydning for godtgørelsesmuligheden, om en traktor er registreret eller ej. Afgiften på varer anvendt som motorbrændstof i motorkøretøjer kan dermed kun godtgøres, hvis motorkøretøjet ikke er registreret,



hvorimod afgiften på varer anvendt som motorbrændstof i traktorer kan godtgøres, selvom traktoren er registreret.

Grunden til at der ikke kan fåes godtgørelse af motorbrændstof, når der anvendes registrerede motorkøretøjer, må være, at disse traditionelt set ikke anvendes i de nævnte erhverv i bestemmelsen. Grunden kan desuden være, at registrerede motorkøretøjer også kan anvendes til privat kørsel, hvilket ville nødvendiggøre et omfattende kontrolsystem. Kontrolsystemet skulle sikre, at olien i et registreret motorkøretøj ikke anvendes til formål, der ikke er godtgørelsesberettigede. Vognmandsforretningen vil for eksempel ikke kunne få godtgørelse af afgiften af varer anvendt som motorbrændstof til kørslen hen til landmanden. Kontrollen med de registrerede motorkøretøjer ville derfor blive alt for omfattende og uoverskuelig.

Det følger derfor også af retspraksis, at der ikke kan fåes afgiftsgodtgørelse, hvis brændstoffet anvendes i et registreret motorkøretøj. Dette uanset om der er tale om en primæraktivitet inden for et af de nævnte erhverv eller ej.

I dommen SKM2009.263.VLR mente et vognmandsfirma, at de havde ret til godtgørelse af afgiften på motorbrændstof, der blev anvendt til at drive en gyllepumpe, der var monteret på en registreret lastbil.

Sagen faktisk er, at en gyllepumpe førte en læsearm ned i gylletanken, som blandede vand og gylle, hvorefter det blev suget op i tanken på lastbilen. Gyllen blev herefter transporteret til landmandens marker, hvor gyllen blev pumpet fra tanken på lastbilen over i en gyllespreder. Lastbilen kunne ikke køre, når dens motor blev anvendt til drift af gyllepumpen og omvendt.

Vognmandsfirmaet blev nægtet godtgørelse, da olien var forbrugt i et registreret motorkøretøj, jf. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 3. pkt., og da der ikke afgiftsmæssigt kunne skelnes mellem drift af et registreret motorkøretøj og fremdrift af et registreret motorkøretøj.

Vognmandsfirmaets repræsentant mente derimod, at aktiviteten med gyllepumpen var omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. og 2. pkt. Han angav hertil, at det var en faststående motor i det øjeblik, hvor gyllen blev pumpet op, og at det derfor ikke var arbejde med et registreret motorkøretøj.

Landskatteretten angav, at den udøvede aktivitet var landbrugsarbejde omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. Formuleringen ”anvendt i registrerede motorkøretøjer” blev af retten fortolket som værende forbrug medgået til drift eller fremdrift af køretøjet. Lastbilen var som

sådan ikke anvendt til pumpningen, men udelukkende til drift af pumpen, og derfor blev forbruget af olie ikke anset for at være omfattet af MOAL § 11, stk. 3, 3. pkt. Landsskatteretten fandt derfor, at forbruget var godtgørelsesberettiget.

Landsskatteretten benyttede således en formålsfortolkning af formuleringen ”anvendt i registrerede motorkøretøjer”. Retten finder dermed, at det er uden betydning, om en lastbil er registreret, hvis aktiviteten er en primæraktivitet inden for de omfattede erhverv.

Landsretten fandt derimod, at der skulle anvendes en ordlydsfortolkning af formuleringen ”anvendt i registrerede motorkøretøjer”, hvorefter der ikke kunne gives godtgørelse for motorbrændstof anvendt i registrerede motorkøretøjer, uanset om det var en primæraktivitet eller ej. Landsretten mente ikke, at der skulle anvendes en formålsfortolkning, da Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, 3. pkt. var en undtagelse, hvorefter der skulle anvendes en streng ordlydsfortolkning. Landsretten fandt derfor modsat landsskatteretten, at vognmandsfirmaet ikke havde ret til godtgørelse af afgiften af olie anvendt som motorbrændstof i en registreret lastbil.

Dommen viser dermed, at det ikke kan tillægges betydning, at det er en primæraktivitet, hvis der anvendes registrerede motorkøretøjer, da der aldrig vil kunne fåes godtgørelse.

#### 9.2.5. Undtagelse – Benzin

Som det fremgår af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, ydes der ikke godtgørelse af afgift på benzin, jf. ”*bortset fra afgiften af benzin*”.

Denne undtagelse til afgiftsgodtgørelse gælder, selvom benzinen anvendes til aktiviteter omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Der ydes dermed aldrig godtgørelse af afgiften på benzin efter Mineralolieafgiftslovens § 11 uanset aktivitetens karakter.

### 9.3. Øvrige betingelser for godtgørelse af motorbrændstof, jf. MOAL § 11, stk. 3.

Energiafgiften kan kun godtgøres, hvis alle tre betingelser herfor er opfyldte. Udover at energien skal være anvendt som motorbrændstof i visse erhverv, skal virksomheden desuden være momsregistreret samtidigt med, at forbrugskriteriet skal være opfyldt. Er blot en af disse betingelser ikke opfyldt, kan virksomheden ikke få godtgjort sin afgift på olie anvendt som motorbrændstof.

### 9.3.1. Momsregistreret virksomhed

Det følger af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, 1. led, at *”bortset fra afgiften af bezin kan virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov”*. Det er derfor en betingelse for godtgørelse efter § 11, at virksomheden er momsregistreret efter Momsloven<sup>61</sup>.

Det følger endvidere af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, 1. pkt., at *”afgiften efter stk. 1 tilbagebetales i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for olieprodukter og varme”*. Hvis virksomheden er momsregistreret, kan afgiften på energiprodukter anvendt som motorbrændstof dermed kun godtgøres i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for købsmomsen. Dette medfører, at virksomheden kun delvist kan få godtgørelse, hvis virksomheden kun delvist har fradragsret for købsmomsen af energiprodukter.

### 9.3.2. Forbrugskriteriet

Det er en betingelse for at få godtgørelse af afgiften af olie anvendt som motorbrændstof, at forbrugskriteriet er opfyldt. Dette følger af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, som angiver, at virksomheder kan få tilbagebetalt afgiften *”af varer forbrugt i virksomheden”*.

Det fremgår heraf, at virksomheden kun kan få godtgørelse for afgiften, hvis virksomheden selv har forbrugt den konkrete afgiftspålagte olie. Virksomheden skal dermed være den reelle forbruger af energien, hvis de skal have godtgørelse af afgiften. Forbrugskriteriet sikrer således, at godtgørelsen kommer den virksomhed til gode, som direkte belastes med afgiften.

Når en virksomhed køber olie uden for suspensionsordningen, er der jf. retspraksis en formodning for, at denne virksomhed er den reelle forbruger af energien. Grunden til denne formodning er, at virksomheden ikke har mulighed for at lade sig registrere, da formålet med at pålægge afgifter netop er at belaste forbrugeren rent økonomisk, hvorved forbruget forventes nedsat. Virksomheden har således kun mulighed for efterfølgende at få godtgørelse af afgiften, hvis varen er anvendt til et godtgørelsesberettiget formål, hvilket i dette tilfælde er motorbrændstof i visse erhverv.

Når det skal vurderes, hvorvidt forbrugskriteriet er opfyldt, skal der foretages en konkret vurdering af de faktiske forhold. Det fremgår af praksis, hvad der kan tages hensyn til, når den reelle forbruger skal findes. Der kan for eksempel tages hensyn til, hvem der afholder udgiften til energiforbruget;

---

<sup>61</sup> (Momsloven)

hvem der varetager opgaver som drift og vedligeholdelse; hvordan en eventuel kontrakt mellem leverandør og aftager er udformet; og hvem der bestemmer omfang og tidspunkt for forbrug.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> SKM2001.599.LSR og SKM2005.394.LSR

## 10. KONKLUSION

Ud fra ovenstående kan det i et overordnet perspektiv konkluderes, at der er nogle fortolkningsmæssige problemer i forhold til, hvornår der kan fås godtgørelse af afgiften af varer anvendt som motorbrændstof efter Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3. Det kan endvidere overordnet konkluderes, at der er afgrænsningsproblemer i forhold til Mineralolieafgiftsloven og Energibeskatningsdirektivet, da Mineralolieafgiftsloven går ud over EU's bemyndigelse.

Der er seks betingelser, der skal være opfyldte for, at virksomheder kan få godtgørelse af afgiften af varer, der anvendes som motorbrændstof:

- 1) Virksomheden skal anvende energi som motorbrændstof,
- 2) Virksomheden skal drive virksomhed inden for jordbrug, husdyrbrug, frugtavl, gartneri, skovbrug, dambrug, fiskeri eller pelsdyravl eller transporte egne varer væk fra ejendommen,
- 3) Virksomheden skal anvende ikke-registrerede motorkøretøjer,
- 4) Virksomheden skal ikke anvende benzin,
- 5) Virksomheden skal være momsregistreret og
- 6) Virksomheden skal opfylde forbrugskriteriet.

De fortolkningsmæssige problemer opstår særligt i forhold til hvilke aktiviteter, det helt præcist er, der kan fås godtgørelse for. Det fremgår af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3, at afgiften af varer anvendt som motorbrændstof kan godtgøres, hvis det anvendes til virksomhed inden for jordbrug, husdyrbrug, gartneri, frugtavl, skovbrug, fiskeri, dambrug og pelsdyravl. Forarbejderne til loven angiver, at det er arbejde, der er udført som et direkte led i de nævnte erhverv, der kan fås godtgørelse for. Praksis har karakteriseret dette arbejde som primæraktiviteter. Retspraksis skelner i overensstemmelse med loven mellem primæraktiviteter og transport, da det kun er primæraktiviteter inden for de nævnte erhverv, der er omfattet af bestemmelsens 1. pkt. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. anses for at være en aktivitetsbestemt godtgørelsesbestemmelse, hvorfor der ikke må sondres mellem, hvem der konkret udfører en primæraktivitet. Når det skal fastlægges, om det er en primæraktivitet, er det således den udøvende aktivitet, der er afgørende. Retspraksis viser, at rensning i forbindelse med læsning kan anses som en primæraktivitet, hvis rensningen konkret vurderes at være nødvendig, og der anvendes særskilt materiel. Faktureringsmåden anses i denne forbindelse for irrelevant. Transporten med dette særskilte materiel er imidlertid ikke en primæraktivitet.

Det fremgår af både forarbejder og retspraksis, at der kun skal skelnes mellem, hvem der udfører aktiviteten, hvis denne kan karakteriseres som transport. Det fremgår af retspraksis, at ”egen vare” ikke skal forstås som en købt vare, der er blevet forarbejdet inden salg. Hvis der er tale om en selvstændig juridisk person, der varetager transporten, betragtes dette heller ikke som transport af egne varer, selvom personerne bag selskabet, der varetager transporten, er sammenfaldende med dem, der har produceret varerne.

Disse domme er alle meget konkrete, hvilket gør det vanskeligt at bruge dem til at fastslå hvilke aktiviteter, der i øvrigt kan anses for at være omfattet af Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3.

Da Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 3 er styret af et bagvedliggende direktiv, vurderes det at være problematisk, at Danmark giver virksomhed inden for fiskeri mulighed for at få godtgørelse. Fiskeri kan efter en national ordlydsfortolkning ikke anses for at være omfattet af EU’s bemyndigelse i hverken det gamle eller det nye direktiv. Da der ikke er nogle fortolkningslementer fra EU, overlades det i vidt omfang til hver enkelt medlemsstat at fortolke artiklen. Dette findes ligeledes problematisk, da national fortolkning kan være meget forskellig. Formålet med godtgørelsesbestemmelsen er at forbedre virksomhedernes konkurrenceevne. Spørgsmålet er dog om dette reelt tilgodeses i den danske bestemmelse. Når Danmark giver godtgørelse til virksomhed inden for fiskeri, kommer der en konkurrenceforvridning, der ikke på forhånd var accepteret i bemyndigelsen. Formålet med direktivet er at fjerne konkurrenceforvridning i EU, hvorfor det vurderes at være et problem, hvis der gives godtgørelse til en branche, der ikke er omfattet af bemyndigelsen.

Der er kun én national afgørelse, der berører fiskeriproblemstillingen, jf. SKM 2003.304.LSR. Denne dom tager dog ikke stilling til ovennævnte uoverensstemmelse mellem Energibeskatningsdirektivet og Mineralolieafgiftsloven. Grunden til dette er sikkert, at ingen af parterne har haft en interesse i at påberåbe sig direktivet. Herudover anses disse aktiviteter ikke for at være primæraktiviteter omfattet af Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3, 1. pkt. eller for at være omfattet af transportgodtgørelsen, jf. Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 3, 2. pkt.

Afslutningsvist kan det konkluderes, at det er uhensigtsmæssigt, at muligheden for at få godtgjort afgiften på motorbrændstof fra både EU’s og Danmark’s side ikke er defineret mere præcist, da det som nævnt giver store fortolkningsproblemer.

## 11. SUMMARY

An excise is a tax, which is to be paid in order to consume a specific product. The State hereby claims tax revenue, while the consumption of the taxed product, hopefully will be reduced. An Energy Tax, is an excise which is imposed to the consumption of certain energy – the main purpose is to aspire companies and households to lower their consumption, thereby causing less damage to the Environment.

In the process of establishing the internal market, The European Union issued several directives, to ensure a harmonization of the member states' national legislation, regarding mineral oil products, among others. These directives ensure free movement of products, and create equal competition between companies. Directive 92/12/EØF (replaced by directive 2008/118/EF) sets a common shipping- and control system, for EU-harmonized taxes, while directive 92/81/EØF (replaced by directive 2003/96/EF) states the tax structure regarding mineral oils.

Directive 92/81/EØF's art. 8, paragraph 2, point f, gives the member states the right to set the tax percentage, for mineral oil products, as low as desired - as long as it is used exclusively in agriculture, horticulture, forestry and aquaculture. It is not clear from the preparatory thereto, what the EU's authority actually implies, though. The comparison of Danish, Swedish and German translation of the article, shows that the Danish translation is similar to Swedish and German translation - the English translation stands out, stating that fish catches are included, since the other translations show that only fish are covered. The conclusion is therefore, that the Danish translation is correct.

Directive 2003/96/EF's art. 15, paragraph. 3, gives the member states the right to set the tax percentage, for mineral oil products, as low as desired - as long as it is used exclusively in agriculture, horticulture, forestry and aquaculture. Here as well, it is not clear from the preparatory thereto, what the EU's authority actually implies. The comparison of Danish, Swedish and German translation of the article, shows that the Danish translation is not completely equal to either of the other three translations. The conclusion is, that since the words cover the same type of companies, the Danish translation is correct.

The Mineral Oil Tax Act implements Directive 92/81/EØF and Directive 2003/96/EF, among others. The provision in MOAL for reimbursement of tax on products used as fuel, has been changed several times. In 1988, companies could reclaim the tax on motor fuel as other consumption of min-

eral oils. But this was changed in 1991, after which it was only partially possible for the companies, to get compensation when using registered vehicles. In 1992, Denmark used the opportunity of Directive 92/81/EØF to exempt agriculture, horticulture, forestry and aquaculture, for the tax of products used as fuel. Hereby it was only companies in agriculture, animal husbandry, horticulture, fruit growing, forestry, fisheries, aquaculture and fur farming, who the right to reclaim tax on products that had been used as fuel. At the same time it was no longer possible, to get compensation for the use of registered motor vehicles. After comparison of a national literal interpretation of Art. 8, paragraph. 2 littera f and MOAL § 11 paragraph. 3, Denmark was to respect EU authority regarding activities in agriculture, animal husbandry, horticulture, fruit growing, forestry, aquaculture and fur farming. Meanwhile Denmark had not respected EU authority, regarding activities of fishing. From 1996 the companies could no longer reclaim the tax on gasoline, and when Momslovens agricultural register was lifted in 1998, the compensation provision was changed once again. The industries in agriculture Register was then named outright in the provision.

Applicable law is visible by a Decree from 2006. Directive 91/82/EØF has meanwhile been replaced by Directive 2003/96/EF, and it is therefore interesting, if Denmark complies with the authority herein. As a result Denmark still has to respect the EU's authority regarding activities in agriculture, animal husbandry, forestry, fur farming, horticulture, fruit and fish aquaculture. Although Denmark still does not comply with EU's authority regarding to fishing.

Case law shows that only the primary activities within the included professions may be reimbursed via MOAL § 11, ATK. 3, 1 section. It is the executive activity that determines if it is a primary activity - and if so, there must be no distinction between who is performing the activity. Purification by loading is not necessarily a part of the transportation, and is to be evaluated on a single case basis. If purification is necessary, using special equipment, the activity is a primary activity. If capturing and packing animals is a natural step in the operation of a livestock farming, where animals are despised for sale, this is also a primary activity.



## 12. LITTERATURLISTE

### 12.1. Bøger

(Karsten Engsig og Poul Runge)

- Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-retten – forkortet udgave, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2008.

(Erik Dekov og John Engsig)

- Erik Dekov og John Engsig: Moms, energi, lønsum – en lærebog om afgifter, 3. udgave, 1. oplag, Thomson Reuters Professional A/S, 2010.

### 12.2. Direktiver

(Direktiv 92/12/EØF)

- Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed.

(Direktiv 92/81/EØF)

- Rådets direktiv 92/12/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier.

(Direktiv 92/81/EEC)

- Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils.

(Direktiv 92/81/EEG)

- Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor

(Direktiv 92/81/EWG)

- Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle

(Direktiv 2003/96)

- Rådets direktiv af 2003-10-27 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (2003/96).

(Direktiv 2003/96/EG)

- Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet.

(Direktiv 2003/96/EC)

- COUNCIL DIRECTIVE 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.

(Direktiv 2003/96/EG2)

- RICHTLINIE 2003/96/EG DES RATES vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom.

(Direktiv 2008/118/EF)

- Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF.

(6. momsdirektiv)

- Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

### 12.3. Direktivforslag

(Forslag til direktiv 92/81/EØF)

- <http://www.euo.dk/upload/application/pdf/b6d1dd31/19900434.pdf>

### 12.4. Forordninger

(Rådets forordning nr. 1198/2006)

- Rådets forordning nr. 1198/2006) af 27. juli 2006 om Den Europæiske Fiskerifond

## 12.5. Love

(Lov nr. 574)

- Lov nr. 574 af 14 august 1990 – Lov om ændring af lov om afgift af visse olieprodukter.

(Lov nr. 396)

- Lov nr. 396 af 6. juni 1991 – Lov om ændring af lov om afgift af visse olieprodukter, lov om afgift af gas og lov om vægtafgift af motorkøretøjer mv.

(Lov nr. 1029)

- Lov nr. 1929 af 19. december 1992 – Lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

(Lov nr. 1214)

- Lov nr. 1214 af 27. december 1996 – Lov om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

(Lov nr. 200)

- Lov nr. 200 af 7. april 1999 – Lov om afgrænsning af søterritoriet.

## 12.6. Lovbekendtgørelser

(LBG nr. 621)

- LBK nr. 621 af 14. oktober 1988 – Bekendtgørelse af lov om afgift af visse olieprodukter.

(LBK 773)

- LBK nr. 773 af 16/09/1992 – Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven (Momsloven)

(LBG nr. 858)

- LBK nr 858 af 24/09/1996 – Bekendtgørelse af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

(LBK 634)

- LBK nr 634 af 23/07/1997 – Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven (Momsloven)

(LBG nr. 297)

- Lovbekendtgørelse 2006-04-03 nr. 297 om energiafgift af mineralolieprodukter mv.

(Momsloven)

- Lovbekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000 - Lov om merværdiafgift.

(Lønsumsafgiftsloven)

- Lovbekendtgørelse nr. 674 af 15. september 1998 - Lov om afgift af lønsum mv.

## 12.7. Lovforslag

(LFS 208)

- 1990/2 LFS 208 – Forslag til Lov om ændring af afgift af visse olieprodukter, lov om afgift af gas og lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v.

(LFS 27)

- 1992/1 LFS 27 – Forslag til Lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

(LFS 40)

- 1996/1 LFS 40 – Forslag til Lov om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v.

## 12.8. Cirkulærer

(Cirkulære 2003-10)

- 2003-10: Ændring af praksis og genoptagelse af sager om godtgørelse af olie- og CO<sub>2</sub>-afgift af olie forbrugt som motorbrændstof i forbindelse med rensning af roer mv.

(Cirkulære 2003-37)

- 2003-37: Rettelser til cirkulære nr. 32 af 7. maj 2003 (TSS-cirkulære 2003-10) og cirkulære nr. 33 af 9. maj 2003 (TSS-cirkulære 2003-11) på afgiftsområdet.

(Cirkulære 2005-14)

- 2005-14: Ændring af praksis og genoptagelse af sager om godtgørelse af olie- og CO<sub>2</sub>-afgift af olie forbrugt som motorbrændstof i forbindelse med indfangning og pakning af kyllinger mv.

## 12.9. Domme

- SKM2003.45.LSR

- SKM2003.244.LSR
- SKM2003.304.LSR
- SKM2005.192.LSR
- SKM2005.193.LSR
- SKM2007.LSR
- SKM2009.263.VLR

## 12.10. Vejledninger

(Punktafgiftsvejledningen)

- <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=110516&vId=203617>, punktafgiftsvejledningen 2011-1

(Udskrift af punktafgiftsvejledningen 2002)

- <http://www.skat.dk/display.aspx?oId=110516&vId=200144>, punktafgiftsvejledningen 2002

## 12.11. Artikler

(Skatteorientering)

- Charlotte Sørensen: Skatteorientering, Revifora, april 2003

## 12.12. Internetsider

(Dansk Akvakultur nr. 1)

- <http://www.danskakvakultur.dk/default.aspx?pageid=291>, den 09.05.2011 kl. 10.52

(Dansk Akvakultur nr. 2)

- [http://www.danskakvakultur.dk/images/pdfdokumenter/Vedtægter\\_godkendt%2020\\_april\\_2010.pdf](http://www.danskakvakultur.dk/images/pdfdokumenter/Vedtægter_godkendt%2020_april_2010.pdf), den 09.05.2011 kl. 10.55

(Dansk pelsdyravl)

- <http://www.kopenhagenfur.com/avler/forening/om-foreningen>, den 18.05.2011 kl. 09.59

(EU-oplysningen)

- <http://www.eu-oplysningen.dk/spsv/off/alle/103/>, den 10.03.2011 kl. 13.32

(Fødevareministeriet nr. 1)

- <http://www.fvm.dk/ordbog.aspx?ID=11185&Key=A>, den 09.05.2011, kl. 12.28

(Fødevareministeriet nr. 2)

- <http://www.fvm.dk/ordbog.aspx?ID=11185&Key=F>, den 09.05.2011, kl. 12.33

(Fødevareministeriet nr. 3)

- <http://www.fvm.dk/landbrug.aspx?ID=11209>, den 10.05.2011, kl. 10.36

(Fødevareministeriet nr. 4)

- <http://www.fvm.dk/forside.aspx?ID=11046>, den 10.05.2011, kl. 11.32

(Naturstyrelsen)

- <http://www.naturstyrelsen.dk/Naturbeskyttelse/Skov/Produkter/>, den 16.05.2011 kl. 11.26

(Skatteministeriet1)

- <http://www.skm.dk/publikationer/udgivelser/skattenidanmarki2006/afsnit10momsloensumsa fgiftogmiljoeafgifter/#103>, den 01.03.11, kl. 11.19

(Skatteministeriet2)

- <http://www.skm.dk/publikationer/skat/1501/1502/>, den 01.03.2011 kl. 10.38

(Skatteministeriet3)

- <http://www.skm.dk/publikationer/notater/1618.html>, den 01.03.2011 kl. 10.31

(Undervisningsministeriet)

- <http://www.ug.dk/job/artikleromjobogarbmm/omarbejdsmarkedet/arbejdsmarkedetsbrancher/landbrug.aspx>, den 10.05 2011, kl. 11.18