



**AALBORG
UNIVERSITET**

*Betydningen af begrebet erhvervsmæssig indvinding i
Affalds- og råstofafgiftsloven, og muligheden for at
pålægge en afgifts- og registreringspligt på en underentreprenør.*



Aalborg Universitet

Kandidatspeciale

Udarbejdet af: Casper V Nielsen, Mads Lilliedal Larsen og Marcus B.W. Larsen

Titelblad

| | |
|----------------------------|--|
| Titel: | Betydningen af begrebet erhvervsmæssig indvinding i Affalds- og råstofafgiftsloven, og muligheden for at pålægge en afgifts- og registreringspligt på en underentreprenør. |
| Engelsk titel: | The examination of the significance of the term commercial extraction, in the Danish Tax Act on Waste and Raw Materials, and the feasibility of imposing taxation and registration obligations on a subcontractor. |
| Område/emne: | Punktafgifter |
| Studieretning: | Cand.merc.jur |
| Uddannelsessted: | Aalborg Universitet |
| Projektbetegnelse: | Kandidatspeciale |
| Vejleder: | Charlotte Sørensen |
| Afleveringsfrist: | 17. maj 2023 |
| Sideantal: | 91 |
| Antal anslag i alt: | 160.887 |
| Udarbejdet af: | Casper Vedel Nielsen - 20184361 Mads Lilliedal Larsen - 20183060 Marcus Benjamin Wittendorff Larsen – 20185110 |

Abstract

This master thesis is designed to contribute to the interpretation of the scope of excise duties imposed on extraction of raw materials. With a particular focus on the tax- and registration obligations shown in article 1, subsection 1, and article 4, subsection 1 respectively, the thesis seeks to investigate whether it is compliant with applicable law to impose tax- and registrations obligations on a subcontractor in the context of the two binding tax rulings SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR.

It is a well-known phenomenon that excise duties must be paid for specific goods, which the government attempts to regulate the citizens' behavior and usage of.

However, it is not clear whether imposing tax- and registration obligations on a subcontractor remains within the scope of the law (The Danish Tax Act on Waste and Raw Materials). Thus, this master thesis seeks to answer whether the binding tax rulings SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR constitutes an expression of applicable law, and if proven, the thesis seeks interpret the impact on the scope of the law, and the legal position that follows as a result.

The legislation revolving extraction of raw materials has undergone multiple changes over time. The most extensive change was the transition from a fee legislation to a tax legislation. Despite the changes, it remains unclear what a commercial extraction implies, and there is no clear description of what the term contains. This exact term is essential for imposing tax- and registration obligations according to the law. This unclear definition of the term is problematic, because the law is subject to article 43 of the Danish Constitution, which includes strict legal requirements for tax laws, hence the interpretation of commercial extraction must remain consistent in accordance with legal authority. If authorities do not interpret tax issues in accordance with article 43 of the Danish Constitution, it will not be possible to legally impose any tax, including excise duties on goods.

It is not possible to adequately deduce what commercial extraction implies merely from any version of the law. Therefore, it is necessary to interpret the intention of the term from earlier legislation. The legal dogmatic method will in this master thesis be used to analyze and interpret the term commercial extraction in order to deduce the applicable law.

With the analysis it has been deduced that the term commercial extraction includes three elements. Firstly, to perform a commercial extraction, you must physically extract the raw materials from nature. Secondly, you must perform the physical extraction with the intention of selling the raw materials that are extracted. Lastly, you must own the extraction permit that allows for extraction of specific products in a designated area. All three elements must be present before those combined constitutes a commercial extraction.

It is concluded that the binding tax ruling SKM2021.214.SR is legally compliant with case law. Thus, it constitutes an expression of applicable law. However, the binding tax ruling SKM2021.215.SR is not an expression of applicable law but constitutes an expression of new practice from the Danish tax authorities. The conclusion is based on our assessment of the applicable law, where the tax authorities in the binding tax ruling SKM2021.214.SR deduces the same result. In the binding tax ruling SKM2021.215.SR, the final decision the tax authorities make is not compliant with our assessment of the applicable law.

Additionally, it is our assessment that a loophole exists within the law since it is not possible with our understanding of the term commercial extraction to impose tax- and registration obligations on a subcontractor as in the context of the binding tax rulings. However, it is also not possible to impose those obligations on a superior in the same context. For this reason, it is possible to avoid paying excise duties on raw materials by arranging a superior-subordinate relationship for the extraction. This contradicts the intention of the law. Thus, it is necessary to accurately define the term commercial extraction in future legislation to ensure that no unintended tax-planning takes place according to the intent of the law.

Indholdsfortegnelse

| | |
|--|----|
| Abstract | 1 |
| Indholdsfortegnelse | 3 |
| Begrebsliste | 5 |
| 1. Kapitel – Indledende om projektet | 6 |
| 1.1. Indledning..... | 6 |
| 1.2. Problemstilling | 7 |
| 1.3. Problemformulering | 8 |
| 1.4. Afgrænsning | 9 |
| 2. Kapitel - Metodeafsnit | 11 |
| 2.1. Retsdogmatisk metode | 11 |
| 2.2. Juridisk metode..... | 12 |
| 2.3. Hermeneutisk metode i retsvidenskab | 13 |
| 2.4. Den hermeneutiske cirkel i en juridisk kontekst..... | 14 |
| 2.5. Retskilder..... | 17 |
| 2.6. Den Juridiske Vejledning..... | 19 |
| 2.7. Præjudikatværdi..... | 20 |
| 2.8. Fortolkningsprincipper..... | 22 |
| 2.9. Ordlydsfortolkning | 22 |
| 2.10. Formålsfortolkning..... | 24 |
| 3. Kapitel - Generelt om afgifter | 26 |
| 3.1. Afgiftsretlige grundprincipper | 29 |
| 3.2. Tendens fra lovgiver angående anvendelsesområdet | 32 |
| 4. Kapitel - Fortolkning af gældende ret | 34 |
| 4.1. Ordlydsfortolkning af AFFAL §§ 1, 2a og 4 | 34 |
| 4.1.1. AFFAL § 1, stk. 1 | 34 |
| 4.1.2. AFFAL § 2 a | 35 |
| 4.1.3. AFFAL § 4, stk. 1 | 36 |
| 4.1.4. AFFAL § 4, stk. 2 | 36 |
| 4.1.5. Sammenfatning af ordlydsfortolkning | 37 |
| 4.2. Formålsfortolkning af AFFAL §§ 1, 2 a og 4 | 37 |
| 4.2.1. Gebyrlovgivning og overgangen til afgiftslovgivning | 38 |
| 4.2.2. Lovændringer efter 1989..... | 39 |
| 4.2.3. Lovgivers formål | 39 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 4.3. | Erhvervsmæssig indvinding | 40 |
| 4.3.1. | Den erhvervsmæssige indvinding som beskrevet i tidligere lovgivning | 41 |
| 4.3.2. | Nugældende lovgivning og erhvervsmæssig indvinding | 43 |
| 4.3.3. | Implementeringen og benyttelsen af § 2 a | 44 |
| 4.4. | Afgiftspligtens indtræden..... | 46 |
| 4.4.1. | Definition af den afgiftspligtige vare iht. Forarbejderne..... | 48 |
| 4.4.2. | Delkonklusion af formålsfortolkningen..... | 49 |
| 5. | Kapitel - Myndighedernes anvendelse af gældende ret | 51 |
| 5.1. | SKM2021.214.SR | 51 |
| 5.2. | SKM2021.215.SR | 54 |
| 5.3. | Delkonklusion af analysen | 58 |
| 6. | Kapitel - Sammenspil mellem AFFAL og Råstofloven..... | 60 |
| 6.1. | Muligheden for at efterleve forpligtelserne i Råstofloven | 61 |
| 6.2. | Gennemgang af argumentationen fra Skattestyrelsen iht registreringspligten i AFFAL..... | 63 |
| 7. | Kapitel - Diskussion..... | 67 |
| 7.1. | Vores vurdering af SKM2021.214.SR | 68 |
| 7.2. | Vores vurdering af SKM2021.215.SR | 70 |
| 7.2.1. | Delkonklusion | 73 |
| 7.3. | Ændret retsstilling pba. de bindende svar | 74 |
| 7.4. | Vores vurdering af retsstillingen fremadrettet..... | 76 |
| 7.4.1. | Delkonklusion | 78 |
| 7.5. | Opdeling af elementerne i den erhvervsmæssige indvinding | 79 |
| 8. | Kapitel - Konklusion | 82 |
| 9. | Kapitel - Perspektivering | 85 |
| 10. | Kapitel - Litteraturliste | 87 |

Begrebsliste

Nedenfor fremgår en række særlige forkortelser, der vil blive anvendt gennem specialet.

| | |
|--------------|--------------------------------|
| AFFAL | Affalds- og råstofafgiftsloven |
| BEK | Bekendtgørelse |
| DJV | Den Juridiske Vejledning |
| GRL | Grundloven |
| HR | Højesteret |
| LBK | Lovbekendtgørelse |
| OPKL | Opkrævningsloven |
| SKM | Skatteministeriet |
| SR | Skatterådet |

Der skal gøres opmærksom på, at der igennem specialet er anvendt fodnoter, som af æstetiske årsager er forkortet. Dog kan alle fodnoter, som referer til links eller bøger, findes i litteraturlisten.

1. Kapitel – Indledende om projektet

1.1. Indledning

Punktafgifter er noget, vi alle i samfundet løbende betaler, men det er nok de færreste, der er klar over dette eller skænker det en tanke, når vi erhverver os noget. Disse afgifter kan betegnes som værende en særlig beskatningsform, da afgifter bliver pålagt direkte på en specifik vare, hvorved forbrugeren ved købet af varen bliver beskattet indirekte. Punktafgifter har været standard praksis siden 1900-tallet, og i 1989 blev Affalds- og råstofafgiftsloven, som herefter kaldes AFFAL.

Denne lov har siden oprindelsen haft til hensigt at ændre danskernes forbrugsvaner, da lovens formål er adfærdsregulerende og fiskalt begrundet.¹ Dette resulterer i, at byggematerialer mm. stiger i pris, således at adfærden reguleres. Derved tjenes der penge til statskassen, for bl.a. at finansiere andre miljøinitiativer, så Danmark i fællesskab kan beskytte landets miljø.

Det er et uomtvisteligt faktum, at der skal betales afgifter af varer, hvorpå der foreligger afgiftspligt, men det må aldrig ske i videre omfang, end det af lovgivningen følger. Retten til at beskatte befolkningen findes i Grundlovens (herefter GRL) § 43, hvoraf det følger, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Dette er mhp. at sikre, at borgerne i samfundet ikke bliver beskattet på et usagligt grundlag, eftersom der skal foreligge lovhjemmel herfor. En afgift kan dermed udelukkende blive pålagt en specifik vare, såfremt der er udtrykkelig lovhjemmel hertil.

Ordlyden af lovtæksten har gennem årene udviklet sig bl.a. i form af tilføjelser og ændringer mm., men hvor bredt anvendelsesområdet for det afgiftspligtige vareområde i realiteten rækker, kan give anledning til fortolkningstvivl, eftersom dette ikke fremgår direkte af lovtæksten eller bilag. I forlængelse af denne tvivl opstår spørgsmålet om, hvad gældende ret herfor er, og ligeledes hvordan fortolkningstvivlen giver anledning til problemer i praksis.

¹ Lovforslag L.100 som fremsat

1.2. Problemstilling

Dette kandidatspeciale har til formål at kortlægge gældende ret iht. AFFAL, og det anvendelsesområde der kan udledes af § 1, og i forlængelse heraf, undersøge registreringspligten, som fremgår af § 4 i AFFAL. Specialet skal derudover bidrage til fortolkningen af bestemmelserne i lovtæksten.

Iht. AFFAL's anvendelsesområde er begrebet *erhvervsmæssig indvinding* særligt bestemmende, og derudover har begrebet en bred betydning. Derfor er det gennem en ordlydsfortolkning uklart, hvad begrebets rækkevidde udgør, hvorfor der i praksis foreligger tvivl om, hvor stort et område dette anvendelsesområde i realiteten omfatter.

I 2021 udkom der to bindende svar fra Skatterådet,² hvori Skattestyrelsens opfattelse af gældende ret skildres ved behandling af spørgsmålet om, hvorvidt der skulle pålægges afgift på en underentreprenør iht. § 1, stk.1. De bindende svar giver anledning til flere spørgsmål end svar, hvorfor der opstår en uklarhed om, hvorvidt afgørelsen er korrekt begrundet. Underentreprenørens advokat finder netop, at afgørelsen ikke er korrekt, hvorfor sagen er blevet påklaget til Landsskatteretten.³ Problematikkerne kan udelukkende besvares ved at undersøge gældende ret for hhv. §§ 1 & 4, da eventuelle uoverensstemmelser med lovgivningens formål samt anvendelsesområde, kan få konsekvenser for fremtidig praksis, som ikke er hensigten. Det er derfor interessant at undersøge, hvorvidt det er overensstemmende med gældende ret at pålægge afgiftspligt på en underentreprenør iht. AFFAL § 1, stk. 1 og registreringspligt jf. § 4, stk. 1.

² SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR

³ SKM2021.215.SR

1.3. Problemformulering

Eftersom Skatterådets to bindende svar SKM2021.214.SR og SKM2021.215.SR giver anledning til flere problemstillinger, som udelukkende kan besvares pba. en kortlægning af gældende ret iht. AFFAL, vil indeværende kandidatspeciales analyse tage udgangspunkt i de bindende svar for at kunne udlede, hvorvidt det er korrekt at pålægge en underentreprenør en afgifts- og registreringspligt. Dette vil bl.a. undersøges med afsæt i lovtestens ordlyd, formål og relevant praksis. Såfremt det bekræftes, at problemstillingen, som i specialet undersøges, er korrekt, vil projektet udelukkende fungere præciserende og dermed ikke bidrage til fortolkningen af tidligere og fremtidig praksis. Dog vil det, såfremt det ikke er korrekt at pålægge en underentreprenør en afgifts- og registreringspligt, tyde på, at der foreligger en risiko for, at praksis bevæger sig i en forkert retning iht. det oprindelige formål. Specialets problemformulering er således udformet med det formål at undersøge, hvorvidt de to bindende svar har ændret praksis iht. en underentreprenørs afgifts- og registreringspligt ift. råstofindvinding i et over-/underordnelsesforhold, eller om afgørelserne blot udgør en præcisering af allerede gældende ret.

På baggrund af ovenstående afsnit lyder kandidatspecialets problemformulering således:

Er det overensstemmende med gældende ret at pålægge afgifts- og registreringspligt på en underentreprenør set i lyset af de to bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR?

1.4. Afgrænsning

Formålet med afgrænsningen er at bibeholde det relevante fokus gennem kandidatspecialet, hvor retstilstanden på et specifikt område vil blive undersøgt og analyseret ved brug af relevant udvalgt materiale. Derudover er formålet med afgrænsningen at tydeliggøre valgene, som er foretaget gennem specialets udarbejdelse. Afgrænsningen har dermed betydning for den røde tråd i undersøgelsen af, hvad retsstillingen er for underentreprenører i henhold til AFFAL § 1, stk.1 og § 4, stk.1.

Specialet fokuserer på at undersøge, hvorvidt det er korrekt at pålægge en underentreprenør en afgiftspligt og registreringspligt. Vi konstaterer, at sand er en afgiftspligtig råvare, som ifølge lovteksten og dertilhørende bilag, altid kan pålægges en afgift. Vi håndterer derfor ikke, hvorvidt det er acceptabelt at pålægge afgift uden for den danske 12 sømilsgrænse, og det danske beskatningsområde, eftersom dette ikke vil kunne gøres fyldestgørende pga. begrænsningen i antal anslag. Dog antages det igennem projektet at afgiften kan pålægges, og at der ingen disput er iht. det geografiske anvendelsesområde.

Love og ændringer hertil bliver udelukkende behandlet, såfremt vi finder det relevant for specialet. Derfor vil vi behandle udvalgte love samt ændringer med henblik på at danne et overblik over gældende ret i dag. Når der i specialet henvises til AFFAL, vil dette være den gældende bekendtgørelse af loven LBK 2023-01-10 nr.14, som stammer fra L.1989-12-19 nr. 838, hvilket er den oprindelige lovtekst. Såfremt det findes nødvendigt at pointere specifikke udgaver af lovteksten, som ikke er den nugældende, vil dette blive fremhævet eksplicit i teksten.

Der afgrænses ligeledes fra kapitel 2 i lovteksten, eftersom det udelukkende har til formål at regulere affald, som ikke er relevant iht. besvarelsen af problemformuleringen.

Der bliver derudover anvendt retspraksis i specialet for at udlede, hvad gældende ret udgør. Praksis på indeværende speciales fokusområde er ikke omfangsrigt, eftersom de to bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR er de eneste eksempler på praksis inden for vores fokusområde med underentreprenører, der

foretager en indvinding pba. en hovedentreprenørs indvindingstilladelse. Det er derfor et videnshul som af os undersøges yderligere igennem specialet. Dog er der anvendt anden praksis inden for afgiftsområdet, som findes særligt relevant for at besvare problemstillingen. Denne afgrænsning er dog stadig præget af, at omfanget af specialet ikke tillader, at alt materiale kan behandles. Derfor er der aktivt sket en udvælgelse af praksis, som findes relevant for at besvare problemstillingen fyldestgørende.

Eftersom lovteksterne, der anvendes til at besvare problemformuleringen, udelukkende er nationale lovtekster, vil EU-retten og problemstillinger, der kunne udspringe derfra, ikke blive behandlet i projektet.

Der er derudover ikke taget stilling til eventuelle aftaleretlige disputer, da der i Danmark er aftalefrihed.⁴ Dette betyder, at vi antager, at aftaleforholdet mellem de to parter, i begge de bindende svar, er legitimt, samt at ingen af parterne har misligholdt dele af aftalen.

Slutteligt er der ikke anvendt en dynamisk fortolkning som fortolkningsstil til vores udledning af gældende ret. Dette fordi, det ikke er en anerkendt fremgangsmåde for fortolkning af skattemæssige lovtekster jf. GRL § 43.

Det er en forudsætning for forståelsen af specialet, at læseren har en forudgående viden om afgiftsområdet som en helhed, og dermed kender til de bagvedliggende hensyn i forbindelse med systemet. Dette fordi der i specialet, grundet tids- og pladsressourcer, ikke vil laves en dybdegående gennemgang af afgiftssystemet som helhed, men derimod udelukkende fokuseres på specifikke dele af afgiftssystemet, som findes relevant for at besvare specialets problemformulering.

⁴ *Aftaleretlige principper*

2. Kapitel - Metodeafsnit

2.1. Retsdogmatisk metode

Den retsdogmatiske metode anvendes til at behandle specialets problemstilling. Den retsdogmatiske metodes formål er at beskrive samt klarlægge den i samtiden gældende ret, og gennem en metodisk og systematisk tilgang finde ny viden om gældende ret.⁵ Begrebet *de lege lata* beskriver gældende ret, og de lege lata skal ses som et kommunikationssystem, hvor man anvender retsdogmatikken til at udlede en formålsforståelse af et retligt område ved at fortolke, systematisere og udvikle begreber osv. Dette betyder, at retsdogmatisk metode anvendes til at fortolke juridisk materiale og gennem disse fortolkninger gør det muligt at analysere sig frem til de lege lata på det relevante område.⁶

Efter de lege lata er fastlagt, kan man benytte gældende ret til at udlede *de lege ferenda*. I mange tilfælde vil man anvende de lege lata til at fastlægge de lege ferenda, især i situationer, hvor der opstår diskussioner i gældende ret omkring potentielt uhensigtsmæssige retsvirkninger i loven, og hvordan loven burde have været fortolket anderledes. De lege ferenda lægger altså op til en retspolitisk diskussion, som i nogle tilfælde kan udlede forslag til nye retsregler.⁷

I specialet anvendes de lege lata og de lege ferenda til først at redegøre for, hvad retsstillingen er på det pågældende område gennem de lege lata. Dernæst anvendes de lege ferenda til at udlede egne fortolkninger af, hvordan ordlyden af lovteksten skal forstås understøttet af de dertilhørende forarbejder. Dog vil der i specialet ikke fokuseres på retspolitiske problemstillinger, eftersom dette anses som værende for omfattende taget tid og antal anslag i betragtning. Vi vil derimod undersøge, hvorvidt vores opfattelse af gældende ret stemmer overens med praksis på området.

⁵ EU-ret s. 133

⁶ EU-ret s. 133

⁷ Retsdogmatik (se litteraturliste)

Udover det, som beskrevet ovenfor, handler retsdogmatisk metode ligeledes om at forstå gældende ret gennem inddelinger af retsstoffets skrevne regler samt systematisering af afsagte domme. Dette retsstof inddeles dermed i begrebsmæssige grupper, ud fra hvilke principper samt hensyn der antages at gælde. Med denne systematik er det dermed muligt at opstille de regler, der gælder, og derved opnå en abstrakt forståelse af et givent område.⁸ I dette speciale vil det være denne systematiske fremgangsmåde, der bliver anvendt for at fortolke AFFAL § 1, stk. 1, § 2 a og 4, stk. 1, eftersom det ville være svært at danne et overblik over afgiftsområdet uden denne systematik.

2.2. Juridisk metode

Den praktiske retsanvendelse og retsdogmatikken er nært forbundet,⁹ hvorfor den juridiske metode ligeledes vil blive gjort brug af. Den juridiske metode kan forklares ved at være den fremgangsmåde, der anvendes, når der er en konkret retlig problemstilling, der skal tages stilling til i praksis.

Den retlige løsning findes gennem denne metode, hvor retskilder anvendes til at finde relevante retsregler, som dernæst fortolkes for at finde den retlige subsumtion.¹⁰

For at fastlægge udstrækningen af en given retsregel, skal retskilderne fortolkes. I dette tilfælde fortolkes udstrækningen af AFFAL §§ 1 & 4. Derimod er den retlige subsumtion en del af at henføre retsfaktum under en retsregel, og derfor foretages en vurdering af, hvorvidt et specifikt faktum indeholder de relevante momenter, der resulterer i, at en bestemt retsregel finder anvendelse.¹¹

Det kan siges, at den retsdogmatiske metode beskæftiger sig med gældende ret, og denne metode anvendes til teoretisk at beskrive og analysere retstilstanden på et givent retsområde.¹² Den juridiske metode beskæftiger sig ligeså med gældende ret, men denne metode anvendes, når der skal tages stilling til en konkret juridisk

⁸ Retsvidenskabsteori s. 90

⁹ Retsvidenskabsteori s. 87

¹⁰ Retsvidenskabsteori s. 190 ff.

¹¹ Retsvidenskabsteori s. 197

¹² Retsvidenskabsteori s. 87

problemstilling, altså den praktiske opgaveløsning. Det kan dermed oversættes til, at den retsdogmatiske videnskab ikke er rettet mod at løse en konkret problemstilling i praksis, men derimod at finde retstilstanden, hvorimod den juridiske metode anvendes til at tage stilling til en konkret problemstilling i praksis. Det metodiske udgangspunkt er dog det samme.¹³ Vi vil i dette speciale anvende både retsdogmatisk og juridisk metode for at udlede en nuanceret konklusion, og samtidig opnå det mest repræsentative svar på vores problemformulering.

2.3. Hermeneutisk metode i retsvidenskab

I retsvidenskaben er den hermeneutiske metode en teoretisk tilgang til fortolkning af juridiske tekster og retlige principper, mens retsdogmatikken, som er gennemgået i ovenstående afsnit, er en metode til analyse af den gældende ret og dens anvendelse. Disse metoder kan af juridiske fortolkere anvendes sammen for at opnå en dybere forståelse af juraen og dens anvendelse i praksis. Den hermeneutiske metode er baseret på hermeneutikkens teori, der har hovedfokus i fortolkning af tekster og forståelse af deres betydning i en given kontekst. I det retsvidenskabelige område kan den hermeneutiske metode anvendes til at forstå juridiske tekster såsom love, praksis og forarbejder. Dette gøres ved at analysere deres form, indhold, historie og formål mm.¹⁴ På den anden side har retsdogmatikken som gennemgået i ovenstående kapitel til formål gennem en systematisk analyse at beskrive og analysere rettens indhold og strukturelle opsætning, og den er ofte baseret på lovtekster og retspraksis. Sammenkoblingen af retsdogmatikken og den hermeneutiske metode kan dermed bidrage til en mere dybdegående forståelse af retsregler, og hvordan disse regler skal anvendes i praksis. Den hermeneutiske metode bidrager bl.a. til at forstå hele sammenhængen, når der gennem retsdogmatikken fortolkes lovtekster eller retlige principper. Desuden kan den hermeneutiske metode bidrage til at skabe et overblik over retsreglers udvikling, og på den måde analysere denne udvikling samt danne et overblik over retssystemet i

¹³ Retsvidenskabsteori s. 87

¹⁴ Retsvidenskabsteori s. 161-168

sin helhed. Endelig kan den hermeneutiske metode i retsvidenskaben bidrage til en forståelse af, hvordan retsskabelse finder sted, og derudover foretage en kritisk analyse af retten på baggrund af normer, værdier og rettens formål. Dette gøres med den hermeneutiske metode ved at identificere potentielle problemer, udfordringer eller mangler i retssystemet.¹⁵

Ved at gøre brug af den hermeneutiske metode til fortolkning af juridiske tekster og den retsdogmatiske metode til at analysere den gældende ret og dens anvendelse, kan forskere og praktikere inden for juraen opnå en mere helhedsorienteret og sammenhængende forståelse af retten og dens betydning. Anvendelsen af disse to metoder sammenholdt kan ligeledes bidrage til en mere kritisk refleksion over rettens rolle og funktion i samfundet og danner derfor grundlag for en dybere og mere nuanceret retsdiskussion.¹⁶ Dog kan forforståelsen, som hermeneutikken netop lægger vægt på, også bidrage til, at en lovttekst bliver fortolket med praktikerens forforståelse herfor.¹⁷ Det kan resultere i, at en lovttekst, på trods af et skærpet hjemmelskrav, fortolkes med praktikerens forståelse, selvom hjemlen i en klar ordlydsfortolkning ikke hjemler det, der fra praktikerens blev fundet frem til. Dette vil der i kapitel 6 sættes fokus på.

2.4. Den hermeneutiske cirkel i en juridisk kontekst

Den hermeneutiske cirkel er et centralt begreb inden for hermeneutikken, som er en metode til praktisk fortolkning og forståelse af tekst og kontekst. Dette begreb kan også anvendes i en juridisk kontekst til at forstå og tolke juridiske tekster, lovgivning og retspraksis. Den hermeneutiske cirkel udgør således den praktiske metode på baggrund af det hermeneutiske ræsonnement.¹⁸

Den hermeneutiske cirkel refererer til en proces, hvor forståelsen af en tekst eller et juridisk spørgsmål udvikler sig gennem et kontinuerligt spring mellem helheden og

¹⁵ Retsvidenskabsteori s. 161-168

¹⁶ Retsvidenskabsteori s. 161-168

¹⁷ Retsvidenskabsteori s. 161-168

¹⁸ Retsvidenskabsteori s. 161-168

dens dele. Ifølge den hermeneutiske cirkel er forståelsen af en del af teksten afhængig af forståelsen af hele teksten, og omvendt er forståelsen af hele teksten afhængig af forståelsen af dens dele. I en juridisk kontekst kan dette betyde, at tolkningen af en enkelt retsregel eller en juridisk bestemmelse er afhængig af tolkningen af den overordnede lovgivning eller retssystemet, og omvendt kan forståelsen af den overordnede lovgivning eller retssystemet blive påvirket af tolkningen af de enkelte retsregler eller bestemmelser.¹⁹

Den hermeneutiske cirkel er således et begreb, der kan anvendes i en juridisk kontekst til at forstå og tolke juridiske tekster og kontekst. Begrebet som beskrevet ovenfor understreger vigtigheden af at betragte både helheden og delene, samt at anerkende den dynamiske karakter af fortolkningsprocessen. Dermed kan det udledes, at juridiske forskere og praktikere netop ved anvendelsen af den hermeneutiske cirkel kan opnå en mere dybdegående og nuanceret forståelse af juridiske tekster, lovgivning og retspraksis. Dette bidrager til en mere grundig og reflekteret juridisk tolkning og fortolkning. Det er vigtigt at bemærke, at den hermeneutiske tilgang ikke er en enkeltstående metode, men snarere en tilgang til fortolkning, der kan anvendes i kombination med andre metoder og teorier inden for retsdogmatikken.²⁰

I den hermeneutiske tilgang er fortolkning ikke en objektiv proces, men derimod en subjektiv proces, hvor fortolkeren bringer sin egen forforståelse, erfaringer og kontekst ind i fortolkningsprocessen. Dette betyder, at forskellige fortolkere kan komme frem til forskellige tolkninger af den samme tekst eller juridiske spørgsmål.²¹ Dette ses bl.a. også i Skattestyrelsens håndtering af SKM2021.215.SR, hvor forforståelsen fra individerne, der har truffet afgørelsen, ved bl.a. at benytte afgiftsretlige principper til at udlede en ordlydsfortolkning af AFFAL kapitel 1, udleder et andet resultat end det af tidligere praksis fremgik. Dette vil blive uddybet i kapitel 5. Den hermeneutiske tilgang anerkender også, at tekster og kontekster er

¹⁹ Retsvidenskabsteori s. 161-168

²⁰ Retsvidenskabsteori s. 161-168

²¹ Retsvidenskabsteori s. 161-168

komplekse og mangfoldige, og at tolkningen af dem er præget af historiske, kulturelle, sproglige og sociale faktorer.²²

En kritik af den hermeneutiske tilgang er, at den netop kan være subjektiv og mangfoldig, og at den dermed kan føre til forskellige fortolkninger, som kan være uforenelige eller modstridende. Dette kan skabe usikkerhed og uklarhed i juridiske fortolkninger og beslutningstagning. Tilhængere af den hermeneutiske tilgang vil dog argumentere for, at dens subjektive karakter er en styrke, da den anerkender kompleksiteten af menneskelig forståelse og den kontekstuelle karakter af tekstfortolkning.²³ I indeværende speciale vil styrken af den hermeneutiske metode anvendes gennem den hermeneutiske cirkel, hvor fortolkere er nødsaget til at have en forforståelse for alle nødvendige informationer, førend der kan træffes en afgørelse. Det er i særdeleshed vigtigt i dette speciale at anvende den hermeneutiske metode, og på den måde inddrage alt relevant information, fordi afgiftsloven, som bekendt anvendes i dette speciale, er opbygget pba. en tidligere gebyrslovgivning, der indeholder lignende begreber, der tillægges samme betydning, hvorfor det kræver et indgående kendskab i hele gebyrs- og afgiftsområdet vedrørende råstoffer. Mere om dette vil følge af kapitel 4.3.1.

I praksis kan den hermeneutiske tilgang anvendes ved at starte med en helhedsforståelse af den juridiske tekst eller kontekst og derefter dykke ned i detaljerne og de enkelte dele for at opnå en dybere forståelse. Samtidig kan der foretages gentagne udgaver af fortolkning og forståelse for at forbedre tolkningen og tage højde for forskellige perspektiver og kontekstuelle faktorer. Det er også vigtigt at tage højde for den subjektive karakter af tolkningen og bestræbe sig på at være bevidst om ens egen forforståelse og kontekstuelle bias.²⁴

Sammenfattende kan den hermeneutiske metode anvendes til at forstå og tolke juridiske tekster og kontekster. Begrebet, den hermeneutiske cirkel, understreger vigtigheden af at betragte både helheden og delene, anerkende den dynamiske

²² Retsvidenskabsteori s. 161-168

²³ Retsvidenskabsteori s. 161-168

²⁴ Retsvidenskabsteori s. 161-168

karakter af fortolkningsprocessen samt at være bevidst om den subjektive karakter af tolkningen.²⁵

2.5. Retskilder

Når man arbejder med juridiske problemstillinger, er retskilder en vigtig del af domstolenes udledning af gældende ret. Retskilder bliver af professor i formueret ved KU og Dr. Jur. Mads Bryde Andersen defineret som: *“Enhver tankegang som leder retsanvendere mod en konklusion om, hvad der er gældende ret på et bestemt område”*²⁶. Det er dermed de faktorer, der tilsammen danner fundamentet for at opnå viden om, hvad der er gældende ret.²⁷ GRL er den højst rangerende retskilde i Danmark. Dermed er al lovgivning i Danmark vedtaget i henhold til GRL, og ingen love må være i strid hermed.²⁸ I specialet fortolkes der på AFFAL, der er en afgiftslov. I loven er der ret til at staten kan opkræve indirekte skatter af råstoffer og produkter omfattet af lovens punktafgiftspligtige vareområde, som beskrevet i bilag 1. Eftersom alle skatte/afgiftslove i Danmark er underlagt GRL §43, som lyder følgende *“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”*²⁹, betyder det derfor, at der skal foreligge en klar lovhjemmel, førend der kan ske modifikationer af afgifterne. Kort sagt kan der hverken opkræves mere eller mindre skat, såfremt der ikke foreligger klar lovhjemmel herfor.

Ovenstående leder videre til legalitetsprincippet, der bestemmer, at en forvaltningsmyndighed skal forholde sig til loven. Altså er alt ulovligt, medmindre det er tilladt. Modsætningsvist ses det i privatretten, hvor alt er tilladt, medmindre det er ulovligt. Det kræves dermed, at der inden for forvaltningsmyndigheder er et helt grundlæggende krav om hjemmel, og derved skal der, når der afsiges afgørelse, være hjemmel i lov eller anden anerkendt retskilde.³⁰

²⁵ Retsvidenskabsteori s. 161-168

²⁶ Ret og metode s. 131

²⁷ Ret og metode s.131 ff.

²⁸ Ret og metode s.142 ff.

²⁹ GRL § 43

³⁰ Ret og metode s. 69

Derudover skal bekendtgørelser være inkorporeret i dansk lovgivning, førend de danske domstole kan anvende dem i praksis.³¹

Såfremt en retsregel skulle modstride GRL, eller andre love højere rangeret i hierarkiet, gælder *lex superior* princippet. Dette princip betyder således, at såfremt der er strid mellem retsregler inden for det retlige hierarki, er den lov på det højeste stadie forud for den, der befinder sig på det lavere. Dermed vil GRL altid have forrang.³²

I specialet er det hovedsageligt AFFAL, der anvendes. Denne lov er vedtaget af Folketinget, og er som udgangspunkt udtryk for gældende ret. Loven blev først implementeret i 1989, men er sidenhen blevet ændret flere gange, hvorfor den nugældende AFFAL fra 2023 er en lovbekendtgørelse.³³ Derudover anvendes der i specialet til besvarelse af problemformuleringen ligeledes bindende svar fra Skattestyrelsen, som findes relevant.

For at komme det nærmere, bliver den retspraksis, der er bestemt af Skattemyndighederne og Landsskatteretten et udtryk for administrativ praksis, hvorimod de danske domstoles afgørelser, er udtryk for gældende ret i relation til en specifik lovbestemmelse.³⁴ I forlængelse heraf skal der gøres opmærksom på, at domstolene, såfremt de finder det korrekt, kan tilsidesætte Skattemyndighederne og Landsskatterettens praksis, dog vil der som oftest tages hensyn til afgørelserne ved en domsafsigelse. Det kan oversættes til, at den praksis, der bliver dannet af Skattemyndighederne og Landsskatteretten, som udgangspunkt er retmæssig, hvorfor de bidrager til hvordan den danske retsstilling skal forstås, men skulle domstolene tilsidesætte denne praksis, er det alene domstolenes praksis, der anses for gældende ret.³⁵

³¹ Forvaltningsretten i hovedtræk s. 54 ff.

³² Ret og metode s. 69

³³ AFFAL (se litteraturliste)

³⁴ Ret og metode s. 21 ff.

³⁵ Retsvidenskabsteori s. 340

For at besvare specialets problemformulering anvendes derfor som udgangspunkt lovtæksten. Derudover anvendes ligeledes forarbejderne for at kunne definere formålet med lovtæksten, og ligeledes anvendes retspraksis, der findes relevant, i særdeleshed de to bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR. Desuden vil der i specialet altid tages højde for den retskildemæssige trinfølge, førend der udføres analyser pba. anvendte lovtækster og lignende.

2.6. Den Juridiske Vejledning

Til udarbejdelsen af dette speciale anvendes ligeledes *Den Juridiske Vejledning* (herefter DJV). DJV er Skatteforvaltningens opfattelse af, hvad der er gældende ret. Det kan sammenlignes med et cirkulære, hvilket er ensbetydende med, at det rangerer *under* love og bekendtgørelser i det retskildemæssige hierarki.³⁶ DJV fungerer således som et cirkulære, der udgør Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis. Dog må det forventes, grundet DJV's sammenligning med et cirkulære, at en lovtækt og de dertilhørende forarbejder skal anvendes før DJV. Dette fordi retskildefølgen som nævnt i ovenstående afsnit resulterer i, at lovtækster og forarbejder har forrang for cirkulærer, og dermed ligeledes DJV. Desuden er DJV bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre indholdet af DJV klart og tydeligt ikke stemmer overens med højere rangerende retskilder. Borgerne er ikke bundet af DJV, og kan ligeledes ikke støtte ret på denne.³⁷

Skatteforvaltningens opfattelser i DJV dannes af domme, kendelser og afgørelser fra Landsskatteretten og Skattestyrelsen og bliver løbende indarbejdet i DJV. Formålet med DJV er at danne et fundament for Skatteforvaltningens medarbejdere, der som udgangspunkt skal anvendes til fortolkning af skatteretlige afgørelser. DJV indeholder også styresignaler, som er udsendt af Skattestyrelsen. De vedrører lovgivning om skat, moms og afgifter, som fastlægger praksis på områder, der ikke allerede er fastlagt eller præciserer praksis. Det kunne f.eks. være i forbindelse med

³⁶ Retsvidenskabsteori s. 340

³⁷ Bindende virkning (se litteraturliste)

en ny afgørelse fra Landsskatteretten med nye pointer.³⁸ De administrative afgørelser fra skatteområdet er ikke bindende for domstole, men afgørelserne indgår ofte med en hensynsafvejning, når de anses for værende retmæssige.³⁹

Det er relevant at anvende DJV til at besvare vores problemformulering, da DJV, som beskrevet ovenfor, er udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret på området. DJV er således nødvendig at medtage i overvejelserne, når vi forsøger at udlede gældende ret ved at sammenholde praksis med Skatteforvaltningens opfattelse.

2.7. Præjudikatværdi

Det øverste klageorgan inden for skat og afgifter er Landsskatteretten.⁴⁰

Landsskatteretten er et nævn og er en del af Skatteministeriet. Sagsbehandlingen fungerer dog uafhængigt af Skatteministeriet. Landsskatterettens hovedopgave er at behandle klager over diverse administrative afgørelser.⁴¹ Det er som følge af lighedsgrundsætningen at virksomheder og borgere som udgangspunkt kan støtte ret på gældende administrativ praksis, medmindre denne praksis er klart og tydeligt uhjemlet. Disse skatteretlige afgørelser får dermed retskildeværdi, fordi de som udgangspunkt er bindende for borgere og virksomheder.⁴²

Præjudikatværdi defineres som en domsafsigelse, der danner præcedens, og dermed vil have en betydning for fremtidig afgørelse af lignende karakter.⁴³

Et bindende svar fra Skatterådet er derimod borgernes dokumentation for, hvad betydning en given handling inden for skat, moms og afgifter vil få for borgerne eller deres virksomheder. Et bindende svar er, som navnet antyder, bindende for Skatteforvaltningen i en given periode. Dette er som udgangspunkt fem år.⁴⁴ I

³⁸ SKM2018.348.SKTST

³⁹ Retsvidenskabsteori s. 340

⁴⁰ Skatteankestyrelsen (se litteraturliste)

⁴¹ BEK nr. 2373 af 10.12.2021

⁴² DJV afsnit A.A.7.1.3

⁴³ Præjudikat (se litteraturliste)

⁴⁴ Jf. § 25, stk. 1 - LBK nr. 678 af 31.05.2018

bindingsperioden kan spørgeren støtte ret på det bindende svar.⁴⁵ Det oversættes dermed til, at et bindende svar har en form for præjudikatværdi, eftersom dette vil få en betydning for spørgsmål af lignende karakter, der stilles på et senere tidspunkt inden for den femårige periode. Såfremt det bindende svar danner grundlag for praksis efter bindingsperioden, vil det efter de fem år fortsat have sin præjudikatværdi. Derudover ses det i en udtalelse fra Ombudsmanden, at afgørelser fra Skat, der bl.a. bliver uploadet til Skats hjemmeside, og som indeholder SKM. nr.,⁴⁶ ligeledes anses for værende gældende ret fra Skattestyrelsen, og dermed danner bindende svar med et sådan nr. præjudikatværdi.⁴⁷

Det er således udtryk for praksis, når Skatterådet fremsiger deres afgørelser, og lige netop den praksis, som vil blive fortolket på i dette speciale, er to bindende svar fra Skattestyrelsen med SKM numre. Derfor er det vigtigt at pointere, at denne type afgørelser ligeledes har præjudikatværdi, når vi skal fortolke på gældende ret set i lyset af de bindende svar.

Når der skal fortolkes på retskilder, handler denne fortolkningsproces i almindelighed om at forstå meningen bag afsenders ord. Således handler fortolkningsprocessen om at klarlægge udstrækningen af en given retsregel for dermed at forstå anvendelsen af reglen. Fortolkningsprocessen indebærer dermed en søgen efter det bagvedliggende budskab, som lovgiveren havde med loven, ved at fortolke forarbejderne og lovteksten.⁴⁸ Lovens ordlyd er altid udgangspunktet ved fortolkningen, altså hvad udtrykker sproget, og hvad forstås der hermed. Der skal derudover lægges vægt på, at formålet med loven også er vigtigt at medtage i fortolkningen.⁴⁹ Dette vil i det følgende afsnit blive uddybet.

⁴⁵ DJV 2019-1 afsnit A.A.3.10

⁴⁶ Ombudsmanden, administrative afgørelser, (se litteraturliste)

⁴⁷ Ombudsmanden, administrative afgørelser, (se litteraturliste)

⁴⁸ Ret og metode s. 170

⁴⁹ Retsvidenskabsteori s. 274 ff.

2.8. Fortolkningsprincipper

Når en lov skal fortolkes, er der tre forskellige måder at gøre det på: *Præciserende-, indskrænkende- og en udvidende fortolkning*, og de får hver deres betydning for resultatet af fortolkningen. Den præciserende fortolkning er den fortolkning, der stringent forholder sig til lovens ordlyd. Det er altså udelukkende den sproglige forståelse heraf. Den indskrænkende fortolkning er den fortolkning, hvor anvendelsesområdet for den givne regel indskrænkes, og den naturlige forståelse af ordlyden bliver dermed mere snæver, end det ville kunne forventes ud fra teksten. Den udvidende fortolkning er modsat den indskrænkende, og dermed får reglen en bredere anvendelse, end den naturlige forståelse af ordlyden tillader. Dette kan resultere i, at de tilfælde der normalt ikke er omfattet af reglen alligevel, kan blive omfattet.⁵⁰

I dette speciale vil den indskrænkende og udvidende fortolkning ikke blive anvendt i vores fortolkninger af gældende ret, eftersom anvendelse af disse fortolkningsmetoder vil stride imod GRL's § 43 samt legalitetsprincippet. Det begrundes i, at AFFAL er en skatte- og afgiftslov, som er underlagt et skærpet hjemmelskrav i GRL's § 43, som skal respekteres, hvorfor mulighederne for fortolkning begrænses. Hvis anvendelsesområdet for AFFAL bliver udvidet, vil der uden klar lovhjemmel blive pålagt afgift, hvilket GRL's § 43 ikke tillader. Det vil som nævnt ovenfor stride imod legalitetsprincippet at benytte den indskrænkende eller udvidende fortolkning, eftersom det vil indskrænke borgernes ret til lighed ud fra lighedshensynet, såfremt nogle tilfælde er omfattet, imens andre, på trods af den naturlige sproglige forståelse, ikke er.

2.9. Ordlydsfortolkning

Ordlydsfortolkning er, når forståelsen af retsreglen sker ud fra den naturlige sproglige forståelse af reglens ordlyd, sammenlagt med ordets grundbetydning og dets betydning i lovens kontekst.⁵¹ Formålet med en ordlydsfortolkning er, at

⁵⁰ Retsvidenskabsteori s. 280

⁵¹ Retsvidenskabsteori s. 298

fortolkningen af retsreglen skal ske ensartet og konsekvent, og borgerne kan dermed forudsige deres retsstilling på baggrund af denne fortolkningsmetode af retsreglens anvendelsesområde.⁵² AFFAL's ordlyd i § 1, stk. 1 kan give anledning til tvivl, eftersom der foreligger uenigheder om, hvad *erhvervsmæssigt indvinder* faktisk indebærer jf. SKM2021.214.SR samt SKM2021.215.SR. Spørger i de omtalte bindende svar mener ikke, at lovens § 1, stk. 1 definerer, hvorvidt det er den, der fysisk indvinder, eller blot den der ejer indvindingstilladelsen og benytter sig af en indvinder som led i sin forretning, som skal være afgiftspligtig. Som følge heraf kan ordlydsfortolkningen ikke anvendes alene, eftersom tvivl ikke opfylder formålet om en ensartet og konsekvent forståelse af retsområdet.

I 2016 klarlagde Højesteret,⁵³ at fortolkningen af et uklart begreb skal ske “[...] *efter lovens ordlyd, formål og forarbejder*[...]”.⁵⁴ Det betyder, at såfremt lovttekstens ordlyd i en bestemmelse skaber usikkerhed, kan der anvendes en ordlydsfortolkning af forarbejderne, altså en formålsfortolkning, som supplement for at besvare eventuelle tvivlsspørgsmål. I afgørelsen kom Højesteret frem til, at der i forarbejderne til PVC-afgiftsloven udelukkende var eksempler på store presenninger til f.eks. lastbiler, bygninger mm., hvorfor det ud fra formålet måtte stå klart, at mindre presenninger, som f.eks. et grillbetræk, ikke faldt ind under anvendelsesområdet.⁵⁵ Det kan ud fra dette udledes, at såfremt der ikke kan fortolkes på ordlyden, skal anvendelsesområdet findes ved hjælp af formålet, hvorved den usikre del bliver afgrænset fra. Højesteret har dermed præciseret, at det under GRL's § 43 er tilladt at fortolke ud fra formålet, hvilket skaber en klar og tydelig vej for, hvordan man må fortolke. Da alle afgiftslove i Danmark har samme grundstruktur angående beskatning af et produkt, der er reguleret i GRL's § 43, og derudover også har et fiskalt formål, kan Højesterets udtalelse, og dermed principper, ligeledes anvendes ved en fortolkning af AFFAL. Det resulterer i, at hensynene til håndteringen af reglerne må være det samme. Dermed skal tvivl i ordlyden ved AFFAL's bestemmelser afklares ved brug af en formålsfortolkning, som i øvrigt også stemmer

⁵² Retsvidenskabsteori s. 298

⁵³ SKM.2016.504.HR (PVC-dommen)

⁵⁴ SKM.2016.504.HR (PVC-dommen) Højesterets begrundelse og resultat

⁵⁵ SKM.2016.504.HR (PVC-dommen) Højesterets begrundelse og resultat

overens med de essentielle grundlæggende arbejdsredskaber, som bliver anvendt ved fortolkningen i den retsdogmatiske metode.

I det indeværende speciale vil der blive anvendt en ordlydsfortolkning til at udlede, hvad der skal forstås iht. en stringent fortolkning af lovtekstens ordlyd.

2.10. Formålsfortolkning

Formålsfortolkning er, når retsreglen fortolkes ud fra, hvad lovgivers formål var med udarbejdelsen af en lovtekst, og derved defineres anvendelsesområdet af denne.⁵⁶

En formålsfortolkning kan ligeledes anvendes til at udlede forståelsen af afgørende begreber og det tilsigtede formål fra lovgiver.⁵⁷ Som skrevet i ovenstående afsnit er udgangspunktet for al fortolkning altid ordlyden, hvilket man altid skal have in mente, når man formålsfortolker. Derfor er det væsentligt at være opmærksom på samspillet mellem ordlyds- og formålsfortolkning, når man laver en formålsfortolkning.

Det er ved formålsfortolkningen vigtigt at skelne mellem subjektiv eller objektiv formålsfortolkning.⁵⁸ Subjektiv formålsfortolkning er den metode, hvor man har lovgivers hensigt for øje gennem efterarbejder af lovgivningen såvel som forarbejderne.⁵⁹ Objektiv formålsfortolkning er at forstå loven ud fra dens formål med betragtninger samt antagelser fra lovens bestemmelsers ordlyd.⁶⁰ Den objektive fortolker vil formentligt anvende egne værdier som grundlag for fortolkningen, og det kan dermed give den objektive formålsfortolkning en risiko.⁶¹ Der vil på baggrund af dette ikke blive anvendt en objektiv formålsfortolkning i projektet men derimod en subjektiv formålsfortolkning.

Forarbejderne til enhver lov, heriblandt også AFFAL, er et vigtigt fortolkningsbidrag, eftersom de bidrager til fortolkningen og forklaringen af formålet med loven.

⁵⁶ Retsvidenskabsteori s. 304

⁵⁷ Ret og metode s. 21.ff.

⁵⁸ Retsvidenskabsteori s. 304.ff.

⁵⁹ Retsvidenskabsteori s. 299 og 305

⁶⁰ Retsvidenskabsteori s. 305

⁶¹ Retsvidenskabsteori s. 305

Forarbejderne spiller i praksis en stor rolle, da de ofte nævnes i domspræmisserne. Forarbejderne udgør dog motiver og bemærkninger til en vedtaget lov, og de kan derfor udelukkende bidrage til fortolkningen af loven. Forarbejderne udgør dermed i sig selv ikke en selvstændig regelskabelse og kan derfor ikke tillægges samme retskildeværdi som gældende lov og retspraksis.⁶²

AFFAL giver hjemmel i lov til at lave en opkrævning af en skat. Dermed er den underlagt GRL § 43, hvilket betyder, at der hverken må laves en udvidende eller indskrænkende fortolkning af lovteksten, eftersom GRL § 43 er højest rangerende retskilde og ligeledes klarlægger, at der ikke må opkræves skatter uden hjemmel i lov. Der hersker en vis usikkerhed om, hvorvidt der i praksis bliver fortolket udvidende på AFFAL § 1, stk. 1 samt begrebet *erhvervsmæssig indvinding* pba. forforståelsen, som medarbejderne ved Skattestyrelsen, der har truffet afgørelsen, har igennem deres arbejde med afgiftsret. Dette vil bl.a. ved hjælp af AFFAL blive analyseret nærmere i kapitel 4.2. Derudover vil der i særdeleshed også gøres brug af de to bindende svar SKM2021.214.SR og SKM2021.215.SR.

I forbindelse med analysen forefindes der en betydelig uklarhed i ordlydsfortolkningen, som SKAT foretager af begrebet *erhvervsmæssig indvinding* i AFFAL i forbindelse med gennemgangen af de to bindende svar, hvorfor bl.a. lovforarbejderne til AFFAL fra 1989 (L 100 Forslag til lov om afgift af affald og råstoffer) anvendes til at kortlægge, hvad hensigten har været ved lovstiftelsen.

⁶² Retsvidenskabsteori s. 347

3. Kapitel - Generelt om afgifter

I følgende afsnit vil der for forståelses skyld helt grundlæggende blive redegjort for den indirekte beskatningsform, som en afgift udgør. Denne baggrundsviden giver en almen forståelse af afgiftsområdet, som er essentiel for læsevenligheden af specialet.

Skattesystemet er meget omfangsrigt, eftersom der anvendes flere forskellige typer af skatter. Skatterne kan inddeles i to hovedkategorier, hhv. de direkte- og de indirekte skatter. De direkte skatter udgør skatter som indkomstskat, boafgift osv., og de kendetegnes ved, at personen der betaler dem, også er den, der bærer den økonomiske byrde i sidste ende. Modsætningsvist findes de indirekte skatter, som bl.a. indeholder told og punktafgifterne. Disse indirekte beskatninger betales af virksomhederne til myndighederne for derefter at blive pålagt salgsprisen, og på den måde rammer afgiften den påtænkte slutbruger gennem en forhøjet salgspris.⁶³ Netop punktafgifterne hører under indirekte beskatning, som yderligere vil blive belyst og analyseret i specialet.

Punktafgifter er afgifter, der pålægges specifikke varer eller tjenesteydelser. Punktafgifter er en enkeltledsavgift, modsat moms som pålægges ved enhver transaktion i transaktionskæden, for dernæst at kunne fradrages af producenter og mellemhandlere. Enkeltledsavgift skal derfor forstås på den måde, at afgiften pålægges én gang i transaktionskæden. Dette betyder dog ikke, at slutforbrugeren slipper for at betale afgiften, men derimod at afgiften vil blive lagt oven i slutprisen af produktet.⁶⁴

Punktafgifterne har to hovedformål. Først og fremmest har punktafgifterne et fiskalt formål, som handler om at indvinde penge til statskassen. Derudover ligger der i punktafgifterne også et adfærdsregulerende formål. Tanken bag dette adfærdsregulerende formål er, at staten ønsker at mindske forbruget af et givent produkt, eller evt. substituere produktet med noget andet, der ville være mindre

⁶³ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 13

⁶⁴ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 19

belastende for forskellige fokusområder som eksempelvis sundhed og miljø. Den forsøgt regulerede adfærd i AFFAL er den, der omhandler anvendelsen af råstoffer, hvor der med AFFAL foreligger en hensigt om at skåne miljøet ved at mindske anvendelsen af råstoffer fremadrettet.

Punktafgiftsområdet er inddelt i nationale- samt EU-harmoniserede afgifter, hvor de nationale punktafgifter er en gammel beskatningsform. Den første kendte punktafgift i Danmark blev vedtaget ved attenhundredetallets udgang og blev pålagt spiritus. I 1887 og 1891 blev der pålagt en afgift på hhv. spiritus og øl, og dengang blev afgiften vedtaget uden noget adfærdsregulerende formål. Hensigten med afgiften var blot at "riget fattes penge", altså at der skulle penge i statskassen, og staten havde udset spiritus og øl som et stort konsummarked med et potentielt stort provenu. Siden da er der indført flere forskellige afgiftslove på områder som f.eks. tobak, chokolade, energi mm. Hjemlerne til beskatning af punktafgiftspligtige produkter findes således i nationale lovtekster.⁶⁵

De EU-harmoniserede afgifter opstod i forbindelse med EU's gennemførelse af det indre marked den 1. januar 1993.⁶⁶ Rådet vedtog i løbet af 1992 nogle direktiver og forordninger mhp. at etablere det indre marked. Disse trådte i kraft den 1. januar 1993 og omfattede i udgangspunktet hhv. mineralolieprodukter, alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdede tobaksvarer. I forbindelse med gennemførelsen af det indre marked var et af direktiverne 92/12/EØF (rammedirektivet) af 25. februar 1992, som handlede om generelle aftaler i forbindelse med afgiftspligtige varer, og hvordan afgiftspligtige varer bør oplægges og omsættes, og slutteligt hvorvidt der skulle føres kontrol.⁶⁷

EU-harmoniseringen af punktafgifterne skete med udgangspunkt i det indre marked. I den forbindelse var der et ønske om, at punktafgifterne ikke måtte påvirke varenes frie bevægelighed.⁶⁸ På denne måde ville punktafgifterne ikke have nogen effekt på den ønskede harmonisering i EU. EU var indforstået med, at medlemslandenes egne punktafgifter ikke kunne omfattes af en harmonisering, hvorfor en definering af

⁶⁵ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 17

⁶⁶ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 13

⁶⁷ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 14

⁶⁸ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 14

harmoniseringsområdet iht. punktafgifter var vigtig. Udgangspunktet var, at EU-harmoniseringen kun ville omhandle varer, der blev kategoriseret som punktafgiftspligtige varer af samtlige medlemslande. Derudover indførte man analoge regler for, hvornår afgifterne skulle forfalde. Dette skete med det formål, at EU forsøgte at forhindre dobbeltbeskatning af varen, og samtidig at forhindre, at der ikke forekom nogen beskatning af varen.⁶⁹ I forbindelse dermed blev der indført forskellige regler for hhv. handel mellem erhvervsdrivende, handel med en erhvervsdrivende i ét medlemsland og private i et andet medlemsland samt privates selvstændige indkøb i et andet medlemsland.⁷⁰ Af kontrolmæssige hensyn indførtes administrative procedurer såsom f.eks. et ledsagedokument, som havde det formål at kortlægge varens bevægelser over landegrænserne. Desuden fik nogle medlemslande mulighed for at kræve, at nogle punktafgiftspligtige varer fik pålagt et forbrugsmærke, som skulle gøre det tydeligt, at afgiften var betalt i forbrugslandet. Det blev også fastlagt, hvilken medlemsstat der ville vinde beskatningsretten ved uregelmæssigheder i forbindelse med transport af en punktafgiftspligtig vare mellem flere medlemslande. Alle disse tiltag resulterede i, at virksomheder, der enten fremstiller eller handler med punktafgiftspligtige varer, kan påføre sig selv visse pligter, som derimod også giver virksomheden nogle rettigheder. Disse pligter udgør bl.a. pligten til at blive registreret, og pligten til at fremføre og betale afgifterne. Hvis en virksomhed er omfattet af suspensionsordningen, vil afgiften ikke blive pålagt før varen overgår til en modtager uden for suspensionsordningen,⁷¹ altså når varen overgår til forbrug.⁷² Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 har i dag erstattet rammedirektivet og dermed ophævet den overordnede aftale for punktafgifter, som fulgte af direktiv 92/12/EØF.⁷³

Punktafgiftssystemet beror på nogle fundamentale regler, som går igen i de forskellige afgiftslove. Iht. de EU-harmoniserede punktafgifter, kan disse grundlæggende regler ses i strukturdirektiver, satsdirektiver og rammedirektivet. Strukturdirektiverne omhandler reglerne for definitionen af et afgiftspligtigt vareområde og kortlægges af mulige fritagelser på området, mens satsdirektiverne

⁶⁹ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 14

⁷⁰ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 14

⁷¹ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 14

⁷² Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 21

⁷³ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 15

omhandler, hvordan afgiften skal opstilles, samt hvordan en sådan afgift skal opkræves. Disse satser i satsdirektiverne er minimumskrav for medlemslandene, og det er op til det enkelte medlemsland selv at opgøre, hvorvidt de vil opkræve en højere sats, eller en sats der er lig minimumssatsen. De forskellige direktiver indeholder tilmed også anordninger om afgiftsfritagelser og afgiftslempelser. Nogle af disse fritagelser og lempelser er valgfrie for det enkelte medlemsland, og det enkelte medlemsland har mulighed for at bevare visse nationale særregler.⁷⁴

Et af de vigtigste punkter i punktafgiftssystemet er at få defineret det afgiftspligtige vareområde. Det afgiftspligtige vareområde er som udgangspunkt defineret i de enkelte punktafgiftslove. Alle varer, der befinder sig inden for det definerede afgiftspligtige vareområde, er som udgangspunkt afgiftspligtige. Dette er tilfældet uagtet varens grad af forarbejdning. Desuden er afgrænsningen af det afgiftspligtige vareområde udtømmende. Det vil sige, at såfremt en vare eller en ydelse ikke nævnes klart og tydeligt i afgiftsloven, vil der være tale om en vare, der ikke er underlagt afgiftspligt.⁷⁵

3.1. Afgiftsretlige grundprincipper

Derudover er det vigtigt at fastslå på hvilket tidspunkt, afgiftspligten indtræder, og hvornår den forfalder. Udgangspunktet for afgiftspligtens indtræden er ved produktion eller import. Dermed indtræder varen i suspensionsordningen, efter afgiftspligten er opstået, og derefter følger en registreringspligt ved Told og Skat. Derimod er udgangspunktet for afgiftens forfald, at afgiften forfalder, når varen overgår fra producenten eller importøren til forbrug. Altså når varen træder ud af suspensionsordningen, overgår varen implicit til forbrug. Hovedreglen er, at udleveringstidspunktet fra producent/importør eller forbrug hos samme, udgør udlevering af varen, som udløser afgiftspligt iht. AFFAL. Dette ræsonnement påvises ligeledes i praksis i SKM2021.612.SR⁷⁶, hvor råstofferne, som anvendes til eget forbrug, også i Skattestyrelsens optik udgjorde en udlevering. Det vil sige, at blot fordi afgiftspligten er indtrådt, betyder det ikke nødvendigvis, at den omtalte afgift

⁷⁴ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 20

⁷⁵ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 20

⁷⁶ SKM2021.612.SR

skal betales straks herefter, når der er tale om varer, der befinder sig inden for suspensionsordningen. Afgiften forfalder således først, når varen forlader suspensionsordningen og dermed overgår til forbrug.

Der findes seks forskellige registreringsformer inden for suspensionsordningen, som virksomhederne kan eller skal benytte sig af. Disse er hhv. *registreret oplagshaver*, *registreret varemottager*, *registreret midlertidig varemottager*, *registreret vareafsender*, *autoriseret mottager* og *autoriseret afsender*.⁷⁷

I henhold til ovenstående findes der således seks forskellige registreringstyper, som hver især besidder forskellige betingelser, der skal være opfyldt, førend en virksomhed kan eller skal registreres efter de enkelte registreringstyper. Eftersom registreringstyperne udruster virksomhederne med forskelligartede rettigheder og pligter, er det derfor essentielt, at virksomhederne får sig registreret korrekt. Definitionen af disse registreringspligter er beskrevet i Rådets direktiv 2008/118.⁷⁸

En *registreret oplagshaver* er den registreringstype, som er aktuel i forhold til specialet, hvorfor det kun er den, der vil blive gennemgået. Begrebet er defineret i rådets direktiv 2008/118 art 4, nr. 1.

*"Godkendt oplagshaver. En fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning i et afgiftsopslag."*⁷⁹

Det betyder, at førend virksomheden kan karakteriseres som værende oplagshaver, skal virksomheden tilmed også være registreret ved Told og Skat. Virksomheder kan resultatvis ikke lovligt handle eller producere afgiftspligtige varer, førend myndighederne har godkendt virksomhedens registrering. Derudover betyder ovenstående ligeledes, at såfremt en virksomhed har opnået en registrering som oplagshaver, kan virksomheden fremstille og oplagre de respektive afgiftspligtige

⁷⁷ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 21 & Former for registrering (se litteraturliste)

⁷⁸ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 85

⁷⁹ Rådets direktiv 2008/118 (se litteraturliste)

varer som hjemlet, uden der vil blive pålagt en afgift, fordi virksomheden befinder sig inden for suspensionsordningen.⁸⁰

Når en virksomhed er *registreret oplagshaver*, har myndighederne ret til at stille specifikke krav til denne virksomhed jf. Rådets direktiv 2008/118 artikel 16. Dette kan bl.a. indebære, at virksomhederne selv skal stille sikkerhed for den risiko, som forbindes med arbejdet vedrørende de punktafgiftspligtige varer.⁸¹ Iht. artikel 18 er det muligt for afsenderlandet i forbindelse med afsendelse af varer til en anden medlemsstat at kræve sikkerhedsstillelse for afgift, som endnu ikke er betalt. Derudover er det muligt for myndighederne i forbindelse med begrænsning af unddragelse og misbrug at stille specifikke krav til erhvervsdrivende. Et eksempel på dette kunne være krav om godkendte lokaler eller lignende.

Eftersom der er ikke-forfaldne afgiftspligtige varer i afgiftsoplagene, er der stor interesse hos myndighederne i at kontrollere, hvilke varer der kommer ind og ud af suspensionsordningen. Det er derfor et krav, at der føres en lagerbeholdning, som punktligt beskriver de punktafgiftspligtige varers bevægelse. Det er tilmed vigtigt, at virksomhederne straks ved varebevægelsens ophør indfører de afgiftspligtige varer i afgiftsoplaget.⁸² Endelig er det et krav, at en registreret oplagshaver accepterer alle hjemlede former for kontrol af, hvorvidt ovenstående er fuldført fyldestgørende.⁸³

Afgiftssystemet, som beskrevet ovenfor, er naturligvis underlagt det skærpede hjemmelskrav i GRL § 43, eftersom det er en indirekte beskatning. På trods af, at der foreligger et skærpet hjemmelskrav, er det relevant at forstå, hvordan Skattestyrelsen normalt håndterer anvendelsesområdet fra lovttekster inden for dette område. Derfor vil der kort i følgende afsnit blive gennemgået, hvordan Skattemyndighederne forsøgte at anvende et bredere anvendelsesområde, end der har været hjemmel til.

⁸⁰ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 86

⁸¹ OPKL § 11

⁸² Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 86

⁸³ Grundlæggende afgiftsretlige principper s. 87

3.2. Tendens fra lovgiver angående anvendelsesområdet

Dette afsnit er skrevet mhp. at give læseren et eksempel på, at Skatteministeriet ikke altid anvender en korrekt forståelse af lovttekster samt forarbejder. Det er ligeledes et eksempel på, at Skattemyndighederne har forsøgt at anvende et bredere anvendelsesområde, end det af loven er hjemlet. Dette gøres ved at beskrive retsstillingen som udledt af PVC-dommen.⁸⁴

Pointen, som først beskrevet angående anvendelsesområdet fra en afgiftslov, ses bl.a. i PVC-dommen, hvor det udledes, at der iht. GRL § 43 skal foretages en vurdering pba., hvad der reelt står i ordlyden, og derudover hvad der i forarbejderne er lagt vægt på iht. en formålsfortolkning heraf. Det kan i forbindelse hermed udledes, at Højesteret i PVC-dommen lægger vægt på, hvad der reelt fremgår i forarbejderne, og dermed ikke hvad der *ikke* fremgår, som bl.a. var et argument fra Kammeradvokaten, der repræsenterede Skatteministeriet i denne sag.

Skatteministeriet udtalte i forlængelse heraf:

*“[...]Det følger af lovforslagets almindelige og specielle bemærkninger, at der ikke skal anlægges en snæver eller indskrænkende fortolkning af afgiftens område. Tværtimod ønskede lovgiver et **bredt anvendelsesområde**[...]”⁸⁵*

Det fremgår i ovenstående citat, at Skatteministeriet havde til hensigt med lovgivningen at regulere adfærden i forbindelse med anvendelse af PVC-holdige varer, herunder presenninger. Det er således en regulering af anvendelsen af PVC i produktion på baggrund af, at PVC er et kræftfremkaldende produkt, når det bliver brændt og efterfølgende deponeret. Det er således ikke Skatteministeriets opfattelse, at det er relevant, hvilken form for PVC-holdig vare som omfattes, da hensigten er et forsøg på en totalregulering af anvendelsen af PVC i produkter, som er omfattet af en bred nomenklatur beskrivelse. Det er dermed Skatteministeriets

⁸⁴ PVC-dommen (se litteraturliste)

⁸⁵ PVC-dommen (se litteraturliste)

overbevisning, at forarbejderne blev skrevet som de gjorde for at opnå et bredt anvendelsesområde af PVC-lovgivningen. Skatteministeriet mener således, at såfremt Højesteret modsiger deres holdning, foretager Højesteret en indskrænkende fortolkning af formålet med PVC-afgiftsloven, og dermed indskrænker det anvendelsesområde, der var hensigten fra lovgiver.

Der kan, pga. at der er tale om afgiftslovgivning, drages paralleller til AFFAL. Der kan derfor argumenteres for, at dette brede anvendelsesområde, der er forsøgt anlagt i PVC-forarbejderne, ligeledes er hensigten fra Skatteministeriet i vurderingen af andre afgiftslove. Dette fordi, at udgangspunktet, som før beskrevet, er, at der foreligger afgift på råvaren og ikke virksomheden, der håndterer dem. Af Skatteministeriets argumentation i PVC-dommen følger, at de udleder det brede anvendelsesområde af PVC-lovens forarbejder, pba. hvad der *ikke* er defineret i forarbejderne. Dog er det iht. Højesterets udtalelse allerede klart defineret, hvad det afgiftspligtige vareområde omfatter jf. PVC-loven og forarbejderne hertil.

Skatteministeriets argumentation i afgørelsen er et forsøg fra lovgiver på at fastlægge et bredere anvendelsesområde end det, som af loven og forarbejderne er klart hjemlet. Det har således hele tiden i Skatteministeriets optik været hensigten at pålægge afgift på den afgiftspligtige vare, og evt. andre varer, der kan argumenteres for at være omfattet af den brede definition, som Skatteministeriets har forsøgt at anlægge. Der er dermed ikke fokus på, *hvem* der skal pålægges afgiftspligt, men derimod *hvad* der skal pålægges afgift og i forlængelse heraf pålægges afgiftspligten. På trods af det forsøgte brede anvendelsesområde fra Skatteministeriet, finder Højesteret *ikke*, at et grillbetræk, som *indeholder* PVC, burde være omfattet af PVC-afgiftsloven, hvorfor Højesteret indskrænker Skatteministeriets udlægning af anvendelsesområdet.

I følgende citat ses, hvorfor det brede anvendelsesområde var vigtig for Skatteministeriet i forhold til PVC-afgifter:

"[...]Lovens formål var at give incitament til at anvende andre materialer end pvc og ftalater, og dette formål gør sig også gældende for grillbetræk. [...]"⁸⁶

⁸⁶ PVC-dommen (se litteraturliste)

Det er således i Skatteministeriets optik formålet at pålægge en afgift ved enhver type presenning, der indeholder PVC. Samme argumentation kan benyttes ved forarbejderne til AFFAL, om at incitamentet for at pålægge afgift, bunder i hensynet til miljøet og at beskytte naturen, hvorfor afgiften skal pålægges alle indvindinger af råstoffer omfattet af bilag 1 i AFFAL. Dette vil i kapitel 6.2 blive forklaret yderligere.

4. Kapitel - Fortolkning af gældende ret

I følgende afsnit vil der blive udført en ordlydsfortolkning af hhv. AFFAL § 1, stk. 1, AFFAL § 2 a samt AFFAL § 4, stk. 1. Derefter vil der følge en formålsfortolkning af de relevante love og deres forarbejder for at analysere, hvorvidt lovens egentlige formål i vores optik stemmer overens med ordlyden i AFFAL.

4.1. Ordlydsfortolkning af AFFAL §§ 1, 2a og 4

4.1.1. AFFAL § 1, stk. 1

Følgende citat er ordlyden af AFFAL § 1, stk. 1:

“Den, der erhvervsmæssigt indvinder råstoffer, der er nævnt i bilag 1, skal betale en afgift på 5,56 kr. pr. kubikmeter af råstoffet”⁸⁷

Det fremgår klart og tydeligt af lovteksten, at der skal betales en afgift i forbindelse med erhvervsmæssig indvinding af råstoffer, der er vedhæftet i bilag 1. Der kan dermed udledes, at afgiftens forfald iht. lovteksten er ved indvinding af råstoffer som omtalt i bilag 1.

Det er således ikke relevant at analysere, hvorvidt en indvinding af råstoffer, som beskrevet i bilag 1, udløser en afgift, eftersom der uden tvivl af bilag 1 fremgår, at der skal pålægges en afgift i forbindelse med erhvervsmæssig indvinding af de omtalte råstoffer.

⁸⁷ AFFAL § 1 stk. 1

Det interessante i forhold til AFFAL § 1, stk. 1 er begrebet *erhvervsmæssig indvinding* af råstoffer. Erhvervsmæssigt skal fortolkes som en juridisk enhed, der foretager en handling som led i sit erhverv og har fortjeneste for øje. I det ligger, at enhver form for økonomisk virksomhed med forbindelse til indvinding af råstoffer jf. bilag 1, skal omfattes af § 1, stk. 1 og dermed betale afgiften. Iht. lovteksten i § 1, stk. 1 kan det dermed udledes, at en erhvervsmæssig indvinding af råstoffer resulterer i, at virksomheder, der indvinder, straks i forbindelse med indvindingen pålægges en betalingspligt.

4.1.2. AFFAL § 2 a

Følgende citat er ordlyden af AFFAL § 2 a:

“Virksomheder, der indvinder eller importerer under 200 m³ råstoffer årligt, skal ikke betale afgift”⁸⁸

Det fremgår tydeligt af lovtekstens ordlyd, at bestemmelsen udelukkende omfatter virksomheder. Virksomhederne, der omfattes af bestemmelsen, udgør, som det fremgår af ordlyden, de virksomheder, der indvinder eller importerer mindre end 200 m³ af råstoffer, som er omfattet af bilag 1. Disse virksomheder skal ikke betale afgift, såfremt de er omfattet af bestemmelsen, som må betegnes som en bagatelgrænse, og derfor en undtagelse til hovedreglen om, at indvinding af alle råstoffer der er beskrevet i bilag 1 er afgiftspligtige.

Det faktum, at lovteksten ikke indeholder begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, som er beskrevet i § 1, stk. 1 og § 4, stk. 1, vurderes § 2 a derfor modsætningsvist, som hvad der IKKE udgør en erhvervsmæssig indvinding i lovens kontekst. Det resulterer i, at virksomheder, der indvinder over 200m³ råstof, anses for værende erhvervsmæssige indvindere.

Denne fortolkning vurderes derfor som en negativ afgrænsning af anvendelsesområdet i AFFAL § 1, stk. 1, og udgør dermed en præcisering af anvendelsesområdet i § 1. Bestemmelsen præciserer, at alle indvindinger, som ikke

⁸⁸ AFFAL § 2 a

er omfattet af denne bagatelgrænse, udgør et bidrag til definitionen af den erhvervsmæssige indvinding.

4.1.3. AFFAL § 4, stk. 1

Følgende citat er ordlyden af AFFAL § 4, stk. 1:

“Virksomheder, der erhvervsmæssigt indvinder afgiftspligtige råstoffer, jf. § 1, stk. 1, eller som erhvervsmæssigt importerer de råstoffer, der er nævnt i bilag 2, jf. § 2, stk. 1, skal registreres hos Told- og Skatteforvaltningen”⁸⁹

Vi forstår af ordlyden i § 4, stk. 1, at virksomheder, der er omfattet af § 1, stk. 1 eller erhvervsmæssigt importerer råstoffer som nævnt i bilag 2, skal registreres ved Told- og Skatteforvaltningen. Det interessante i forhold til AFFAL § 4, stk. 1 er *registreringen*, som virksomheden skal foretage i forbindelse med indvinding af råstoffer. En registrering kan defineres som en indføring i en fortegnelse, en opgørelse, et offentligt register eller lignende.⁹⁰

Registreringen ved Told- og Skatteforvaltningen udløser en af seks registreringstyper, som beskrevet i kapitel 3.1.

Dermed udledes det af lovens ordlyd, at såfremt en erhvervsmæssig virksomhed udløser en afgiftsbetaling iht. AFFAL § 1, stk. 1, vil der ligeledes utvivlsomt opstå en registreringspligt rettet mod den pågældende virksomhed jf. AFFAL § 4, stk. 1.

4.1.4. AFFAL § 4, stk. 2

Følgende citat er ordlyden af AFFAL § 4, stk. 2:

“Registrerede virksomheder er berettiget til at modtage afgiftspligtige råstoffer fra andre registrerede virksomheder, uden at afgiften er berigtiget. Det samme gælder ved import.”⁹¹

⁸⁹ AFFAL § 4 stk. 1

⁹⁰ Registrering (se litteraturliste)

⁹¹ AFFAL § 4 stk. 2

Det fremgår af lovtekstens ordlyd, at denne omfatter registrerede virksomheder, som beskrevet i § 4, stk. 1. Denne lovhjemmel muliggør for registrerede virksomheder at modtage samt videresende afgiftspligtige varer blandt andre registrerede virksomheder uden at afgiftsbetalingen opstår. Mere om dette vil vi redegøre yderligere for i kapitel 4.4.

4.1.5. Sammenfatning af ordlydsfortolkning

Det er således vores opfattelse, at AFFAL § 1, stk. 1 hjemler betalingspligten pba. to elementer. Disse to elementer er en erhvervsmæssig indvinding, og at indvindingen skal foretages af råstoffer som er omfattet af bilag 1. Såfremt ét af disse elementer ikke er til stede, vil der ikke kunne opstå betalingspligt jf. AFFAL § 1, stk. 1.

Det fremgår således ikke klart af lovtekstens ordlyd, hvad en erhvervsmæssig indvinding indebærer. Dog fremgår det af AFFAL § 2 a, at en erhvervsmæssig indvinding *ikke* består af indvindinger omfattet af bagatelgrænsen på 200 m³. Såfremt der foreligger en erhvervsmæssig indvinding, skal der ligeledes ske registrering hos Told- og Skatteforvaltningen jf. AFFAL § 4, stk. 1. Forudsat at registreringen gennemføres iht. AFFAL § 4, stk. 1, er der mulighed for at flytte de afgiftspligtige produkter mellem virksomheder, der ligeledes har opnået registrering jf. AFFAL § 4, stk. 2

4.2. Formålsfortolkning af AFFAL §§ 1, 2 a og 4

Udgangspunktet for skatteretlige lovtekster er iht. GRL § 43, at der ved fortolkning, grundet det skærpede hjemmelskrav, skal anvendes en stringent ordlydsfortolkning. Dog kan ordlydsfortolkningen ved tvivlsspørgsmål suppleres af en ordlydsfortolkning af de dertilhørende forarbejder, som resulterer i en formålsfortolkning. På baggrund af denne, sker der et supplement til forståelsen af en lovteksts ordlyd, som lovgiver havde til hensigt, og som lovteksten er nedfældet på baggrund af.

Det ses i SKM2016.504.HR (PVC-dommen), hvor Højesteret udledte, at det fremgik af forarbejderne til lovteksten, at det udelukkende var store presenninger, der var hensigten at pålægge afgift fra lovgivers side, og dermed ikke presenninger til privat brug. Dette resulterede i, at anvendelsesområdet i lovbestemmelsen, i

Skatteministeriets optik, blev fortolket indskrænkende på baggrund af HR's formålsfortolkning, hvor de udledte, at der ikke forelå hjemmel til at pålægge afgift på grillbetræk, eftersom denne type betræk ikke fremgik af hverken forarbejder eller lovtækst. Dette er relevant, eftersom det viser, at såfremt det er nødvendigt at anvende en formålsfortolkning i skatteretlig kontekst, skal der anvendes en ordlydsfortolkning af det, som fremgår af forarbejderne.

I følgende afsnit vil vores definition af gældende ret udledes, og derudover hvordan gældende ret skal fortolkes iht. den retsdogmatiske metode og forarbejderne til lovtæksten. Dette gøres for at bidrage til et bedre overblik, som kan anvendes til at udlede, hvordan vi fortolker AFFAL §§ 1, stk. 1, 2 a og 4, stk. 1-2.

Det afgørende begreb i bestemmelserne er den *erhvervsmæssige indvinding*, som er bestemmende i § 1, stk. 1 i forhold til at pålægge afgiftsbetalingen. Den *erhvervsmæssige indvinding*, som beskrevet i AFFAL § 1, stk. 1, udløser som udgangspunkt ligeledes registreringspligten i § 4, stk. 1, og det er derfor denne *erhvervsmæssige indvinding*, der i følgende afsnit hovedsageligt vil blive fortolket på.

4.2.1. Gebyrlovgivning og overgangen til afgiftslovgivning

Før lovforslaget L.100 af 1989 var der på indvindingsområdet tale om en gebyrlovgivning, som udelukkende havde til hensigt at dække de administrative omkostninger, der var forbundet med indkøbet af indvindingstilladelser mm.⁹²

Overgangen fra gebyrlovgivning til afgiftslovgivning er gennemført med henblik på at kunne efterleve de adfærdsregulerende formål gennem en større slutpris på de afgiftspligtige råstoffer for forbrugeren. På denne måde giver Miljøministeriet implicit forbrugerne et større incitament til at begrænse brugen af råstoffer.

Der bliver ligeledes i forarbejderne til 1989 AFFAL lagt vægt på en udregning fra den daværende miljøminister om, at den forventeligt indvundne råstofmængde ville mindskes over tid på baggrund af den forhøjede afgift, og at de adfærdsregulerende formål fra lovgivers side dermed ville have den ønskede effekt.

Før de adfærdsregulerende formål kunne effektueres, skulle der pålægges en afgift. Denne afgiftspålæggelse iht. 1989 loven, og de dertilhørende forarbejder samt

⁹²Forbrugerombudsmanden, hvor stort må et gebyr være? (se litteraturliste)

Råstofloven som AFFAL, er udledt af, vil derfor i formålsfortolkningen blive analyseret. Følgende afsnit er lavet med henblik på at skabe et overblik over de relevante lovændringer, som benyttes igennem specialet.

4.2.2. Lovændringer efter 1989

Eftersom der siden den oprindelige lov fra 1989 har været flere lovændringer, er det nødvendigt at undersøge, hvorvidt formålet fra lovgivers side har ændret sig siden 1989, hvorfor dette i nedenstående afsnit kort vil undersøges.

Imidlertid har der siden 1992 ikke været væsentligt *store* ændringer på råstofafgiftsområdet med relevans for besvarelsen af vores problemformulering udover de to bindende svar, som i kapitel 5 vil blive undersøgt. De ændringer, der refereres til i ovenstående, er bl.a. i kapitel 2 i AFFAL, som omhandler affald og afbrænding heraf samt deponi, hvilket iht. vores afgrænsning ikke er relevant.

Lovgivningen blev i 2005 notificeret og i 2008 ratificeret. Dette havde dog ingen reel betydning for råstofafgiftsloven i Danmark, eftersom det til dags dato er en national fastsat afgiftssats. Der er derudover i forarbejderne samt lovtjekterne efter 1992 ikke noget der tyder på, at forståelsen af *erhvervsmæssig indvinding* har ændret sig. Resultatvis betyder det, at forarbejderne fra den tidligere lovgivning til dags dato fortsat er relevant og aktuel at lave en formålsfortolkning ud fra, fordi der ikke forekommer ændringer af forståelsen, som den var i 1989 lovgivningen.

Eftersom forarbejderne til nye lovtiltag efter 2005 hovedsageligt omhandler bentonit, affald og deponi heraf, hvilket iht. specialet ikke er relevant, da vi har afgrænset herfra, vil det ikke blive gennemgået yderligere i formålsfortolkningen af loven.

4.2.3. Lovgivers formål

Den 8. december 1989 blev der fremsat et lovforslag fra den daværende miljøminister om at overgå fra en gebyrlovgivning til en afgiftslovgivning på affalds- og råstofområdet. Dette lovforslag blev kaldt L.100 af 1989. Lovforslaget havde blandt andet til hensigt at begrænse råstofforbruget i Danmark og ligeledes sikre finansiering af diverse aktiviteter inden for miljøområdet.⁹³ Det ses i bemærkningerne til lovforslaget, at ministeriet ville overgå til afgiftslovgivning for bl.a. at begrænse

⁹³ Fremsættelsestale til lovforslag L.100

forbruget af råstoffer. Lovgiver forsøgte derigennem, af miljømæssige hensyn, at regulere adfærden, således at indvindingen og anvendelsen af råstoffer blev formindsket.

Der er ligeledes et fiskalt formål i AFFAL, hvilket har til hensigt at skabe indtægt til statskassen. Dog har ministeriet med afgiftsprovenuet haft til hensigt at iværksætte initiativer, der beskytter miljøet. Dette udgjorde dog ikke en konkret øremærkning af midlerne, men viste en hensigt fra lovgiver om at passe på det danske miljø.⁹⁴

Derigennem ses hensigten om at passe på Danmarks råstoffer og natur ved hjælp af afgifter.

AFFAL er derudover udledt på baggrund af Råstofloven fra 1977, hvorfor forståelsen af visse begreber i lovteksten er sammenlignelige, og forståelsen ligeledes ikke er bemærket ændret i forarbejderne til 1989 AFFAL. Derfor kan begreberne fortolkes på samme vis som i Råstofloven. Sammenhængen mellem disse lovgivninger er essentiel for forståelsen af afgiftsområdet vedrørende råstoffer, eftersom indvindingstilladelsen fortsat købes med hjemmel i Råstofloven, men afgiften på råstofferne nu eksisterer i AFFAL. Dertil skal det tilføjes, at hensigten fra lovgiver til 1977 Råstofloven var at pålægge visse kontrolhensyn med eksporten, således at det kunne registreres og kontrolleres, hvor meget af det indvundne råstof der blev eksporteret. Dette blev i 1989 AFFAL videreført til, at der skulle foreligge kontrol af indvindingen pba. indvindingstilladelsen, ligegyldigt om det var mhp. eksport. Dette er i vores optik forståeligt, eftersom det iht. suspensionsordningen er kutyme at have disse kontrolhensyn. Pba. denne kutyme, er der dermed fra 1989 til 2021 blevet pålagt kontrol af eventuelle underentreprenører ved at benytte marginen for kontrol, som er vedhæftet til indvindingstilladelsen.⁹⁵

4.3. Erhvervsmæssig indvinding

Den *erhvervsmæssige indvinding* er som beskrevet i ordlydsfortolkningen af AFFAL, det afgørende begreb for vurderingen af pålæggelsen af en afgiftsbetaling jf. AFFAL § 1, stk. 1. Det følgende afsnit udgør vores vurdering af *erhvervsmæssig indvinding*, og dets betydning i AFFAL. Analysen vil tage udgangspunkt i tidligere definitioner af

⁹⁴ Lovforslag L.100 som fremsat

⁹⁵ Råstofloven § 21 stk. 2 nr. 7

begrebet, som fremgår af ældre lovttekster (Råstofloven), eftersom AFFAL er udledt på baggrund af Råstoflovens præmisser. Dette vil i kapitel 6 blive gennemgået yderligere. I Råstofloven anvendes begrebet på en tilsvarende vis i dens bestemmelser, og der er ikke noget, der i AFFAL antyder, at begrebet *erhvervsmæssig indvinding* har ændret karakter. Dette undersøges for at give et bedre overblik og for at beskrive praksis, som det var på råstofområdet, førend den forhenværende gebyrlovgivning overgik til afgiftslovgivning.

4.3.1. Den erhvervsmæssige indvinding som beskrevet i tidligere lovgivning

Dette afsnit er udfærdiget for at vise, hvorvidt hensigten fra lovgiver i gebyrlovgivningen kan videreføres til forståelsen af afgiftslovgivningen. Dette gøres ved at sammenligne benyttede begreber og se, hvorvidt der fra lovgivers side er kommenteret på, at fortolkningen heraf skal fremstå ændret. Dette gøres fordi, at AFFAL kapitel 1 er udledt på baggrund af Råstofloven, hvilket resulterer i, at begreberne som udgangspunkt har haft samme betydning. Dermed kan det udledes, at såfremt ordlyden er den samme i de to lovgivninger, og der ikke fra lovgivers side i de nye love er kommenteret på åbenlyse ændringer af forståelsen, at den ældre lovttekst ligeledes kan bidrage til forståelsen af hensigten i AFFAL.

Før AFFAL blev implementeret, kunne der pålægges gebyrer på indvinding af råstoffer jf. Råstofloven og Kontinentalsokkeloven. Dette var muligt pba. den dagældende råstoflov lov nr. 237 af 8. juni 1977. Denne lovgivning fastsatte i § 7 at:

*“Forekomster i jorden må kun indvindes erhvervsmæssigt efter tilladelse fra amtsrådet”.*⁹⁶

Med dette forstås der iht. lovforarbejderne til denne lov, at der kræves tilladelse, før den erhvervsmæssige indvinding kan påbegyndes.⁹⁷ Ligeledes tolkes det derudover også som, at der kan foreligge en erhvervsmæssig indvinding uden tilladelse, men at dette ikke er acceptabelt jf. 1977 Råstofloven § 7. Der er fra Fredningsstyrelsen, som

⁹⁶ 1977 RL

⁹⁷ Betænkning til lovforslag L.60

var en styrelse under Miljøministeriet,⁹⁸ en bemærkning på lige præcis erhvervsmæssig indvinding:

“[...] En lovlig ikke-erhvervsmæssig indvinding kan f.eks. bestå i [...] Fredningsstyrelsen har fortolket bestemmelsen i 1972-loven således, at enhver indvinding af råstoffer med salg for øje kræver tilladelse [...]”

Vi udleder dermed på baggrund af ovenstående citat, at indvinding af råstoffer til eget forbrug ikke er erhvervsmæssigt, fordi der ikke foreligger en intention om at videresælge de indvundne råstoffer, og derfor kræves der ikke tilladelse til indvinding. Modsætningsvist kræves der, førend der kan foreligge en erhvervsmæssig indvinding, at der skal være salg for øje. Dette salg for øje tolker vi som, at der pr. automatik foreligger ejerskab over indvindingstilladelsen, og i forlængelse heraf ligeledes ejerskab af råstoffet som indvindes.⁹⁹

Ud fra vores forståelse af Råstofloven og dens forarbejder indebærer en *erhvervsmæssig indvinding* således to elementer. Disse to elementer er en fysisk indvinding, og i forlængelse heraf en intention om videresalg af de indvundne råstoffer. Det fysiske aspekt udledes af os, eftersom en *indvinding* er en fysisk handling. På baggrund af intentionen om videresalget af råstofferne udledes det af os, at det er et krav at have ejerskab over råstoffet, førend der kan være tale om en erhvervsmæssig indvinding, da man uden ejerskab ikke kan have salg for øje på legitim vis. Dette resulterer i, at der, i vores optik, opstår et tredje element bestående af, at indvindingen skal foretages af ejeren af indvindingstilladelsen. Indvindingen, som beskrevet i Råstofloven, vurderes af os pba. en ordlydsfortolkning af 1977 Råstofloven § 7 som værende udtagningen af råstoffer fra naturen, altså en fysisk handling.

Med det andet element forstås det pba. forarbejderne, at denne fysiske indvinding skal foretages af en virksomhed, der ligeledes har salg for øje, samt er i besiddelse af indvindingstilladelsen. Altså vil de indvundne råstoffer skulle videresælges fra

⁹⁸ Fredningsstyrelsen (Se litteraturliste)

⁹⁹ Betænkning til lovforslag L.60

indvindingsvirksomheden, som beskrevet før, til en 3. mand, førend betalingspligten af gebyret opstår jf. 8. juni 1972 Råstofloven § 32.

Det er dertil vigtigt at tilføje, at de tre elementer skal vurderes samlet, og at der dermed ikke kan pålægges betalingspligt udelukkende pba. ét af disse tre elementer. Erhvervsmæssig indvinding skal således iht. Råstofloven forstås som enhver indvinding, der sker som led i et erhverv, med salg for øje, og ligeledes indvindes af ejeren af indvindingstilladelsen.

Vi har i ovenstående udledt, hvad en erhvervsmæssig indvinding iht. nr. 237 af 8. juli 1977 Råstofloven indeholder. Derfor udleder vi ligeledes, at der vil opstå betalingspligt af gebyret jf. lov nr. 237 af 8. juni 1977 § 32, såfremt der både foreligger en fysisk indvinding og en indvindingstilladelse, der bliver anvendt af virksomheden som ejer denne og ligeledes har salg for øje. Derfor kan der lægges til grund, at betalingspligten er afhængig af, at den virksomhed, der ejer indvindingstilladelsen, også foretager den fysiske indvinding med henblik på salg.

Eftersom der i ovenstående afsnit er udledt, hvad erhvervsmæssig indvinding skulle forstås som iht. 1977 Råstofloven, vil der i følgende afsnit blive redegjort for, hvordan erhvervsmæssig indvinding skal fortolkes iht. forarbejderne til 1989-1992 AFFAL og derefter blive pålagt betydningen fra Råstofloven. Dette er, som beskrevet i ovenstående afsnit, legitimt, eftersom AFFAL er udledt pba. lovteksten fra Råstofloven, hvorfor denne fortolkning ligeledes skal tillægges vægt i den nutidige fortolkning af gældende ret.

4.3.2. Nugældende lovgivning og erhvervsmæssig indvinding

I følgende afsnit vil vores forståelse af 1989 AFFAL og den erhvervsmæssige indvinding som beskrevet i § 1, stk. 1 blive gennemgået. Dette vil derudover blive holdt op mod forståelsen af begrebet fra den tidligere Råstoflov, som beskrevet i ovenstående afsnit. Dette gøres for at udlede vores forståelse af gældende ret på baggrund af en fortolkning af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*.

Den *erhvervsmæssige indvinding* som beskrevet i § 1, stk. 1 er i nyere lovgivning en af to betingelser, førend afgiftsbetalingen kan finde sted, fordi der ligeledes foreligger en betingelse om, at råstoffet skal være omfattet af bilag 1 i AFFAL. Det er derfor relevant at klarlægge, hvor vidtgående begrebet reelt kan tolkes iht. ordlyden og forarbejderne til AFFAL fra 1989. I forarbejderne til § 1, stk. 1 bemærkede den daværende miljøminister følgende:

*“Der betales afgift af sådanne råstoffer, hvortil der kræves indvindingstilladelse efter råstofloven eller kontinentalsokkeloven, og som **erhvervsmæssigt indføres eller indvindes her i landet.**”¹⁰⁰*

Det er ikke videre defineret i § 1, eller de dertilhørende forarbejder, hvad *erhvervsmæssig indvinding* indebærer, men hensigten fra 1977 Råstofloven burde, som beskrevet i ovenstående afsnit, kunne blive bragt videre til forståelsen i denne lov.

Lovændringen i L.70 af 1992, og implementering af en ny bestemmelse, kan dog give et yderligere fortolkningsbidrag til at belyse, hvad begrebet *erhvervsmæssig indvinding* indebærer. Dette vil i følgende afsnit blive gennemgået yderligere.

4.3.3. Implementeringen og benyttelsen af § 2 a

I henhold til forarbejderne ved senere lovændring gennem lovforslag nr. L.70 fremsat d. 28. oktober 1992 af den daværende miljøminister, foreligger der flere ændringer. Den ændring, der for os er relevant at belyse, er tillægget efter AFFAL § 2, nemlig AFFAL § 2 a. Paragraffen blev i 1992 kreeret, eftersom ministeren iht. 1989 loven havde mulighed for at kunne fritage indvindingsvirksomheder, der i hans optik ikke levede op til den mængde, der iht. *erhvervsmæssig indvinding* jf. §1, stk. 1 var krævet, førend der kunne pålægges afgiftsbetaling. Dog forelå der ikke hjemmel til at fastsætte generelle regler, som havde betydning for skattebyrden, og derfor kunne det ikke overlades til ministeren at fastsætte sådanne generelle regler for skattefritagelse, og heriblandt ej heller meddele skattefritagelse efter et frit skøn.¹⁰¹ Ovenstående var ikke i overensstemmelse med GRL § 43 og det skærpede

¹⁰⁰ Bemærkninger til lovforslag L.100 som fremsat

¹⁰¹ Bemærkninger til lovforslag L.70 som fremsat

hjemmelskrav heri, hvorfor Justitsministeriet kommenterede i en udtalelse af 26. februar 1992, at det krævede en lovændring.¹⁰² I forbindelse hermed blev § 2 a tilføjet, og denne paragraf gav hjemmel til at suspendere afgiftsbetalingen af indvindinger af en mindre størrelse, som altid havde været hensigten fra lovgiver i 1989 lovgivningen. Denne ændring er vigtig ift. fortolkningen af erhvervsmæssig indvinding, som udløser afgiftsbetaling iht. AFFAL § 1, stk. 1, eftersom § 2 a indføres som en undtagelse til hovedreglen i § 1, stk. 1. Det kan derfor bl.a. ses på Region Hovedstadens hjemmeside,¹⁰³ at bagatelgrænsen, beskrevet i § 2 a, i deres optik udgør alt, der er *ikke*-erhvervsmæssig indvinding. Denne fremgangsmåde om negativ afgrænsning af et anvendelsesområde er almindelig praksis og er bl.a. anerkendt af Landsskatteretten i SKM2023.43.VLR, hvor der af dommerne udtales:

“[...] Af lovens § 8 fremgår en negativ afgrænsning, nærmere bestemt en række opregnede aktiviteter som ikke omfattes af loven, uagtet de kunne rummes i § 6 [...]”¹⁰⁴

Dette ræsonnement kan sammenlignes med den negative afgrænsning, som foreligger i AFFAL § 2 a og ses dermed som et fortolkningsbidrag til forståelsen af omfanget af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, og dermed anvendelsesområdet som beskrevet i § 1, stk. 1. Dog er vi bevidste om, at dette er en afgørelse fra Landsskatteretten, hvorfor den ikke har samme retskildeværdi som domsafsigelser. Det kan dog være en afgørelse som domstolene ville tage hensyn til i deres vurderinger fremadrettet jf. kapitel 2.5.

Dermed udleder vi iht. en formålsfortolkning af § 2 a, SKM2023.43.VLR og Region Hovedstadens udmelding i sammenspil med råstoflovens forarbejder, at *erhvervsmæssig indvinding* udgør alt, der *ikke* er omfattet af bagatelgrænsen, og som videresælges fra indvindingsvirksomheden. Derfor er alle virksomheder, der foretager en større råstofindvinding end de 200 m³, som beskrevet i § 2 a, og som videresælger de indvundne råstoffer, omfattet af lovens anvendelsesområde jf. § 1, stk. 1. Dermed klargøres det, hvad der ikke er omfattet af afgiftsbetalingen, og

¹⁰² Bemærkninger til lovforslag L.70 som fremsat

¹⁰³ Region Hovedstaden, erhvervsmæssig råstoffilladelse (se litteraturliste)

¹⁰⁴ SKM2023.43.VLR

bagatelgrænsen udgør således en undtagelse til hovedreglen om afgiftsbetaling i AFFAL § 1, stk. 1.

Som en afrunding skal der derudover lægges vægt på, at Råstofloven som den er udfærdiget i dag, skal forstås som, at den erhvervsmæssige indvinding sker pba. indvindingstilladelsen fra Råstofloven, og at der derfor er sammenhæng mellem ejerskabet af indvindingstilladelsen, og udførelsen af en erhvervsmæssig indvinding. Ligeledes er der pba. den erhvervsmæssige indvinding, som forstået i 1977 Råstofloven, betalingspligt iht. gebyrerne, som pålægges i forbindelse med ejerskabet samt anvendelsen af en indvindingstilladelse.

Det taler ligeledes for, at lovgiver med Råstoflovens anvendelsesområde udelukkende havde til hensigt at påvirke virksomheder, der ejer indvindingstilladelser, og eftersom AFFAL kapitel 1 er udledt fra Råstofloven, og lovene hænger sammen, er det ligeledes et argument, der taler for, at forståelsen af erhvervsmæssig indvinding i AFFAL er som defineret i 1977 Råstofloven.

En afgiftsbetaling som hjemlet i AFFAL § 1, er iht. suspensionsordningen udsat til det tidspunkt, råstoffet overgår til forbrug. Dette ved vi pba. vores forforståelse af systemet som helhed jf. Kapitel 3.1. Det er dog ikke sikkert, at individer der blot læser lovteksten vil udlede det samme, hvorfor vi i følgende afsnit vil redegøre for, hvornår *betalingen* overgår til *pligten* for registrerede virksomheder.

4.4. Afgiftspligtens indtræden

Som en bemærkning til AFFAL § 1 skriver den daværende miljøminister:

*[...]”Afgiftspligten indtræder ved **udleveringen** fra indvindingsvirksomheden [...]”*¹⁰⁵

Udgangspunktet gennem en fortolkning af dette uddrag fra forarbejderne er efter vores vurdering, at afgiftspligten ikke pålægges straks i forbindelse med indvindingen, som det fremgår af lovtekstens ordlyd jf. ordlydsfortolkningen af § 1, stk. 1, men derimod ved udleveringen af indvindingsproduktet.

¹⁰⁵ Bemærkninger til lovforslag L.100 som fremsat.

Dertil kan det pba. vores viden om emnet udledes, at *afgiftspligten* udelukkende bliver beskrevet, fordi der fra lovgivers side er en forforståelse for, hvordan afgiftssystemet fungerer. Dette fordi, der i § 1 bliver pålagt en betalingspligt, hvilket implicit konstaterer, at der skal pålægges betaling straks. Dog er det iht. afgiftsretten meget administrativt byrdefuldt at betale beløbet straks pga. de store mængder samt antallet af transaktioner, der sker dagligt. Der vil derfor være behov for et uoverskueligt stort regnskab, såfremt det var realiteten at pålægge betaling straks. Forarbejderne til § 4 vil derfor kort blive redegjort for, eftersom de definerer, hvornår afgiftsbetalingen reelt skal opstå, pba. suspensionsordningen og registreringen heri. Til dette bemærker den daværende Miljøminister:

*“Disse virksomheder skal ikke betale afgift ved indførslen eller tilførslen af afgiftspligtige råstoffer, men først når råstoffet **udleveres** fra virksomheden eller udtages til produktionen.”¹⁰⁶*

Det beskrives her af lovgiver, at virksomheder, der pba. en registrering ved Told- og Skatteforvaltningen, ikke skal betale afgift, førend råstoffet *udleveres* fra virksomheden. Dermed påtager indvindingsvirksomhederne i forbindelse med en erhvervsmæssig indvinding af råstoffer og deres registrering som oplagshaver en forpligtelse til at betale afgiften på et senere tidspunkt, hvorfor der dermed opstår en *afgiftspligt*. Udleveringen fra virksomheden eller en udtagelse til produktion, iht. citatet fra fodnote 105, udgør dermed varens overgang til forbrug, på trods af at ordlyden i § 1, stk. 1 ikke henviser dertil. Dermed påtager en indvinder sig forpligtelsen som *registreret oplagshaver* i henhold til § 4, stk. 1 at betale denne afgift, når varen overgår til forbrug, frem for den betalingspligt der opstår i forbindelse med en erhvervsmæssig indvinding, som beskrevet i § 1, stk. 1. Det udledes dermed af forarbejderne til § 1, at *betalingspligten ikke* opstår ved indvinding, men derimod ved udlevering til forbrug. Dette vil også sige, at *afgiftspligten* opstår ved indvindingen af den afgiftspligtige vare, men betalingen først sker ved overgang til forbrug.

¹⁰⁶ Bemærkninger til lovforslag L.100 som fremsat

4.4.1. Definition af den afgiftspligtige vare iht. Forarbejderne

Efter at afgifts*pligten* i ovenstående er defineret, er det ligeledes relevant kort at gennemgå vores forståelse af forarbejderne til § 1, og hvordan ordet “kræves” skal defineres iht. de førømtalte forarbejder.

Bemærkningen fra den daværende miljøminister i forarbejderne iht. afgiftspligten i AFFAL § 1 er som følger:

*“Der betales afgift af sådanne råstoffer, hvortil der **kræves** indvindingstilladelse efter råstofloven eller kontinentalsokkeloven, og som erhvervsmæssigt indføres eller indvindes her i landet.”¹⁰⁷*

Dertil skal det ligeledes iht. § 1, stk. 1 nævnes, at der i ovenstående citat af os udledes, at der lægges vægt på, at der skal betales afgift af råstoffer, hvortil en indvindingstilladelse *kræves*. Det er således i forarbejderne ikke klargjort, at indvindingstilladelsen er bestemmende ift. den *erhvervsmæssige indvinding* i AFFAL, men derimod i vores optik bidrager til forståelsen af, hvad den afgiftspligtige vare udgør. Dog ved vi pba. afsnittet om *Den erhvervsmæssige indvinding som beskrevet i tidligere lovgivning*, at erhvervsmæssig indvinding iht. Råstofloven forstås som en fysisk indvinding med salg for øje, og at indvinderen er den reelle ejer af indvindingstilladelsen. Derfor skal dette citat tolkes i lyset af forståelsen fra Råstofloven, hvilket resulterer i, at den erhvervsmæssige indvinding er afhængig af alle disse elementer.

Det kan derudover udledes af individer med forforståelse for afgiftsretten, at suspensionsordningen foreligger i § 4, stk. 2, og at denne hjemmel definerer, at indvinderen ikke straks skal erlægge betalingen for afgiften. Dette fordi der mellem registrerede oplagshavere kan flyttes produkter, som er afgiftspligtige, uden at afgiften er berigtiget, eftersom *betalingspligten* bliver suspenderet. Dette defineres i kapitel 3.1 som værende suspensionsordningen.

¹⁰⁷ Bemærkninger til lovforslag L.100 som fremsat

4.4.2. Delkonklusion af formålsfortolkningen

Dermed konkluderes det af afsnittet om *Den erhvervsmæssige indvinding som beskrevet i tidligere lovgivning* i kapitel 4.3.1, som omhandler den forhenværende gebyrlovgivning, at begrebet *erhvervsmæssig indvinding* iht. Råstofloven forstås som en *indvinding* med henblik på *salg* af råstoffer, hvor indvindingen foretages af ejeren af en indvindingstilladelse.

Det er ligeledes vores opfattelse, at formålet med afgiftsloven AFFAL fra lovgiver er at pålægge en adfærdsregulerende afgift på råstoffer, der skal give virksomhederne et incitament til at genanvende eller mindske deres anvendelse af råstoffer med henblik på at beskytte Danmarks miljø.

Derudover vurderer vi, at begrebet *erhvervsmæssig indvinding* iht. § 1 og forarbejderne til 1989 AFFAL er udefineret, fordi der ingen nærmere beskrivelse er af begrebet, og som udgangspunkt kan det derfor fortolkes bredt. Dog er det i 1977 Råstoflovens forarbejder defineret tydeligt, hvad en erhvervsmæssig indvinding indebærer, nemlig en indvinding med salg for øje af virksomheden, der ejer tilladelsen.

Eftersom AFFAL er udledt pba. den gamle råstoflov, og der ingen steder fremgår, at betydningen af begrebet har ændret sig, må det forventes at kunne tillægges samme betydning i AFFAL.

Derudover er det i vores optik med implementeringen af L.70 af 1992 muligt at supplere definitionen af *erhvervsmæssig indvinding* i AFFAL § 2 a gennem en negativ afgrænsning. Det er således vores vurdering, at alle indvindinger over 200m³ er erhvervsmæssige, såfremt de ligeledes videresælger de indvundne råstoffer og benytter egen indvindingstilladelse. Indvindinger, der opfylder ovenstående betingelser, er dermed efter vores vurdering omfattet af AFFAL's anvendelsesområde i § 1 stk. 1.

Derudover fremgår det af bemærkningerne til L.100 af 1989 § 1, at en indvindingstilladelse ikke er bestemmende ift., hvorvidt der er tale om en *erhvervsmæssig indvinding*, men derimod udelukkende er et bidrag til forståelse af, hvad de afgiftspligtige råstoffer udgør, pga. der i lovforarbejderne bliver benyttet

sætningen "*råstoffer hvortil der "kræves en indvindingstilladelse"*".¹⁰⁸ Det er dog, som beskrevet ovenfor i Råstofloven af 1977, defineret, hvad den *erhvervsmæssige indvinding* indebærer, hvilket skal videreføres til forståelsen i AFFAL, fordi der ikke i forarbejderne til AFFAL er bemærket, at forståelsen af begrebet *erhvervsmæssig indvinding* har ændret sig siden AFFAL blev udledt pba. Råstofloven.

Ligeledes udledes det, at *udleveringen* blandt registrerede virksomheder resulterer i *afgiftsbetaling*, som derefter bliver suspenderet pba. § 4, stk. 2, eftersom den afgiftspligtige virksomhed er omfattet af og registreret i suspensionsordningen jf. § 4, stk. 1. Dermed vil *betalingspligten* beskrevet i § 1, stk. 1 overgå til at være en *afgiftspligt* for den registrerede virksomhed.

Afgiftspligten opstår, som før beskrevet, som følge af en hensigt om at regulere adfærden i forhold til produktet og ikke virksomheden. Derfor er der i vores optik stor forskel på afgiftsbetaling og afgiftspligt. Det er derudover vores vurdering, at der derfor i bemærkningerne er lagt vægt på selve *udleveringen* af produktet, førend *betalingspligten* opstår, og at dette definerer suspensionsordningen.

Det er således vores opfattelse, at den erhvervsmæssige indvinding, beskrevet i AFFAL § 1, stk. 1, udløser en afgiftspligt. Den erhvervsmæssige indvinding skal derfor klarlægges således, at der foreligger tre elementer. For det første skal der foreligge en fysisk indvinding, og for det andet skal den fysiske indvinding ligeledes have videresalg for øje. For det tredje skal indvindingen foretages af ejeren af indvindingstilladelsen. Såfremt disse tre elementer er opfyldt af virksomheden, er virksomheden afgiftspligtig jf. AFFAL § 1, stk. 1, hvorefter der skal ske registrering efter AFFAL § 4, stk. 1. Ejerskab af indvindingstilladelsen er således afgørende for bestemmelsen af den erhvervsmæssige indvinding i nyere lovgivning, førend afgiftspligten, og dermed ligeså registreringspligten, kan pålægges.

¹⁰⁸ Lovforslag L.100 som fremsat

5. Kapitel - Myndighedernes anvendelse af gældende ret

Følgende afsnit vil objektivt belyse Skattestyrelsens indstilling ift. de bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR. Dernæst bliver indstillingen sammenholdt med vores vurdering af gældende ret iht. formålsfortolkningen i ovenstående kapitel.

5.1. SKM2021.214.SR

Dette bindende svar omhandler en virksomhed, der har tilkøbt sig rettighederne til at indvinde sand uden for det danske søterritorium. Virksomheden bliver herefter kaldet X. X har ansøgt om at få tilladelse til at indvinde sand uden for det danske beskatningsområde, altså på kontinentalsoklen, med hjemmel i Råstofbekendtgørelsen kap. 3, hvorefter indvindingstilladelsen er opkøbt på auktion gennem Miljøstyrelsen jf. kap. 5 i Råstofbekendtgørelsen.

X har i den forbindelse også ret til at udlicitere arbejdet knyttet til indvindingen af sandet jf. aftaleretlige principper. Arbejdet med indvindingen udliciteres i denne afgørelse til en underentreprenør, som udfører arbejdet for X mod et vederlag. Dermed anvender underentreprenøren X's indvindingstilladelse, og derfor er det fortsat X, som er ejer af sandet. Dertil skal det nævnes, at X pba. ejerskabet af indvindingstilladelsen, ligeledes er ansvarlig for at overholde de forpligtelser, der følger af Råstofloven og Råstofbekendtgørelsen. X stiller SKAT to spørgsmål om hhv. det geografiske anvendelsesområde og betydningen af erhvervsmæssig indvinding. Spørgsmålet angående det geografiske anvendelsesområde er ikke relevant for specialet, eftersom vi har afgrænset herfra, men der arbejdes ud fra udgangspunktet, at det geografiske beskatningsområde i dette tilfælde er opløftet fra SKAT, hvorfor det er muligt at omfatte indvindingen af AFFALs anvendelsesområde. Spørgers andet spørgsmål angående erhvervsmæssig indvinding lyder således:

“Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger i forhold til råstofafgiftsloven ikke anses for erhvervsmæssigt at have indvundet de råstofmængder, der indvindes af andre, der mod vederlag benytter Spørgers indvindingstilladelse?”

Den første bemærkning fra Skattestyrelsen til spørgsmålet lyder således: *“Hertil bemærkes, at § 1, stk. 1 nævner, at den, der erhvervsmæssigt indvinder råstoffer, skal betale råstofafgift.”* Skattestyrelsen påpeger altså i den forbindelse, at der ved en erhvervsmæssig indvinding af råstoffer kan pålægges afgift pba. AFFAL § 1, stk. 1.

Derudover tilføjer Skattestyrelsen: *“Det fremgår således af bemærkningerne, at der skal betales afgift af råstoffer, hvortil der kræves indvindingstilladelse efter råstofloven eller kontinentalsokkelloven, og som erhvervsmæssigt indvindes her i landet.”*

Skattestyrelsen pointerer, at der kan pålægges beskatning, i forbindelse med erhvervsmæssig indvinding, når denne foretages på baggrund af en indvindingstilladelse, som er udstedt i Danmark, af Miljøstyrelsen. Skattestyrelsen udleder således i dette tilfælde, at selvom indvindingen foretages udenfor den almindelige danske 12 sømilsgrænse, hvor det nationale beskatningsområde under normale forudsætninger grænser, kan der pålægges afgift, så snart der foreligger en indvindingstilladelse, og denne bliver anvendt i forlængelse af en erhvervsmæssig indvinding. Dermed konkluderer Skattestyrelsen, at der foretages en erhvervsmæssig indvinding i Danmark, hvorfor der er afgiftspligt jf. AFFAL § 1, stk. 1. Skattestyrelsen har altså fundet frem til, at der foreligger en afgiftspligt, og til det skriver de:

“På det grundlag finder Skattestyrelsen, at § 1, stk. 1 fastlægger den objektive afgiftspligt, dvs. hvilken aktivitet, som er afgiftspligtig, men ikke beskriver den subjektive afgiftspligt, dvs. hvem der skal registreres, og som dermed skal angive og betale afgiften efter råstofafgiftsloven.”¹⁰⁹

Her konstaterer Skattestyrelsen, at den objektive afgiftspligt er beskrevet i lovtæksten, og dermed er der ingen tvivl om, at der skal pålægges en afgift. Dog nævnes der ikke, *hvem* der skal pålægges afgiften, og derfor er det nu relevant for Skattestyrelsen at undersøge registreringspligten i forbindelse med ovenstående.

¹⁰⁹ SKM2021.214.SR

Til dette udtaler Skattestyrelsen: *“Det er Skattestyrelsen opfattelse, at registreringspligten er fastlagt i råstofafgiftslovens § 4, stk. 1, hvorefter virksomheder, der erhvervsmæssigt indvinder afgiftspligtige råstoffer, jf. § 1, stk. 1, skal registreres.”*¹¹⁰

Her påpeger Skattestyrelsen, at registreringspligten fastsættes i § 4, stk.1. Det er nødvendigt at være registreret, når man jf. § 1, stk.1 er afgiftspligtig. Det er derfor en forudsætning for, at der lovligt kan indvindes råstoffer, at den erhvervsmæssigt indvindende virksomhed er registreret ved Told og Skat.

Hertil tilføjer Skattestyrelsen at, *“Skattestyrelsen finder, at det følger af lovens ordlyd i § 4, stk. 1, at registreringspligten påhviler virksomheder, som udfører **fysisk** aktivitet med erhvervsmæssig indvinding af råstoffer, jf. § 1, stk. 1.”*¹¹¹

Det er med denne kommentar, at Skattestyrelsen fastlægger, at der med erhvervsmæssig indvinding af råstoffer menes, at den der *fysisk* indvinder råstoffer er registreringspligtig. Der kan her argumenteres for, at Skattestyrelsen anvender en udvidende fortolkning af ordlyden for at udvide beskatningsområdet, eftersom det ingen steder står i bestemmelsen, at det er den, der fysisk indvinder råstoffer, som er registreringspligtig. Skattestyrelsen understøtter argumentet med følgende:

*“Det er Skattestyrelsens opfattelse, at dette er i overensstemmelse med afsnit E.A.7.4.4 i DJV, hvor det bl.a. fremgår, at virksomheder, der indvinder råstoffer, hvortil der **kræves** en indvindingstilladelse, skal registreres. Det ovenfor anførte følger i øvrigt den systematik, der generelt anvendes for punktafgifter, hvorefter det som udgangspunkt er den virksomhed, som fysisk udfører en afgiftspligtig aktivitet, der skal registreres og dermed angive og betale afgiften.”*¹¹²

Det konkluderes hermed af Skattestyrelsen, at den ordlydsfortolkning, de laver, er retvisende, eftersom det følger af den punktafgiftspligtige systematik, der normalt anvendes for disse afgifter. Skattestyrelsen har således lavet en helhedsvurdering af afgiftssystemet i Danmark og koblet på denne konkrete sag, og derefter lavet en

¹¹⁰ SKM2021.214.SR

¹¹¹ SKM2021.214.SR

¹¹² SKM2021.214.SR

vurdering af, hvor den fysiske handling, der resulterer i afgiftspligt, skal placeres. I det her tilfælde ved den **fysiske** indvinder. Dertil konstaterer Skattestyrelsen, at:

“Det lægges til grund, at Spørger ikke har indvundet de omhandlede råstofmængder, da råstofferne fysisk indvindes af de andre, som mod vederlag benytter Spørgers indvindingstilladelse.”¹¹³

Dermed konkluderes det af Skattestyrelsen, at Spørger ikke er afgiftspligtig iht. § 1, stk.1, eftersom han ikke er den fysiske indvinder og dermed ikke er registreringspligtig jf. § 4, stk.1. Det har dermed i Skattestyrelsens optik ingen effekt på afgiftspligten, at Spørger er indehaver af indvindingstilladelsen. Det er derimod underentreprenøren, som tildeles afgiftspligten samt registreringspligten på baggrund af den *fysiske* handling.

5.2. SKM2021.215.SR

Dette bindende svar omhandler den samme tvist som ovenstående men derimod fra underentreprenørens perspektiv. Føromtalte underentreprenør er en mindre familieejet udenlandsk virksomhed, der ejer et specialskib, som kan suge sand og grus op fra havbunden. X betaler underentreprenøren et vederlag for at indvinde sandet, og deri forefindes det første kontraktforhold mellem parterne. Ud over kontantvederlaget for den første kontrakt, foreligger der derudover en anden eksisterende kontrakt. Denne omhandler ligeledes indvinding af sand på kontinentalsoklen, men denne til underentreprenørens eget forbrug. Dette fordi underentreprenøren køber sand af X, efter han har indvundet det, hvilket resulterer i et afslag af prisen, for underentreprenørens ydelse i den først omtalte kontrakt, i stedet for kontantbetaling for sandet. Underentreprenøren stiller i den forbindelse to spørgsmål ift., hvorvidt der skal betales afgift af sand indvundet uden for den danske 12 sømilegrænse, som aldrig krydser denne. Derudover spørger underentreprenøren om, hvorvidt det er vedkommende, der skal betale afgiften på sandet.

Som skrevet til SKM2021.214.SR er spørgsmålet angående det geografiske anvendelsesområde for dette bindende svar, ligeledes ikke relevant for specialet,

¹¹³ SKM2021.214.SR

eftersom vi har afgrænset herfra. Det kan dog lægges til grund, at AFFAL finder anvendelse, eftersom Skattestyrelsen i spm.1 udleder, at der er afgiftspligt iht. AFFAL § 1, stk.1. Spørgers andet spørgsmål angående angivelse samt betaling af afgiften lyder således:

“Hvis svaret på spørgsmål 1 er “Nej”, kan det så bekræftes, at Spørger ikke er den, som skal angive og betale afgiften efter råstofafgiftsloven, når Spørger ikke har indvindingstilladelsen efter råstofloven og ikke ejer, men har købt retten til en mindre del sand og grus uden for 12 sømilegrænsen af den virksomhed, som har indvindingstilladelsen efter råstofloven?”¹¹⁴

Hertil bemærker Skattestyrelsen: *“at § 1, stk. 1 nævner, at den, der erhvervsmæssigt indvinder råstoffer, skal betale råstofafgift.”¹¹⁵*

Skattestyrelsen udleder dermed, som i ovenstående analyse, at den erhvervsmæssige indvinding udløser afgiftspligt efter AFFAL § 1, stk. 1 jf. afsnittet om *afgiftspligtens* indtræden i kapitel 4.4. Til dette uddyber Skattestyrelsen:

“Det fremgår således af bemærkningerne, at der skal betales afgift af råstoffer, hvortil der kræves indvindingstilladelse efter råstofloven eller kontinentalsokkelloven, og som erhvervsmæssigt indvindes her i landet.”¹¹⁶

Skattestyrelsen uddyber med denne bemærkning, at afgiftspligten indtræder ved den erhvervsmæssige indvinding af råstoffer her i landet, hvortil der kræves en indvindingstilladelse. Med denne udmelding konstaterer Skattestyrelsen således, at den erhvervsmæssige indvinding i forlængelse af den opkøbte ret til indvinding af råstoffer, gennem indvindingstilladelsen, giver beskatningsret til den danske stat. Dermed konkluderer Skattestyrelsen, at der foreligger en objektiv afgiftspligt for Spørgeren jf. AFFAL § 1, stk. 1. Med afgiftspligten iht. § 1, stk.1 følger, at

¹¹⁴ SKM2021.215.SR

¹¹⁵ SKM2021.215.SR

¹¹⁶ SKM2021.215.SR

virksomheder, der erhvervsmæssigt indvinder råstoffer, skal registreres jf. AFFAL § 4, stk. 1. Det er af Skattestyrelsen beskrevet som den subjektive afgiftspligt, hvilket de kommenterer følgende til:

“Skattestyrelsen finder, at det følger af lovens ordlyd i § 4, stk. 1, at registreringspligten påhviler virksomheder, som udfører fysisk aktivitet med erhvervsmæssig indvinding af råstoffer, jf. § 1, stk. 1.”¹¹⁷

I denne udtalelse udledes det af Skattestyrelsen, at registrering i forbindelse med afgiftspligtig indvinding af råstoffer skal foretages af den virksomhed, som udøver en fysisk handling i forbindelse med erhvervsmæssig indvinding af råstoffer. Til dette tilføjer Skattestyrelsen:

“Hvis lovgiver havde haft til hensigt, at registreringspligten alene skulle omfatte virksomheder, der har fået tildelt en indvindingstilladelse direkte fra myndighederne, ville dette fremgå af bestemmelsen eller af en uddybning af bestemmelsen i lovforarbejderne, men dette er ikke tilfældet.”¹¹⁸

I det bindende svar er Spørger af den overbevisning, at det ikke klart og tydeligt fremgår af lovteksten, at det er den fysiske indvinding, som udløser afgiftspligten, men derimod udelukkende den virksomhed, som er i besiddelse af indvindingstilladelsen jf. praksis på området før afgørelsen af disse bindende svar. Spørger er desuden af den overbevisning, at der er tale om en udvidende fortolkning af AFFAL's anvendelsesområde, som iht. udgangspunktet i GRL § 43 ikke er legitim. Til det tilføjer Skattestyrelsen, at såfremt lovgivers hensigt har været at registreringspligten alene skulle omfatte virksomheder, der har fået tildelt en indvindingstilladelse fra myndighederne, og ikke den reelle indvinder, skulle dette fremgå direkte af lovbestemmelsen eller gennem en uddybning af forarbejderne til loven.

For at understøtte ovenstående argumentation, udtaler Skattestyrelsen således:

¹¹⁷ SKM2021.215.SR

¹¹⁸ SKM2021.215.SR

“Det anførte er i øvrigt i overensstemmelse med den systematik, der generelt anvendes for punktafgifter, hvorefter det som udgangspunkt er den virksomhed, som fysisk udfører en afgiftspligtig aktivitet, der skal registreres og dermed angive og betale afgiften.”¹¹⁹

Det er punktafgiftssystemet og dets generelle systematiker, der i Skattestyrelsens øjne afgør, hvor afgiften skal erlægges. Det er ikke nødvendigvis i overensstemmelse med GRL § 43 om hjemmel i lov, eftersom SKAT lader principper styre deres konklusion og deres forståelse af ordlyden i AFFAL § 1, stk.1. I forbindelse med kontrol tilføjer Skattestyrelsen:

“Disse regler om kontrol m.v. er udformet med henblik på registrerede virksomheder, der foretager fysisk råstofindvinding. Reglerne¹²⁰ passer ikke til tilfælde, hvor registreringspligten er afgrænset til indehaver af indvindingstilladelser, og hvor den fysiske indvinding alene foretages af ikke-registrerede virksomheder. Det skyldes, at det vil være vanskeligt at foretage en effektiv kontrol af den registrerede indehaver af tilladelsen, når den fysiske råstofindvinder ikke tilsvarende kan omfattes af kontrollen.”¹²¹

Skattestyrelsen bekræfter her, at kontrollen af virksomheder, der er registreret, er opstillet således, eftersom det ellers ville være for omfattende at kontrollere ikke-registrerede virksomheder. Dette fordi de ikke-registrerede virksomheder ikke har de samme forpligtelser, som de registrerede virksomheder, og derudover befinder ikke-registrerede virksomheder sig uden for suspensionsordningen, som bl.a. er oprettet for at fastholde kontrollen og ikke miste potentielt afgiftsprovener.

Herefter konstaterer Skattestyrelsen: *“Det følger af beskrivelsen af Spørgers aktiviteter, hvor der gøres brug af X's indvindingstilladelse, at Spørgers indvinding, uanset den sker som en serviceydelse til X, har karakter af erhvervsmæssig virksomhed.”¹²²*

¹¹⁹ SKM2021.215.SR

¹²⁰ AFFAL § 14 og §§ 25-28

¹²¹ SKM2021.215.SR

¹²² SKM2021.215.SR

Ud fra dette kan det udledes, at Skattestyrelsen er af den overbevisning, at hvorvidt Spørger foretager en fysisk indvinding som led i en serviceydelse eller for indvindingsvirksomhed med egen tilladelse er ligegyldig, da de begge i Skattestyrelsens optik har karakter af erhvervsmæssig virksomhed. Eftersom Spørger, som tidligere nævnt, benytter en indvindingstilladelse, der er købt på auktion i Danmark, og derudover tilhører dansk beskatningsområde, konkluderer Skattestyrelsen følgende:

“Dermed er Spørger omfattet af registreringspligten efter råstofafgiftslovens § 4, stk. 1, hvorefter virksomheder, der erhvervsmæssigt indvinder afgiftspligtige råstoffer, jf. råstofafgiftslovens § 1, stk. 1, skal registreres hos Told- og Skatteforvaltningen.”¹²³

Altså konkluderer Skattestyrelsen, at Spørger er afgiftspligtig jf. AFFAL § 1, stk. 1 og dermed skal registreres, jf. § 4, stk. 1, fordi Spørger foretager en *fysisk* handling i forbindelse med erhvervsmæssig indvinding af råstoffer.

5.3. Delkonklusion af analysen

Resultatvis kan der dermed af de to bindende svar udledes visse forskelle og ligheder. I de bindende svar ligger der bl.a. en forskel i, at Skattestyrelsen ikke forholder sig til den eventuelle problematik om, hvorvidt der er tale om en serviceydelse i SKM2021.214.SR. Dette gør de derimod i SKM2021.215.SR, hvor Skattestyrelsen kommenterer, at det er irrelevant for vurderingen af den erhvervsmæssige indvinding, at der er tale om en serviceydelse fra en underentreprenør. Skattestyrelsen endte derfor med at vurdere underentreprenøren til at udgøre den *fysiske* indvinding, hvorefter de er af den overbevisning, at der indtræder afgiftspligt og i forlængelse heraf registreringspligt.

Udover forskellene er der ligeledes ligheder mellem de to bindende svar. Bl.a. henviser Skattestyrelsen i begge bindende svar til de afgiftsretlige principper, når de skal lave en ordlydsfortolkning af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*.

¹²³ SKM2021.215.SR

Udgangspunktet i afgiftsretten er som nævnt i kapitel 3.1., at afgiftspligten indtræder ved produktion eller import af varer eller råvarer. I de to bindende svar er Skattestyrelsen af samme overbevisning ift. afgiftspligtens indtræden, hvor de udleder, at den objektive afgiftspligt indtræder ved *anvendelsen* af en indvindingstilladelse, og dermed pålægger den fysiske indvinder afgiftspligten. Det kan dermed udledes, at det i Skattestyrelsens optik er uden betydning for den erhvervsmæssige indvinding, hvorvidt der er tale om en serviceydelse eller ej. Spørger i SKM2021.215.SR, som af Skattestyrelsen vurderes til at være den fysiske indvinder, bliver dermed i forlængelse heraf pålagt den subjektive afgiftspligt, hvilket indebærer registreringspligt samt dens dertilhørende rettigheder og forpligtelser. Skattestyrelsen tillægger derudover den afgiftsretlige systematik, om at pålægge afgiftspligt på den virksomhed, der fysisk udfører en afgiftspligtig aktivitet, stor vægt i deres afgørelse.

Udfaldet af sagerne er således, at Skattestyrelsen på baggrund af en ordlydsfortolkning pålægger underentreprenøren en afgiftspligt og ligeledes en registreringspligt. Ejeren af indvindingstilladelsen bliver således ikke afgiftspligtig eller registreringspligtig, fordi han ikke har foretaget den fysiske indvinding.

Som undersøgt i formålsfortolkningen, er det udledt af os, at en erhvervsmæssig indvinding skal ske pba. tre elementer som alle skal være opfyldt, førend der reelt foreligger en sådan indvinding.

Derfor er det relevant at undersøge Råstofloven, Råstofbekendtgørelsen og sammenspillet mellem disse og AFFAL's forpligtelser for at undersøge, hvorvidt AFFAL kan stå alene, som Skattestyrelsen argumenterer for, eller om det er nødvendigt at supplere forståelsen af begreber benyttet i AFFAL med Råstofloven.

6. Kapitel - Sammenspil mellem AFFAL og Råstofloven

Når et retsområde skal fortolkes, er det vigtigt at forstå hele konteksten. Derfor er det i forbindelse med fortolkning vigtigt at supplere den retsdogmatiske metode og den juridiske metode med den hermeneutiske metode. Dette gøres for at danne et overblik over det relevante retsområde i den givne sag, og derfor er det vigtigt at orientere sig i alle gældende retsregler, der finder anvendelse. I specialet er der allerede foretaget en dybdegående gennemgang af de relevante bestemmelser i AFFAL og ligeledes en kort gennemgang af tidligere udgaver af Råstofloven, hvorfor det derfor nu er relevant yderligere at undersøge den nugældende Råstoflov og Råstofbekendtgørelsen, som er de lovtekster, der hjemler udstedelsen af indvindingstilladelserne fra Miljøstyrelsen, som ifølge Skattestyrelsen er bestemmende iht. pålæggelsen af afgiftspligten.

I AFFAL er det adfærdsregulerende hensyn at mindske borgernes adfærd ift. anvendelsen af sand, når der bl.a. skal bygges nyt. Formålet med AFFAL er dermed at beskytte den danske natur og det danske miljø. Det er bl.a. nogle af disse formål, som ligeledes fremgår af den nugældende Råstoflov, LBK nr 124 af 26.01.2017, Råstoflovens § 1, nr. 1-5 samt Råstoflovens § 3, hvor det bl.a. angives, at lovens formål er at sikre, at udnyttelse af råstoffer sker som led i en bæredygtig udvikling, og at naturbundne råstoffer i videst muligt omfang erstattes af affaldsprodukter. Altså er det ligeledes formålet med Råstofloven at efterleve en vis miljømæssig standard. Derudover ses det desuden iht. Råstoflovens § 2, at loven omfatter mange af de samme råstoffer, som ligeledes omfattes af bilag 1 i AFFAL, herunder sand, som bl.a. indvindes af underentreprenøren i de bindende svar. Råstofloven har ligeledes i tidligere lovgivning været inkorporeret i AFFAL ifm. definitionen af det afgiftspligtige vareområde.¹²⁴ Derudover er der sammenhæng mellem de anvendte begreber i Råstofloven og AFFAL, og såfremt lovgiver var af den overbevisning, at begreberne skulle have et andet indhold end de altid har haft i denne sammenhæng, ville

¹²⁴ 1989 AFFAL frem til 2005

lovgiver have defineret dette nærmere. Derfor er der i vores optik overensstemmelse mellem begreberne i Råstofloven og AFFAL.

Desuden er Råstofloven og Råstofbekendtgørelsen fortsat gældende lovgivning, og derfor er de naturligvis også gældende for disputten i de to bindende svar SKM2021.214SR & SKM2021.215SR, fordi sand netop omfattes af Råstoflovens anvendelsesområde jf. § 2 og X's indvindingstilladelse iht. Råstoflovens § 20, stk. 2, nr. 2. Derudover udgør Råstofloven en del af den gældende ret på råstofområdet, fordi virksomheder, der foretager indvindinger på kontinentalsoklen, skal have en indvindingstilladelse, førend det er legitimt at indvinde råstoffer derfra. Denne indvindingstilladelse er afgørende for vurderingen af den *erhvervsmæssige indvinding*, og kan udelukkende udstedes med hjemmel i Råstofloven. Derfor er det nødvendigt at medtage Råstofloven i overvejelserne, når der foretages en fortolkning af gældende ret, og hvordan den gældende ret skal fortolkes i kontekst med de bindende svar. Det er derfor vigtigt at undersøge forpligtelserne i Råstofloven, som pr. automatik iht. indvindingstilladelsen skal efterleves og i forlængelse heraf, hvorvidt det af Skattestyrelsen er muligt at pålægge registreringspligten iht. AFFAL, uden videre omtanke til Råstofloven og forpligtelserne, der følger på baggrund af at eje indvindingstilladelsen.

6.1. Muligheden for at efterleve forpligtelserne i Råstofloven

Der bliver i SKM2021.214.SR lagt vægt på, at Spørger heri (også kaldet X) har aktivitet med indvinding af råstoffer fra havbunden, både med egne fartøjer, men også ved køb af indvindingsydelser fra 3.mand (også kaldet underentreprenør). Der foreligger altså her et over-/underordningsforhold, eftersom X køber en ydelse, som består af indvinding af X's eget sand, af underentreprenøren. Det skal i den forbindelse undersøges, hvorvidt ejerskabet af indvindingstilladelsen på noget tidspunkt overgår til underentreprenøren. Dette skal undersøges, fordi ejerskabet af indvindingstilladelsen iht. DJV og tidligere praksis er afgørende, da netop opnåelsen af indvindingstilladelsen resulterer i registreringspligt for virksomheden, der køber denne.

Med en indvindingstilladelse, som den X har iht. Råstoflovens § 20, stk. 2, nr. 2, følger diverse økonomiske forpligtelser og andre pligter som nævnt i Råstoflovens § 21. Dog er det de økonomiske forpligtelser jf. Råstoflovens § 22 a, der i denne henseende anses for værende interessant, eftersom X i de bindende svar beskrives, som den virksomhed med alle regnskabsmæssige forpligtelser og afholdelser.¹²⁵ Dette udledes pba. kommentaren fra underentreprenøren i SKM2021.215.SR, hvor der står, at X betaler arealsvederlaget samt produktionsvederlaget, som beskrevet i Råstoflovens § 22 a, hvilket taler for, at indvindingstilladelsen rent aftaleretligt ikke har skiftet ejer, og det dermed udelukkende er X, der hæfter for forpligtelserne, som før beskrevet. Derudover *køber* underentreprenøren sand af X, og dette gøres som led i betalingsforholdet mellem de to, hvorfor underentreprenøren på denne måde opnår en betaling for de leverede serviceydelser mellem de to parter. Det er derudover vigtigt at lægge vægt på underentreprenørens mulighed for at leve op til de forpligtelser, som beskrevet i Råstofloven, ikke er muligt. Der fastsættes ud fra en auktionsmodel, hvilke virksomheder der køber og får indvindingstilladelser, og dermed opnår registrering i databasen.¹²⁶ Der skal derudover i den forbindelse lægges vægt på, at rettighedshaverne jf. § 20 stk. 2 nr. 2 er forpligtet til løbende at oplyse om den opsugede mængde sand fra havbunden. Dette gælder både egne indvindinger og underentreprenørens indvindinger. Derfor skal der iht § 22 a betales et indvindingsgebyr, hvilket X gør for både sig selv og underentreprenøren, eftersom underentreprenøren ikke er registreret i systemet.¹²⁷ Dette understøtter dermed det faktum, at regnskabsoplysningerne, som Skattestyrelsen kan kræve hos de registrerede virksomheder med indvindingstilladelser, alle eksisterer hos indehaveren af indvindingstilladelsen. I dette tilfælde er det dermed X. Det er derfor modsætningsvist ikke tilfældet ved underentreprenøren, at han har disse omfattende oplysninger, men derimod udelukkende har oplysninger, der refererer til egne aktiviteter.¹²⁸ Miljøstyrelsens database, som beskrevet i fodnote 127, indeholder altså de oplysninger, som Skattestyrelsen kan anvende, når der skal kontrolleres virksomheder i suspensionsordningen jf. AFFAL § 4, stk. 1, eftersom disse oplysninger benyttes til at kontrollere rettighedshaverens regnskaber, som er krævet

¹²⁵ SKM2021.215.SR

¹²⁶ Miljøstyrelsen, auktionsområdetilladelser (se litteraturliste)

¹²⁷ Miljøstyrelsens system

¹²⁸ SKM2021.215.SR

ved AFFAL kap. 3. Der argumenteres fra underentreprenørens side ligeledes for, at mængderne, der indvindes ikke er særskilt angivet, hvilket ligeledes taler for, at det er umuligt at efterleve forpligtelserne, som beskrevet i Råstofloven og dermed også AFFAL, eftersom de i praksis unægteligt hænger sammen jf. ovenstående afsnit. Argumenterne i de bindende svar, om at pålægge en registreringspligt til underentreprenøren, er af denne grund umulig at efterleve fra underentreprenørens side. Dette fordi der af pligten medfølger forpligtelser iht. AFFAL kapitel. 3, og ligeledes følger der forpligtelser med ved indkøbet af indvindingstilladelsen i Råstofloven, og ingen af disse kan af underentreprenøren opfyldes fyldestgørende.

På baggrund af ovenstående korte redegørelse for, hvem der ejer indvindingstilladelsen, er det derfor nu nødvendigt at undersøge, hvorvidt Skattestyrelsen kan pålægge afgiftspligt samt registrering i suspensionsordningen. Dette på trods af underentreprenørens manglende indvindingstilladelse samt registrering i Miljøstyrelsens registreringssystem,¹²⁹ og dermed ligeså den manglende indsigt i de nødvendige oplysninger jf. Råstofloven.

6.2. Gennemgang af argumentationen fra Skattestyrelsen iht registreringspligten i AFFAL

Det fremgår bl.a. af Skattestyrelsens argumentation i de to bindende svar SKM2021.214.SR og SKM2021.215.SR, at de har anvendt DJV som supplement til deres afgørelse, som er udledt på baggrund af Skattestyrelsens fortolkning af bestemmelserne i AFFAL. Vi vil derfor undersøge, hvorvidt Skattestyrelsen har anvendt lovtekst, forarbejder og DJV i overensstemmelse med gældende ret. Udgangspunktet ved fortolkning af juridiske tekster er, at man skal kunne udlede sin retsstilling af en lovteksts ordlyd. Dette er ikke muligt at udlede af en ordlydsfortolkning af AFFAL §§ 1 & 4, og derfor bør Skattestyrelsen foretage en formålsfortolkning, hvoraf de ligeledes heller ikke vil kunne udlede præcis, hvad disse hjemler omfatter uden supplerende praksis fra DJV. Det fremgår af DJV, at en

¹²⁹ Miljøstyrelsen, auktionsområdetilladelser (se litteraturliste)

registreringspligt udelukkende kan pålægges en virksomhed, der har *opnået* en indvindingstilladelse. Dette stemmer ikke overens med den afgørelse, som Skattestyrelsen træffer, på trods af at de er bundet af den praksis, der fremgår af DJV, såfremt det klart og tydeligt er overensstemmende med lovteksten. Det vurderes ikke, at lovteksten tydeligt modstrider DJV, og derfor er det korrekt at anvende DJV til fortolkning af retsstillingen på området.

I DJV afsnit E.A.7.4.4 fremgår det, at:

*“Virksomheder, der har **opnået** tilladelse til indvinding af afgiftspligtige råstoffer, skal anmelde sig til registrering, hvis de ønsker at gøre brug af tilladelsen.”*

Dette vurderer Skattestyrelsen som, at enhver, der *anvender* en indvindingstilladelse som led i sin erhvervsmæssige indvinding, skal registreres.¹³⁰ Det fremgår dog af DJV, at det er *opnåelsen*, altså erhvervelsen af en indvindingstilladelse, som er afgørende iht. registreringspligten. Dette er ligeledes i overensstemmelse med vores udledning af gældende ret i formålsfortolkningen iht. AFFAL § 1, stk. 1, eftersom vi af forarbejderne til Råstofloven af 1977 udleder, at det bl.a. er et krav, at der foreligger et ejerskab af indvindingstilladelsen, førend der kan pålægges afgiftspligt jf. AFFAL § 1, stk. 1.

Indvindingstilladelsen er dog ikke yderligere beskrevet i AFFAL, hvorfor en vurdering bliver nødt til at bunde i lovtekstens forarbejder.

I forarbejderne til AFFAL § 1 bemærker den daværende Miljøminister således:

*“Der betales afgift af sådanne råstoffer, hvortil der **kræves** indvindingstilladelse efter råstofloven eller kontinentalsokkelloven, og som erhvervsmæssigt indføres eller indvindes her i landet.”¹³¹*

Ud fra ovenstående bemærkning fra forarbejderne til 1989 loven ses det, at der lægges vægt på, at der skal betales afgift af råstoffer, hvortil der *kræves* en indvindingstilladelse. Bemærkningerne til lovforslaget L.100 fra 1989 til § 1, er efter vores opfattelse, som tidligere nævnt, udelukkende en klarlægning af de

¹³⁰ SKM2021.215.SR

¹³¹ Bemærkninger til lovforslag L.100 som fremsat

afgiftspligtige råstoffer, altså de råstoffer som omfattes af en afgiftspligt. Det vil sige, som beskrevet i kapitel 4.3.2, at når ministeren i forarbejderne lægger vægt på begrebet *kræves*, er det ikke for at påpege, at der foreligger en afgiftspligt på virksomheden, der udfører en fysisk handling pba. en indvindingstilladelse, men blot et forsøg på at beskrive, hvilke råstoffer som AFFAL omfatter. Der kan pba. dette, med støtte i DJV, udledes, hvordan praksis, før de bindende svar, har været, ved at fortolke på ordet *opnået*, som formuleret i DJV, for at udlede hvorvidt afgifts- samt registreringspligten iht. AFFAL §§ 1 & 4 er blevet pålagt korrekt.

Det fremgår af DJV, at den virksomhed, der har *opnået* tilladelse til indvinding af afgiftspligtige råstoffer, skal lade sig registrere, såfremt de ønsker at gøre brug af en indvindingstilladelse. Dette taler for, at underentreprenøren ikke skal lade sig registrere iht. AFFAL § 4, stk. 1, eftersom X i forvejen er registreret i forbindelse med indkøbet af indvindingstilladelsen.¹³²

Dette argument om, at det er virksomheden, der *opnår* en indvindingstilladelse, der skal betale afgift, anvender Skattestyrelsen forkert i SKM2021.215SR.

Skattestyrelsen begrundes deres vurdering af afgørelsen pba. ordlyden af AFFAL og en formålsfortolkning af lovteksten. Derudover forsøger de at underbygge deres argument med, at argumentet stemmer overens med Skatteforvaltningens opfattelse, der fremgår af DJV afsnit E.A.7.4.4. Af denne opfattelse fremgår det, at virksomheder, der indvinder råstoffer, hvortil der er *opnået* en indvindingstilladelse, skal registreres. Til dette tillægger Skattestyrelsen, at så længe der *kræves* en indvindingstilladelse til indvinding af råstoffer jf. forarbejderne, skal der pålægges en afgiftspligt på virksomheden, der udfører den *fysiske* og erhvervsmæssige indvinding. Skattestyrelsen tillægger således begreberne *opnået* og *krævet* samme betydning, da de påstår, at deres argumentation stemmer overens med det, der fremgår af DJV. Endvidere skal det siges, at Skatteforvaltningens medarbejdere er bundet af DJV, og at DJV som udgangspunkt er Skatteforvaltningens opfattelse af praksis på området, og såfremt der ikke er anden praksis på området, udgør DJV den eneste praksis, som Skattestyrelsen kan referere til. DJV kan således udelukkende for Skatteforvaltningen og dens medarbejdere tilsidesættes, såfremt

¹³² SKM2021.215.SR

det klart strider imod højere rangerende retskilder.¹³³ Argumentet om, at DJV benytter begrebet *opnået*, og dermed lægger vægt på virksomheden, der har købt en indvindingstilladelse, stemmer i øvrigt overens med det, vi i formålsfortolkningen har udledt jf. kapitel 4.2. Dette fordi, at ejerskabet af indvindingstilladelsen er ét af de tre elementer, der iht. forarbejderne til Råstofloven skal opfyldes, førend der foreligger en erhvervsmæssig indvinding.

Der kan derfor videre argumenteres for, at Skattestyrelsen fortolker ordet *kræves* i forarbejderne som værende definitionen af, at fordi der foreligger en indvindingstilladelse, som anvendes i forbindelse med indvindingen af sandet, skal der pålægges afgift, netop fordi indvindingstilladelsen bliver *benyttet*. Dette stemmer som før nævnt ikke overens med vores formålsfortolkning og vores forståelse af gældende ret jf. kapitel 4.2., eftersom Skattestyrelsen lægger vægt på, at det er anvendelsen af en indvindingstilladelse, der alene resulterer i en erhvervsmæssig indvinding, hvilket vi er uenige i, pga. de tre elementer, der tilsammen udgør en *erhvervsmæssig indvinding*.

Passagerne fra Skattestyrelsens argumentation, hvor de lægger vægt på hhv. *opnår* og *kræver* i det bindende svar SKM2021.215.SR, må alt andet lige anses som værende uhensigtsmæssige. Dette fordi en *opnåelse* af en indvindingstilladelse, rent ordlydsmæssigt, ikke er det samme som argumentet fra Skattestyrelsen, hvor de lægger vægt på, at der benyttes en *krævet* indvindingstilladelse til at indvinde råstoffer, og der pba. den fysiske indvinding foreligger afgiftspligt iht. AFFAL § 1, stk.1. Der kan derfor opstå en problemstilling, da Skattestyrelsen efter vores vurdering fejlfortolker formålet fra forarbejderne til 1989 AFFAL, da *opnåelsen*, som beskrevet i DJV, af en indvindingstilladelse må henføres til et reelt ejerskab af denne.

Der synes i forlængelse heraf at være en uoverensstemmelse i Skattestyrelsens egen argumentation, da de korrekt iht. forarbejderne påpeger, at der skal betales afgift af råstoffer, hvortil der *kræves* en indvindingstilladelse, og at den, som erhvervsmæssigt indvinder disse skal være afgiftspligtig. Uoverensstemmelsen bunder i, hvem det registreringspligtige subjekt bliver, da pålæggelsen af

¹³³ Bindende virkning (se litteraturliste)

registreringspligten er uoverensstemmende med det, der fremgår af DJV, og at der i vores optik ikke ses belæg for at vurdere, at loven eller dens forarbejder er tydeligt modstridende med DJV.¹³⁴ Derudover har praksis før de bindende svar været, at der skal pålægges afgifts- og registreringspligt på virksomheden med ejerskab af indvindingstilladelsen, eftersom det er ved *opnåelse* af indvindingstilladelsen, at virksomheden bliver registreret iht. Råstofloven, som beskrevet i ovenstående afsnit.

7. Kapitel - Diskussion

Som gennemgået i ovenstående afsnit, er der fra Skattestyrelsens side, efter vores vurdering, ikke blevet benyttet den korrekte metodiske fremgangsmåde. Dette fordi Skattestyrelsen udelukkende har lagt vægt på lovteksten og forarbejderne til AFFAL, på trods af at AFFAL er udledt af Råstofloven, og begreberne benyttet heri ligeledes er et fortolkningsbidrag til forståelsen af begreberne som er benyttet i AFFAL.

Dermed har Skattestyrelsen ikke forholdt sig til den hermeneutiske fortolkningsmetode, og har derfor ikke et indgående kendskab til begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, som i AFFAL er afgørende for pålæggelsen af afgiftspligt og registreringspligt. Det er problematisk, at dette fra Skattestyrelsen er muligt, eftersom det resulterer i en forkert retsstilling på området, og det vil danne præcedens for forkert afgifts- og registreringspligt, som det ligeledes ses i den nuværende udgave af DJV, som er blevet opdateret pba. afgørelserne.

Derfor vil det i følgende afsnit diskuteres, hvordan retsstillingen er blevet påvirket, samt hvordan disputten i vores optik burde have været løst. Dette gøres ved hjælp af den hermeneutiske fortolkning af området ved at involvere alle de relevante forarbejder samt lovtekster, der definerer afgiftspligtens indtræden, og i forlængelse heraf registreringspligtens indtræden.

¹³⁴ DJV afsnit E.A.7.4.4

7.1. Vores vurdering af SKM2021.214.SR

Som nævnt ovenfor, vil der i det følgende afsnit blive fremsat vores vurdering af, hvordan SKM2021.214.SR skal løses, på baggrund af vores formålsfortolkning sammenholdt med vores analyse. Dette vil blive gjort ved at besvare spørgsmål 2 fra Spørger i det bindende svar, ved at benytte AFFAL og bestemmelserne heri, med fortolkningsbidrag fra formålsfortolkningen i kapitel 4.2. Dog tages der udgangspunkt i, at X i følgende afsnit allerede er registreret iht. Råstofloven pba. købet af indvindingstilladelsen, og dermed foreligger der ikke tvivlsspørgsmål iht. denne registrering. Spørgsmål 2 fra Spørger er således:

“Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger i forhold til råstofafgiftsloven ikke anses for erhvervsmæssigt at have indvundet de råstofmængder, der indvindes af andre, der mod vederlag benytter Spørgers indvindingstilladelse?”¹³⁵

Den *erhvervsmæssige indvinding* er beskrevet i AFFAL § 1, stk. 1, og det fremgår af denne paragraf, at den, som erhvervsmæssigt indvinder råstoffer nævnt i bilag 1, skal betale afgift.

Til forarbejderne i 1989 AFFAL § 1, fremgår det, at der skal betales en afgift af råstoffer, hvortil der kræves en indvindingstilladelse. Det er vores opfattelse, at *kræves* som beskrevet i kapitel 4.4.1 udelukkende henviser til råstoffer og beskriver således det afgiftspligtige anvendelsesområde. På baggrund af AFFAL er det dermed nu beskrevet, at den objektive afgiftspligt omhandler råstoffer, som er omfattet af en indvindingstilladelse. Der mangler dog en yderligere beskrivelse af, hvad den erhvervsmæssige indvinding indebærer, eftersom det ikke af forarbejderne til AFFAL fremgår, hvad det indebærer. Fordi det ikke fremstår præcis, hvad der defineres med *erhvervsmæssig indvinding*, skal det derfor udledes af begrebet som benyttet i loven, hvori det først blev benyttet.

Ved anvendelse af en hermeneutisk fortolkning, er det således relevant at belyse Råstofloven, som er den lov AFFAL kapitel 1 udspringer fra. I Råstofloven af 1977 er

¹³⁵ SKM2021.214.SR

den erhvervsmæssige indvinding nemlig ligeledes beskrevet og anvendt. I forarbejderne til 1977 Råstofloven, fremgår det af bemærkningerne, at en *erhvervsmæssig indvinding* af Fredningsstyrelsen forstås som, at det indebærer tre elementer, førend der foreligger erhvervsmæssig indvinding. Disse elementer er som følger:

- Der skal foreligge en fysisk indvinding.
- Indvindingen skal foretages med salg for øje.
- Indvindingen skal foretages på baggrund af en indvindingstilladelse, som den fysiske indvinder ejer.

Det fremgår af faktum, at Spørger (X) har betalt en underentreprenør et vederlag for at indvinde sand på vegne af X på baggrund af den opkøbte indvindingstilladelse.¹³⁶ Det er således fortsat X, som er den reelle ejer af denne indvindingstilladelse, og derfor er dette element opfyldt ift. den erhvervsmæssige indvinding.

Det fremgår ligeledes af faktum, at indvindingen foretages med salg for øje, fordi X har købt en indvindingstilladelse mhp. at sælge de indvundne råstoffer.¹³⁷ Derfor er indvinding af sandet foretaget med salg for øje, uanset om en underentreprenør er anvendt til indvindingen eller ej.

Endelig skal det vurderes, hvorvidt der for X er tale om en fysisk indvinding. X har ikke foretaget nogen fysisk handling, eftersom der er blevet benyttet en anden virksomhed til indvindingen af sandet. Det bekræftes ligeledes af sagens faktum, at der foreligger et over-/underordningsforhold mellem de to parter, hvor X er hovedentreprenør.¹³⁸ Det er således underentreprenøren, der foretager den fysiske indvinding med udtagning af sand fra naturen, og derfor er det sidste element af den erhvervsmæssige indvinding ikke opfyldt.

¹³⁶ SKM2021.214.SR

¹³⁷ SKM2021.214.SR

¹³⁸ SKM2021.214.SR

Fordi alle tre elementer ikke er opfyldt, kan det *ikke* bekræftes, at der foreligger en erhvervsmæssig indvinding for X. Dette resulterer dermed i, at X *ikke* er afgiftspligtig iht. AFFAL § 1, stk. 1.

På trods af at X ikke findes at være afgiftspligtig iht AFFAL § 1, stk. 1, fremgår det af DJV afsnit E.A.7.4.4 at:

“Virksomheder, der har opnået tilladelse til indvinding af afgiftspligtige råstoffer, skal anmelde sig til registrering, hvis de ønsker at gøre brug af tilladelsen.”¹³⁹

Dermed bliver den subjektive afgiftspligt af DJV vurderet til at være virksomheden, der har *opnået* indvindingstilladelsen, og ved det forstås der, at det udelukkende er virksomheden, der har købt denne tilladelse, der skal registreres iht. AFFAL § 4, stk. 1.

Det er i øvrigt også i overensstemmelse med det, som fremgår af forarbejderne til Råstofloven af 1977, som bidrager til forståelsen af erhvervsmæssig indvinding i AFFAL, da det her er beskrevet at den erhvervsmæssige indvinding er afhængig af *ejerskabet* af indvindingstilladelsen.

Dog er denne registrering iht. AFFAL § 4, stk. 1 afhængig af, at der foreligger en erhvervsmæssig indvinding, og iht. ovenstående er dette ikke tilfældet. Netop fordi X ikke foretager den fysiske indvinding af råstofferne. Dermed resulterer det i, at X *ikke* pålægges afgiftspligt iht AFFAL § 1, stk. 1., og derudover ej heller bliver pålagt registreringspligt iht. AFFAL § 4, stk. 1.

7.2. Vores vurdering af SKM2021.215.SR

Den samme fremgangsmåde som i ovenstående, vil i indestående kapitel blive gentaget. Dette med samme henblik på at give en forståelse for, hvad vores udledning af gældende ret ville have resulteret i for svaret på spørgsmålet fra Spørger i det bindende svar SKM2021.215.SR. Dog afgrænses der fra det geografiske aspekt i spørgsmålet, som også beskrevet i kapitel 1.4.

¹³⁹ SKM2021.214.SR

“Hvis svaret på spørgsmål 1 er "Nej", kan det så bekræftes, at Spørger ikke er den, som skal angive og betale afgiften efter råstofafgiftsloven, når Spørger ikke har indvindingstilladelsen efter råstofloven og ikke ejer, men har købt retten til en mindre del sand og grus udenfor 12 sømylegrænsen af den virksomhed, som har indvindingstilladelsen efter råstofloven?”¹⁴⁰

For at udlede, hvorvidt det er Spørger (underentreprenøren), som skal angive og betale afgiften, og dermed registreres, skal samme fremgangsmåde som i ovenstående kapitel benyttes.

Det er derfor nødvendigt at udlede, hvorvidt underentreprenøren har foretaget en *erhvervsmæssig indvinding*.

I forhold til en stringent ordlydsfortolkning på baggrund af lovteksten, forstås en *erhvervsmæssig indvinding* som det i kapitel 4.1.1 blev beskrevet. Derfor foretager underentreprenøren pba. en stringent ordlydsfortolkning en *erhvervsmæssig indvinding*, men fordi det ikke klart af lovteksten fremgår, hvad en *erhvervsmæssig indvinding* reelt indebærer, er det nødvendigt at supplere forståelsen af begrebet med forarbejderne gennem en formålsfortolkning af både AFFAL og den forhenværende Råstofloven.

Ud fra en formålsfortolkning fremgår det, at en *erhvervsmæssig indvinding* udgør disse tre elementer, som også beskrevet i ovenstående kapitel. Derfor skal det ligeledes fortolkes i sammenhæng, og af den grund skal alle elementer være til stede, førend der foreligger en *erhvervsmæssig indvinding*. De tre elementer er, at:

- Der skal foreligge en fysisk indvinding
- Indvindingen skal foretages med salg for øje
- Indvindingen skal foretages på baggrund af en indvindingstilladelse, som den fysiske indvinder ejer.

¹⁴⁰ SKM2021.215.SR

Det fremgår af faktum, at underentreprenøren med sit specialskib indvinder sand fra kontinentalsoklen, og gør dette som led i et over-/underordningsforhold, hvor X's indvindingstilladelse bliver anvendt.¹⁴¹ Det er således underentreprenøren, der foretager den fysiske indvinding med sandets udtagning fra naturen, og derfor er elementet om den fysiske indvinding opfyldt.

Det fremgår ligeledes af faktum, at der pba. over-/underordningsforholdet ikke foreligger reelt ejerskab af sandet, der af underentreprenøren bliver indvundet.¹⁴² Eftersom det ikke lovligt er muligt at sælge et råstof, der ikke af underentreprenøren foreligger ejerskab af, må det derfor lægges til grund, at underentreprenøren ikke kan have salg for øje, men derimod kun fortjeneste på vegne af ydelsen, der bliver leveret, hvortil der bliver betalt vederlag. Dermed er elementet om at have salg for øje *ikke* opfyldt hos underentreprenøren.

Endelig fremgår det af faktum, at underentreprenøren anvender sin overordnede, altså X's indvindingstilladelse til indvindingen, hvorfor underentreprenøren ikke er den reelle ejer af tilladelsen. Derfor er elementet om at eje indvindingstilladelsen ligeledes *ikke* opfyldt.

Eftersom de tre elementer ikke alle er opfyldt, kan det *ikke* bekræftes, at der pålægges afgiftspligt iht AFFAL § 1, stk. 1, da den erhvervsmæssige indvinding, der iht. vores vurdering ikke finder sted, er afgørende for afgiftspligten.

Samme fremgangsmåde som i ovenstående kapitel kan nu benyttes til dette afsnit. Dette fordi det er samme disput, altså vurderingen af, hvorvidt der er foretaget en *erhvervsmæssig indvinding*, som kan resultere i afgifts- og registreringspligt.

Dermed vurderer vi, at på trods af at underentreprenøren ikke findes at være afgiftspligtig iht. AFFAL § 1, stk. 1, er det pba. ovenstående afsnit ikke relevant at undersøge registreringspligten i AFFAL § 4, stk. 1. Dette fordi underentreprenøren ikke har ejerskab over indvindingstilladelsen, som er et krav iht. DJV afsnit E.A.7.4.4

¹⁴¹ SKM2021.215.SR

¹⁴² SKM2021.215.SR

og derudover også er bekræftet i formålsfortolkningen af Råstofloven fra 1977 jf. Kapitel 4.3.1.

Underentreprenøren er således i vores optik hverken afgifts- eller registreringspligtig, jf. AFFAL §§ 1, stk. 1 & 4, stk. 1, fordi virksomheden *ikke* foretager en *erhvervsmæssig indvinding*.

7.2.1. Delkonklusion

Det er vores vurdering, at en afgiftspligt og ligeledes registreringspligt, er afhængig af, at der foretages en *erhvervsmæssig indvinding*. Denne erhvervsmæssige indvinding er i kapitel 4.3.1 pba. Råstofloven af 1977's forarbejder udledt til at udgøre tre elementer. Som allerede nævnt, skal disse tre elementer alle være opfyldt førend, der, efter vores vurdering, foreligger en *erhvervsmæssig indvinding*.

Iht. SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR, opfylder X i SKM2021.214.SR to af de tre elementer for at der foreligger en erhvervsmæssig indvinding.

Underentreprenøren i SKM2021.215.SR opfylder blot ét af de tre elementer. Derfor er det vores vurdering, at ingen af de to parter opfylder alle tre elementer, der resulterer i, at der foreligger en *erhvervsmæssig indvinding*, og resultatvis kan ingen af parterne efter vores vurdering anses for at udgøre erhvervsmæssige indvindere. Dertil skal det tilføjes, at det er en betingelse for registreringspligten iht. AFFAL § 4, stk. 1, at der ligeledes foreligger en erhvervsmæssig indvinding iht. AFFAL § 1, stk. 1. Desuden stemmer elementet om ejerskab af indvindingstilladelsen overens med det, som fremgår af DJV afsnit E.A.7.4.4 ift. registreringspligten, at den virksomhed, der har *opnået* indvindingstilladelsen, skal registreres. Dog er dette ejerskab kun ét af de tre elementer, der skal opnås, førend der, i vores optik, foreligger en erhvervsmæssig indvinding, som iht. ovenstående er en betingelse for registreringspligten jf. AFFAL § 4, stk. 1. Det resulterer således i, at der ikke foreligger registreringspligt iht. AFFAL § 4 stk. 1 til hverken X eller underentreprenør.

Eftersom det af os vurderes, at der ikke foreligger en erhvervsmæssig indvinding, er det således relevant at undersøge, hvorvidt retsstillingen pba. de bindende svar har ændret sig til en uhensigtsmæssig, og fra Skatteministeriets side, utilsigtet

benyttelse af AFFAL,¹⁴³ og ligeledes vurdere om den videre retsstilling har taget en problematisk drejning.

7.3. Ændret retsstilling pba. de bindende svar

Det kan dermed, pba. vores opfattelse af gældende ret i formålsfortolkningen og Skattestyrelsens afgørelse udledes, at de bindende svar resulterer i en ændret praksis på området. Dette er tilfældet, fordi der iht. Råstofloven og AFFAL før 2021 forelå en forståelse af, at det var virksomheden, som ejer indvindingstilladelsen, der afholdt registrerings- og betalingspligterne som var indeholdt i disse lovgivninger. Praksis før 2021 var dermed, at afgifts- og registreringspligten var afhængig af virksomheden med ejerskab af indvindingstilladelsen, hvilket har den betydning, at en underentreprenør til enhver tid vil kunne have indvundet råstoffer for en virksomhed, der ejer indvindingstilladelsen og på den måde yde en serviceydelse, uden at underentreprenøren skulle forholde sig til afgiftsreglerne.

De bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR har ændret denne retsstilling til at indeholde afgifts- og registreringspligt til underentreprenører pba. den fysiske aktivitet i at indvinde råstoffer pba. en indvindingstilladelse, som de ikke har ejerskab over. Denne præcedens, der bliver dannet af de bindende svar, modsiger dermed praksis, som det før har været, hvor underentreprenøren ikke aktivt skulle forholde sig til de danske afgiftsregler på råstofområdet.

Dette betyder i vores optik, at de bindende svar er et udtryk for en ændret retsstilling. De bindende svar danner præcedens for fremtidige afgørelser af samme karakter, og derfor vil vi undersøge samt diskutere hvilke konsekvenser, der følger af en ændret retsstilling, som dette består af.

Der foreligger flere forpligtelser pba. registreringen i AFFAL § 4, stk. 1, hvoriblandt en af dem er § 5, stk. 1. Denne bestemmelse giver hjemmel til at pålægge en registreret virksomhed forpligtelse til at opgøre den afgiftspligtige mængde, der bliver udleveret fra virksomheden. Da det reelle ejerskab af råstofferne foreligger af virksomheden med indvindingstilladelsen, er det denne virksomhed, der har muligheden for at opgøre lageret, hvori de afgiftspligtige indvundne råstoffer er. Da

¹⁴³ Jf. 1977 Råstoflovens forarbejder

oplysningerne om videresalget og mængden af de indvundne råstoffer er en forretningshemmelighed for hovedentreprenøren, er det ikke forventeligt, at denne vil videregive disse oplysninger til underentreprenøren. Dette udledes af os, fordi det kan forventes, at en hovedentreprenør, der ejer en indvindingstilladelse, ikke har en interesse i at afgive informationer, der potentielt kan skade deres virksomhed økonomisk. Grunden til, at det kan skade virksomheden er, at kundeforhold nemt af underentreprenørerne kan overtages, såfremt de har informationerne, der i AFFAL § 5, stk. 1 er hjemlet.

Såfremt det blev en realitet, at hovedentreprenøren ville videregive disse informationer til underentreprenøren, vil det derudover resultere i, at afgiftsfradraget i § 5, stk. 3 ville blive givet til underentreprenøren, på trods af at det reelt er hovedentreprenørens aktiv og ligeledes ham, der sælger råstofferne.

Udgangspunktet for retsstillingen før afgørelsen på de bindende svar var, at fradraget naturligvis hang sammen med salget, og dermed implicit også ejerskabet af råstofferne. Dette er i vores optik den korrekte måde at håndtere fradrag og opgørelsen af den afgiftspligtige mængde på jf. kapitel 3. Dermed kan det af retsstillingen, som den er nu på baggrund af de bindende svar udledes, at der er elementer i opgørelsen af den afgiftspligtige mængde, som ikke af underentreprenøren alene kan efterleves, eftersom der er behov for informationer fra hovedentreprenøren.

Det resulterer i, at der med denne nye retsstilling opstår forpligtelser i AFFAL, som ikke reelt kan efterleves af underentreprenøren, og ingen lov kan pålægge byrdefulde forpligtelser, som ikke kan efterleves i praksis, da sanktionerne i AFFAL vil blive effektueret pba. denne umulige forpligtelse, hvilket ikke iht. de generelle juridiske principper anses for værende acceptabelt. Dette fordi, at det ikke er juridisk muligt at påtvinge forpligtelser, som ikke i praksis kan efterleves. De juridiske forpligtelser, der pålægges virksomheden, skal være realistiske og opnåelige, da det ellers vil føre til en ugyldig eller ubrugelig forpligtelse. Derudover kan juridiske forpligtelser, der er umulige at opfylde, også være i strid med principperne om rimelighed og retfærdighed.

7.4. Vores vurdering af retsstillingen fremadrettet

Som beskrevet i ovenstående afsnit, er retsstillingen ændret pba. udfaldet af de bindende svar. Det ovenstående stemmer dog ikke overens med vores forståelse af gældende ret som beskrevet i kapitel 4.4.2

Som det fremgår af lovteksten iht. AFFAL §§ 1 & 4, er den *erhvervsmæssige indvinding* afgørende i forhold til pålæggelsen af afgiftspligt og registreringspligt iht. råstofindvinding. Den *erhvervsmæssige indvinding* er som beskrevet i kapitel 4.3.1 afhængig af tre forskellige elementer. Disse tre elementer vil for overblikkets skyld endnu en gang nævnes. De tre elementer udgør en *fysisk* indvinding, som skal foretages med et *salg for øje*, og derudover skal indvindingen fysisk foretages af den virksomhed, der *ejer* indvindingstilladelsen.

Det første element i den erhvervsmæssige indvinding er den fysiske handling, som udløser en afgiftspligt, i dette tilfælde den fysiske indvinding. Det er således den virksomhed, der udtager råstoffer fra naturen, som udøver den fysiske aktivitet i den *erhvervsmæssige indvinding*. Dermed skal der fremadrettet, iht. vores fortolkning, først udføres en *fysisk* indvinding, førend der kan pålægges en afgiftspligt iht. AFFAL.

Det andet element, førend der i vores optik kan foreligge en erhvervsmæssig indvinding indebærer, at der pba. indvindingen skal foreligge en klar intention om videresalg af det indvundne råstof. Det følger af de normale strafferetlige principper, at individer ikke kan sælge aktiver, som tilhører andre, da dette iht. Straffeloven vil være tyveri og i forlængelse heraf hæleri.

Som nævnt i kapitel 7.3, er det iht. § 5, stk. 1 først muligt at opgøre den afgiftspligtige mængde, når råstoffet videresælges. På baggrund af dette, er det dermed i vores optik nødvendigt at have *ejerskab* over det indvundne råstof, da underentreprenøren ellers konstant ville skulle korrespondere med hovedentreprenøren for at klarlægge, hvornår der sker salg mhp. at opgøre den afgiftspligtige mængde jf. § 5, stk. 1. Dette scenarie er udelukkende muligt, såfremt hovedentreprenøren reelt lader underentreprenøren få disse oplysninger, hvilket af os ikke vurderes som værende muligt.

Førend der kan være intention om videresalg, som er det element, der for det andet, ligeledes er nødvendigt, førend der kan pålægges en afgiftspligt, skal ejerskabet kort redegøres for, og dette følger af nedenstående afsnit.

Som kort gennemgået i kapitel 6 er indvindingstilladelsen ensbetydende med, at der foreligger et ejerskab af det indvundne råstof, i det øjeblik indvindingstilladelsen bliver benyttet til at indvinde råstoffet, uagtet om det er ved hjælp fra underentreprenør, eller om det er virksomheden med ejerskab af indvindingstilladelsen, der selv indvinder. Med det menes, at det for ejerskabet af råstoffet er ligegyldigt, hvorvidt der er tale om et over-/underordningsforhold, da råstoffet pr. automatik ved indvinding tilhører virksomheden, der ejer indvindingstilladelsen. Det er relevant at klarlægge, da virksomheden med ejerskab reelt er den eneste, der kan efterleve forpligtelserne i AFFAL og Råstofloven, med samme argument som i ovenstående kapitel, at virksomheden med ejerskabet har styr på lagertilgang/afgang, da det under normale forudsætninger er deres ansvar. Derfor er det for det tredje nødvendigt, at der foreligger et ejerskab af indvindingstilladelsen og i forlængelse heraf ejerskab af råstoffet.

Dermed kan det pba. den ovenstående argumentation udledes, at den erhvervsmæssige indvinding udelukkende kan eksistere, såfremt disse tre elementer er opfyldt. Det betyder, at såfremt disse tre elementer *ikke* alle er opfyldt, vil der ikke foreligge en erhvervsmæssig indvinding. Pba. dette, kan det dermed fortolkes som, at der ikke kan pålægges afgiftspligt iht AFFAL § 1, stk. 1, medmindre disse tre elementer alle er opfyldt. Ligeledes kan der derfor argumenteres for, at der iht. vores fortolkning ikke vil være afgiftspligt på en underentreprenør, da han aldrig vil kunne have salg for øje, eller ejerskab som kræves, førend der kan foreligge hensigt om videresalg. Derudover kan der argumenteres for, at en hovedentreprenør, der benytter en underentreprenør til at foretage den fysiske indvinding, dermed ikke foretager en erhvervsmæssig indvinding, fordi hovedentreprenøren ikke selv varetager den fysiske aktivitet i forbindelse med indvindingen. Dermed vil hovedentreprenøren ikke være afgiftspligtig, da den fysiske indvinding er en del af vurderingen af den erhvervsmæssige indvinding, som resulterer i afgiftspligt.

Ovenstående retsstilling resulterer således i, at der iht. vores fortolkning kan forekomme en situation, hvor det ikke er hjemlet i lov at pålægge afgifts- og registreringsforpligtelser på hverken hovedentreprenøren eller underentreprenøren i et over-/underordningsforhold, i forbindelse med indvinding af råstoffer som ellers iht. AFFAL er omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Dette er særdeles uhensigtsmæssigt, eftersom der af forarbejderne til AFFAL netop fremgår, at disse afgifter er pålagt med henblik på at regulere adfærden hos borgerne, angående anvendelsen af råstoffer, som omfattet af bilag 1. Det vil være muligt at udnytte dette "hul" i loven, såfremt der ikke bliver pålagt en afgiftspligt på en af virksomhederne, hvorfor det af os vurderes, at der er behov for en lovændring.

Dog skal det pointeres, at der på trods af dette "hul" i loven, fortsat foreligger en registrering ved hovedentreprenøren, eftersom virksomheden, som det udledes af faktum, ligeledes selv ejer indvindingsfartøjer, der indvinder råstoffer på kontinentalsoklen.¹⁴⁴ Dette forhold resulterer i, at alle tre elementer i den *erhvervsmæssige indvinding* er til stede for disse indvindinger, hvorfor der foreligger afgifts- og registreringspligt pba. dette.

7.4.1. Delkonklusion

Det kan dermed af ovenstående to afsnit udledes, at den retsstilling, som udledes af vores fortolkning, ikke stemmer overens med det, som Skattestyrelsen udleder af de to bindende svar. Det er vores vurdering, at det er uhensigtsmæssigt at pålægge afgifts- og registreringspligt til underentreprenører, der ikke har mulighed for at efterleve disse, fordi underentreprenørerne ikke er i besiddelse af de fornødne dokumenter, som er krævet iht. forpligtelserne fra AFFAL.

Det er desuden vores vurdering, at Skattestyrelsen korrekt udleder, at hovedentreprenøren ikke erhvervsmæssigt indvinder i SKM2021.214.SR, og er derfor hverken afgifts- eller registreringspligtig iht. AFFAL. Dog er det vores vurdering, at Skattestyrelsen har anvendt gældende ret forkert iht. underentreprenøren i SKM2021.215.SR, eftersom de på baggrund af en fysisk aktivitet pålægger en afgifts- og registreringspligt. I denne vurdering mangler

¹⁴⁴ SKM2021.215.SR

Skattestyrelsen at medtage de resterende elementer til vurdering af den *erhvervsmæssige indvinding*, som er fundet frem til gennem en formålsfortolkning af 1977 Råstoflovens forarbejder.

7.5. Opdeling af elementerne i den erhvervsmæssige indvinding

Med ovenstående vurdering in mente, har Skattestyrelsen pålagt en afgifts- og registreringspligt i forbindelse med den *fysiske* indvinding. Som før nævnt udgør den *fysiske* indvinding i vores optik blot ét af tre elementer, der alle tilsammen udgør en *erhvervsmæssig indvinding*, og den *erhvervsmæssige indvinding* er afgørende for pålæggelsen af afgifts- og registreringspligten jf. AFFAL.

På trods af dette, pålægger Skattestyrelsen afgifts- og registreringspligten på underentreprenøren i de bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR jf. kapitel 5, hvilket i vores optik er ensbetydende med, at Skattestyrelsen, i deres afgørelse af de bindende svar, ikke har forholdt sig til den reelle forståelse af ordlyden, som den bl.a. har fremgået i lovgivningen AFFAL blev baseret på, altså Råstofloven. Denne vurdering, som Skattestyrelsen har udledt i de bindende svar, er foretaget pba., at underentreprenøren varetager den fysiske indvinding, som korrekt udgør ét af de tre elementer, der i vores optik samlet udgør en *erhvervsmæssig indvinding*. Det fremgår desuden af DJV, efter afgørelsen af de bindende svar, at den virksomhed, der varetager den fysiske indvinding, er afgiftspligtig, hvor Skatteforvaltningen henviser til disse bindende svar som reference.¹⁴⁵ Dog fremgår det ligeledes, at det i Skatteforvaltningens optik er det eneste element, der er nødvendig for, at der foreligger en *erhvervsmæssig indvinding*, med henblik på at pålægge afgifts- og registreringspligt. Eftersom Skattestyrelsen i afgørelsen af de bindende svar har fundet frem til, at der skal pålægges afgift pba. den fysiske indvinding, og dermed ikke har medtaget de andre elementer i vurderingen af hvem, der udgør en *erhvervsmæssig indvinding*, er vi af den overbevisning, at Skattestyrelsen har foretaget en udvidende fortolkning af lovteksten samt praksis. Dette fordi, at der, som beskrevet i kapitel 7.3 forelå en fast kutyme, om at opkræve afgift fra virksomheden, der ejede indvindingstilladelsen, eftersom de økonomiske

¹⁴⁵ DJV afsnit E.A.7.4.4

oplysninger, som fremkommer pba. de forpligtelser, der følger af at være registreret gennem købet af en sådan tilladelse iht. Råstofloven, bl.a. skal benyttes til at opfylde forpligtelserne, der følger af registrering hos Told- og Skatteforvaltningen jf. AFFAL. Vurderingen, der udledes af Skattestyrelsen i de bindende svar, er således en udvidelse af det anvendelsesområde, der allerede er fastlagt gennem tidligere praksis.

Som beskrevet i kapitel 3.2, har SKAT tidligere inden for afgiftslovgivningsområdet haft til hensigt at anvende brede forståelser som grundlag for deres afgiftspålæggelser. Dog anses det af HR ikke som værende acceptabelt i PVC-dommen, eftersom det netop fremgår af forarbejderne, hvad der reelt er inkluderet i lovbestemmelsens anvendelsesområde. Samme argument kan iht. Skattestyrelsen i disse to bindende svar lægges til grund, da de blot anvender ét af elementerne, førend der foreligger en *erhvervsmæssig indvinding*. Dette på trods af, at praksis (og dermed præcedens) har været at opkræve afgifter for indvinding pba. en indvindingstilladelse ved den reelle ejer af tilladelsen jf. Råstofloven. Det ses bl.a. i DJV afsnit E.A.7.4.4 både før og efter afgørelsen af de bindende svar, at virksomheder, der havde *opnået* en indvindingstilladelse, skulle registreres iht. AFFAL. Dette understøtter, at praksis førhen har været, at opnåelsen og dermed ejerskabet af en indvindingstilladelse, har resulteret i registreringspligten i AFFAL. Det stemmer ligeledes overens med det, som af os er udledt iht. betydningen af den erhvervsmæssige indvinding jf. Råstofloven, og viser således, at Skatteforvaltningen før afgørelsen af disse bindende svar ligeledes var af den overbevisning, at afgiftspligten iht. AFFAL fulgte ejerskabet af indvindingstilladelsen jf. Råstofloven. Desuden er det, som fremgår af DJV afsnit E.A.7.4.4, i vores optik ikke tydeligt uoverensstemmende med gældende ret iht. lovteksten og forarbejderne, fordi der i forarbejderne til AFFAL ikke fremgår nogen yderligere definition af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, og Skattestyrelsen af den grund er nødsaget til at anvende forståelsen af begrebet, der fremgår af Råstofloven, som AFFAL er baseret på. Skattestyrelsen tillægger i de bindende svar begreberne *kræver* og *opnået* samme værdi, fordi de vurderer, at deres argument stemmer overens med det, der fremgår af DJV. Det er vores vurdering, at begrebet *opnået* refererer til et ejerskab, og at begrebet *kræver* henfører til de specifikke råstoffer, der indvindes. Det er således vores opfattelse, at der ligeledes ikke af lovteksten samt forarbejderne hertil

foreligger noget belæg for at foretage en udvidende fortolkning af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, som udløser afgifts- og registreringspligt. Dette fordi, at det allerede i praksis er fastlagt, at afgifts- og registreringspligten henhører til virksomheden, der har indkøbt indvindingstilladelsen jf. Råstofloven.

Derfor anses afgørelsen af de bindende svar ikke for at være hjemlet i lov, når Skattestyrelsen i sin argumentation lægger vægt på ordlydsfortolkningen af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, og udleder at den *fysiske* indvinding alene udgør en *erhvervsmæssig indvinding*. Pba. Skattestyrelsens opdeling af de tre elementer, som tilsammen udgør en *erhvervsmæssig indvinding*, anses afgørelsen for at være grundlovsstridig, fordi Skattestyrelsen foretager en udvidende fortolkning af begrebet *erhvervsmæssig indvinding*, ift. hvordan retsstillingen før har været, hvilket ikke er legitimt, fordi der foreligger et skærpet hjemmelskrav i skatteretlige kontekster jf. GRL § 43, og at der derudover ingen lovændring har været før denne ændrede praksis. Dette understøtter, at der foreligger en misforståelse af, hvordan AFFAL skal benyttes, og at det derfor er en fejl fra Skattestyrelsens side at udlede, at afgifts- og registreringspligten foreligger ved underentreprenøren, som intet ejerskab har over det indvundne råstof.

Pba. ovenstående diskussion, kan det således udledes, at den *erhvervsmæssige indvinding*, som er bestemmende for afgifts- og registreringspligten i AFFAL, ikke altid foreligger, blot fordi der foretages en indvinding. Ud fra en ordlydsfortolkning er det forståeligt, at der efter vores vurdering er sket en fejl i vurderingen af den *erhvervsmæssige indvinding*. Det er dog ikke realiteten, efter en dybere gennemgang af relevante forarbejder samt praksis, at det udelukkende er det fysiske aspekt, som udgør en *erhvervsmæssig indvinding*.

8. Kapitel - Konklusion

Kandidatspecialets formål er at undersøge, hvorvidt det er overensstemmende med gældende ret at pålægge afgifts- og registreringspligt på en underentreprenør set i lyset af de to bindende svar SKM2021.214.SR & SKM2021.215.SR. Dette er som udgangspunkt blevet undersøgt ved at foretage en fortolkning af det afgiftspligtige anvendelsesområde jf. AFFAL §§ 1, stk. 1 & 4, stk. 1.

For at udlede anvendelsesområdet, har det været nødvendigt at undersøge, hvordan Højesteret forholder sig til det afgiftsretlige område for at udlede normen for hhv. HR og Skattemyndighederne. Det fremgår som nævnt i kapitel 3.2., at Skattemyndighederne forsøgte at udvide anvendelsesområdet iht. forarbejderne til den respektive lovtekst, og HR i forlængelse heraf vurderede, at det udelukkende var det, der fremgik af forarbejderne, gennem en ordlydsfortolkning af disse, der reelt kunne bruges som argument i afgørelsen. Dermed fortolkede vi ud fra dette afsnit, at Skattemyndighederne før har forsøgt at udvide det reelle anvendelsesområde af lovteksten, uden at dette var hjemlet i lov, og at HR benyttede en stringent ordlydsfortolkning af forarbejderne til at afvise Skattemyndighedernes argumentation.

Efter dette afsnit fandt vi det nødvendigt at udlede vores version af gældende ret, som beskrevet i kapitel 4. Ud fra dette afsnit fandt vi frem til, at ordlyden i AFFAL § 1 stk. 1 bestod af to elementer, førend der kunne pålægges afgiftsbetaling. Disse to elementer bestod af hhv. en erhvervsmæssig indvinding, og at indvindingen skulle involvere råstoffer omfattet af bilag 1. Derudover blev det udledt, at lovtekstens § 4 stk. 1 bestod af en registreringspligt ved Told- og Skatteforvaltningen, og at denne registreringspligt skulle opfyldes, såfremt der foreligger en erhvervsmæssig indvinding. Dermed udledte vi, at der i AFFAL § 1 forelå en betalingspligt, såfremt der foretages en erhvervsmæssig indvinding, hvorfor det har været hovedfokus igennem specialet at fortolke betydningen af dette begreb.

Efter denne korte ordlydsfortolkning, var det nødvendigt at fortolke på formålet fra lovgiver gennem forarbejderne til AFFAL for at finde frem til deres hensigt med loven samt deres fortolkning af begrebet erhvervsmæssig indvinding.

Indledningsvist i formålsfortolkningen var det vigtigt at konstatere, at betalingspligten, der fremgår af ordlyden i lovteksten, i realiteten, for registrerede virksomheder i suspensionsordningen, udgør en afgiftspligt jf. AFFAL § 4, stk. 2, som først skal betales ved varens overgang til forbrug.

Formålet med AFFAL er igennem formålsfortolkningen blevet udledt til at være adfærdsregulerende gennem et ønske om at mindske anvendelsen af råstoffer i samfundet. Derudover er der et fiskalt formål med loven, som er til for at få penge i statskassen mhp. at iværksætte initiativer, der beskytter miljøet.¹⁴⁶ Derudover bliver det af os udledt af forarbejderne til 1989 AFFAL, at begrebet erhvervsmæssig indvinding er udefineret, fordi der ikke foreligger nogen nærmere beskrivelser af begrebet i lovteksten eller de dertilhørende forarbejder. Derfor var det nødvendigt at undersøge ophavet til AFFAL gennem Råstofloven, for at opnå en mere nuanceret forståelse af begrebet erhvervsmæssig indvinding.

Råstofloven udgør den førhen eksisterende hjemmel til gebyrspålæggelse, som eksisterede før afgiftslovgivningen, og indeholdt forståelsen for begrebet erhvervsmæssig indvinding. Denne forståelse bestod af, at en indvinding førend den er erhvervsmæssig, skal bestå af en fysisk indvinder, som foretager indvindingen med salg for øje, og ligeledes ejer indvindingstilladelsen. Denne forståelse er ikke blevet afvist eller nærmere præciseret i senere forarbejder til AFFAL, hvorfor den samme forståelse af erhvervsmæssig indvinding ligeledes må forventes at kunne tillægges samme betydning.

Disse tre elementer som i vores optik udgør definitionen af den erhvervsmæssige indvinding, **skal** alle tre være opfyldt, førend der kan pålægges afgiftspligt jf. AFFAL § 1, stk. 1. Disse elementer er dermed ligeledes alle nødvendige, førend der skal ske registrering iht. AFFAL § 4, stk. 1.

¹⁴⁶ Bemærkninger til lovforslag L.100 som fremsat

Efter, at vi havde udledt vores forståelse af gældende ret, var det nødvendigt at objektivt gennemgå Skattestyrelsens argumentation i de bindende svar, og derefter pålægge vores vurdering af de bindende svar.

Vi udledte af de bindende svar, at Skattestyrelsen lagde vægt på den fysiske indvinding, fordi det i deres optik er normal praksis at pålægge afgift på den virksomhed, der fysisk udfører en afgiftspligtig aktivitet, der skal registreres og dermed angive og betale afgiften. Desuden vurderer Skattestyrelsen, at blot fordi underentreprenøren udfører en serviceydelse for hovedentreprenøren i et over-/underordningsforhold, at dette ingen betydning har for vurderingen af den *erhvervsmæssige indvinding*. De benytter derudover en ordlydsfortolkning af begrebet *erhvervsmæssig indvinding* til at vurdere, at det er den fysiske indvinding, der reelt skal pålægges en afgifts- og registreringspligt.

Efterfulgt af gennemgangen af de bindende svar, pålagde vi vores vurdering, som udledt af formålsfortolkningen, på problematikken i de bindende svar. Her kom vi frem til, at den fysiske indvinding, som foretaget af underentreprenøren, ikke blev pålagt afgiftspligt, eftersom der ikke forelå en *erhvervsmæssig indvinding*, da alle tre elementer ikke var opfyldt. Ligeledes fandt vi, at hovedentreprenøren ikke var afgiftspligtig af dette forhold, eftersom der ikke blev foretaget en fysisk indvinding, hvorfor der ikke forelå en *erhvervsmæssig indvinding*.

Dette resulterer således i, at der ikke foreligger registreringspligt iht. AFFAL § 4 stk. 1, til hverken under- eller hovedentreprenør.

Det er derfor vores vurdering, at Skattestyrelsen korrekt i SKM2021.214.SR udleder, at hovedentreprenøren ikke *erhvervsmæssigt indvinder*, og derfor ikke er hverken afgifts- eller registreringspligtig iht. AFFAL. Det er ligeledes vores vurdering, at svaret fra Skattestyrelsen i SKM2021.215.SR er en forkert anvendelse af den gældende ret, som udledt fra både praksis og fortolkningen af forarbejderne, da de udelukkende pba. en fysisk handling pålægger en afgifts- og registreringspligt. Skattestyrelsen mangler således de resterende elementer i vurderingen af den *erhvervsmæssige indvinding*, som er udledt fra forståelsen af 1977 Råstoflovens forarbejder.

Eftersom vi til forskel fra Skattestyrelsen udledte, at der ikke forelå en afgifts- og registreringspligt på nogle af de to parter, undersøgte vi videre, hvilken betydning dette har for retsstillingen på dette område. Her fandt vi frem til, at der for det første ikke legitimt kan pålægges en afgifts- og registreringspligt på en underentreprenør, og for det andet, såfremt det var legitimt, at der ikke kan pålægges forpligtelser, der er umulige at efterleve.

Dermed kan det af indeværende speciale konkluderes, at Skattestyrelsen ikke har pålagt afgifts- og registreringspligt til underentreprenøren i SKM2021.215.SR i overensstemmelse med gældende ret, eftersom der fra Skattestyrelsens side udelukkende har været fokus på det fysiske aspekt i den erhvervsmæssige indvinding, som iht. forarbejderne ikke alene er det afgørende element, der er nødvendig at medtage i en vurdering af begrebet erhvervsmæssig indvinding. Det er således vores vurdering, at blot fordi der indvindes råstoffer, foreligger der ikke nødvendigvis en erhvervsmæssig indvinding. Dette fordi det ikke vil være i overensstemmelse med det skærpede hjemmelskrav i GRL § 43 at pålægge en afgifts- og registreringspligt pba. et ikke eksisterende hjemmelsgrundlag.

9. Kapitel - Perspektivering

På baggrund af konklusionen i indeværende speciale, ser vi, at det er nødvendigt at pointere en fremadrettet løsning på det problem, der er opstået ift. retsstillingen på området pba. de bindende svar, som Skattestyrelsen har udledt. Dette fordi, at det pba. ovenstående konklusion er udledt, at der foreligger et "hul" i loven, som med fordel for andre entreprenører kan anvendes for at undgå afgiftspligt. Dette kan evt. løses ved en ændring eller klarlægning i lovteksten eller forarbejder til en ny lovændring, der definerer, hvad der reelt menes med erhvervsmæssig indvinding, således at Skatteministeriet i fremtiden ikke går glip af eventuelt afgiftsprovenu på råstofindvindingsområdet.

Hullet i loven er ligeledes problematisk, eftersom der ikke af nogen lov fremgår, at hovedentreprenører ikke må benytte sig af underentreprenører. Derfor er det uhensigtsmæssigt, at lovteksten ikke hjemler at pålægge afgifts- og registreringspligt

på hovedentreprenøren, såfremt denne benytter sig af en underentreprenør til det fysiske aspekt iht. råstofindvindingen.

Såfremt denne klarlægning eller ændring af lovteksten ikke bliver gennemført, kan det af Skattestyrelsen argumenteres for, at en underentreprenør, og en hovedentreprenør, tilsammen udfører en erhvervsmæssig indvinding. Dog er der intet i lovteksten, der hjemler at pålægge en opdelt afgifts- og registreringspligt, så derfor er det ikke en realitet, fordi dette ville stride imod legalitetsprincippet og det skærpede hjemmelskrav jf. GRL § 43.

10. Kapitel - Litteraturliste

Love:

I kronologisk rækkefølge:

Reference:

GRL

1972 RL

1977 RL

1989 AFFAL

1992 AFFAL

Rådets direktiv 2008/118

Kilde:

Lov nr. 169 af 5. juni 1953

Lov nr. 285 af 7. juni 1972

Lov nr. 237 af 8. juni 1977

Lov nr. 838 af 19. december 1989

Lov nr. 1071 af 23. december 1992

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/ALL/?uri=CELEX:32008L0118>

Lovforslag/forarbejder:

Råstofloven:

Reference:

Betænkning til lovforslag L.60

Kilde:

Betænkning over forslag til lov om råstoffer, L.60, d. 12. maj 1977.

AFFAL:

Reference:

Fremsættelsestale til lovforslag L.100

Kilde:

Fremsættelsestale af forslag til Lov om affald og råstoffer, Lovforslag L.100, fremsat d. 8. december 1989.

Lovforslag L.100 som fremsat

Forslag til Lov om afgift af affald og råstoffer, Lovforslag L.100 fremsat d. 8. december 1989.

Lovforslag L.70 som fremsat

Forslag til Lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer, Lovforslag L.70. Fremsat d. 28. oktober 1992.

Lovbekendtgørelser og bekendtgørelser

I kronologisk rækkefølge

Reference:

Nugældende Råstoflov

LBK nr. 678 af 31.05.2018

BEK nr. 2373 af 10.12.2021

OPKL

AFFAL

Kilde:

LBK nr. 124 af 26.01.2017
Bekendtgørelse af lov om råstoffer

LBK nr. 678 af 31.05.2018
Bekendtgørelse af skatteforvaltningen

BEK nr. 2373 af 10.12.2021
Bekendtgørelse om forretningsorden for Landsskatteretten

LBK nr. 2711 af 20.12.2021
Bekendtgørelse af lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.

LBK nr. 14 af 10.01.2023
Bekendtgørelse af lov om afgift af affald og råstoffer (Affalds- og råstofafgiftsloven)

Juridisk litteratur:

I alfabetisk rækkefølge

Reference:

Ret og metode

Den juridiske metode

Retsvidenskabsteori

Kilde:

Andersen, Mads B. (2002). Ret og metode (1. udg. 1. oplag). Djøf Forlag.

Hansen, Lone L., Petersen, Lars L. & Werlauff, Erik. (2022). Den juridiske metode (3. udg. 1. oplag). Djøf Forlag.

Munk-Hansen, Carsten. (2018). Retsvidenskabsteori (2. udg. 1. oplag). Djøf Forlag.

| | |
|---|--|
| EU-ret | Neergaard, Ulla. & Nielsen, Ruth. (2016). EU-ret (7. udg. 2. oplag). Karnov Group. |
| Grundlæggende afgiftsretlige principper | Thygesen, Jette. (2020). Grundlæggende afgiftsretlige principper (1. udg. 1. oplag) Djøf Forlag. |
| Forvaltningsretten i hovedtræk | Weil, Dimitri. (2021). Forvaltningsretten i hovedtræk (4. udg. 1. oplag). Djøf Forlag. |

Retspraksis:

Afgørelser og domme:

Reference:

PVC-dommen

SKM2023.43.VLR

Kilde:

SKM2016.504.HR (PVC-dommen)
<https://skat.dk/data.aspx?oid=2236569>

SKM2023.43.VLR (Tonnage)
<https://skat.dk/data.aspx?oid=2366917>

Bindende svar:

Reference:

SKM2021.214.SR

SKM2021.215.SR

SKM2021.612.SR

Kilde:

SKM2021.214.SR (Reelle ejer af sand)
<https://skat.dk/data.aspx?oid=2303512>

SKM2021.215.SR (Underentreprenør)
<https://skat.dk/data.aspx?oid=2303514>

SKM2021.612.SR (Retsstilling nu)
<https://skat.dk/data.aspx?oid=2347744>

Styresignaler:

Reference:

SKM2018.348.SKTST

Kilde:

SKM2018.348.SKTST
<https://skat.dk/data.aspx?oid=4150>

Den juridiske vejledning

Reference:

DJV 2019-1 afsnit A.A.3.10

DJV afsnit A.A.7.1.3

DJV afsnit E.A.7.4.4

Kilde:<https://skat.dk/data.aspx?oid=1898521&chk><https://skat.dk/data.aspx?oid=1898813&chk><https://skat.dk/data.aspx?oid=1921387&chk>**Øvrige:**

Nogle af disse links er forkortet.

Reference:

Bindende virkning

Forbrugerombudsmanden,
hvor stort må et gebyr
være?

Former for registrering

Fredningsstyrelsen

Miljøstyrelsen,
auktionsområdetilladelserOmbudsmanden,
administrative afgørelser

Præjudikat

Region Hovedstaden,
erhvervsmæssig
råstoftilladelse

Registrering

Kilde:<https://skat.dk/data.aspx?oid=80437&chk> Besøgt d.
19. april 2023 kl. 11:15<https://rb.gy/7p3t7> Besøgt d. 29. marts 2023 kl. 10.00<https://skat.dk/data.aspx?oid=1946670>. Besøgt d. 20.
april 2023 kl. 13.00<https://denstoredanske.lex.dk/Fredningsstyrelsen>.
Besøgt d. 2. maj 2023 kl. 09:10<https://rb.gy/nf9tc> Besøgt d. 27. april 2023 kl. 10.15<https://rb.gy/0e1i2> Besøgt. d. 22. marts 2023 kl.
13.15<https://rb.gy/i1m8q> Besøgt d. 24. april 2023 kl. 11.00<https://rb.gy/hkhyy> Besøgt d. 28. marts 2023 kl. 09.30<https://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=registrering>.
Besøgt d. 24. marts 2023 kl. 10.00

Retsdogmatik

<https://denstoredanske.lex.dk/retsdogmatik>. Besøgt
15. februar 2023 kl. 9.30

Skatteankestyrelsen

<https://www.skatteankestyrelsen.dk/om-os/>. Besøgt
04. maj 2023 kl. 10:30