

Udskriftsdato: 16. december 2025

AFG nr 9767 af 23/09/2008 (Gældende)

Moms – gymnasiums momspligt og fradragsret – godtgørelse af elafgift

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-139226

Moms – gymnasiums momspligt og fradragsret – godtgørelse af elafgift

Spørgsmål

Har A Gymnasium adgang til momsfradrag opgjort efter momslovens § 38, stk. 1, vedrørende omkostninger til energiforbrug?

Har A Gymnasium adgang til godtgørelse af el-afgift vedrørende energi anvendt til procesformål, og vandafgift, reguleret med den momsmæssige fradragsprocent?

Svar

Nej.

Nej, se dog nærmere under besvarelsen

Beskrivelse af de faktiske forhold

A Gymnasium er en videregående uddannelsesinstitution, hvor det er muligt at opnå en studentereksamen eller HF-eksamen. Der er ca. 500 elever, der modtager undervisning på skolen.

Af gymnasiets vedtægter fremgår bl.a:

"§ 1. A Gymnasium er en selvejende institution inden for den offentlige forvaltning med hjemsted i B Kommune, Region C, og omfattet af lov om institutioner for almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v. ...

§ 2. Institutionen er oprettet den 1. januar 2007 ved A Gymnasium og HF's overgang fra at være en amtskommunal institution til en selvejende institution, jf. § 14, stk. 4, i lov nr. 590 af 24. juni 2005, som ændret ved § 64, nr. 2, i lov nr. 575 af 9. juni 2006.

§ 3.

...

Stk. 3. Institutionens formål er endvidere varetagelse, i henhold til skriftlig aftale herom, af nærmere bestemte administrative opgaver for andre uddannelsesinstitutioner, jf. § 2 i lov om institutioner for almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v."

A Gymnasium modtager taxametertilskud og visse andre tilskud til dækning af drift mv. Herudover har A Gymnasium honorarindtægter i forbindelse med skolens konsulentbistand i form af rådgivning mv. inden for regnskabsteknik. Rådgivningen sker i øjeblikket udelukkende til andre gymnasier, men det påtænkes at yde rådgivning også til andre aftagere. Endelig har A Gymnasium indtægter i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Pr. 1. maj 2007 er A Gymnasium blevet frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom. Spørger har således vedlagt anmodningen om bindende svar en kopi af tilladelse fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen af 21. maj 2007.

Spørger har endvidere supplerende oplyst, at den frivillige registrering, der udgør et areal på 2.530 m² vedrører:

1. Østfløjen, omfattende begge idrætshaller samt musiklokalet: 1.912 m²
2. Kantinen: 197 m²
3. Andre udvalgte lokaler, der benyttes til udlejning: 451 m²

Lokalerne anvendes af A Gymnasium selv i forbindelse med deres undervisningsvirksomhed.

Udlejningen af idrætshallerne (ad 1.) sker primært til danseskoler samt til B Kommune, som derefter stiller lokalerne til rådighed for forskellige foreninger. Derudover udlejes hallerne også til andre formål, eksempelvis har A Gymnasium i løbet af sommeren haft udlejet hallerne i forbindelse med et korstævne. Udlejningen af idrætshaller omfatter udover rådighed over selve hallen også bade faciliteter.

Musiklokalet (ad 1.) udlejes til kommunen, som derefter stiller lokalerne til rådighed for musikskoler, folkeoplysende virksomhed mv. Andre kan også leje musiklokalet, hvilket eksempelvis skete i tilknytning til det nævnte korstævne.

Kantinen (ad 2.) udlejes i forbindelse med forskellige arrangementer, eksempelvis har kantinen været udlejet i forbindelse med korstævnet.

Endelig har gymnasiet valgt at lade sig frivilligt momsregistrere for udlejning af udvalgte undervisningslokaler (ad 3.). Disse lokaler udlejer gymnasiet til forskellige aktiviteter, herunder som mødelokaler (eksempelvis til politiske partier), skakklubben, anden folkeoplysende virksomhed mv.

Undervisningsministeriet oplyser, at gymnasierne også efter kommunalreformen er omfattet af folkeoplysningslovens regler (lovens kap. 6), hvorefter folkeoplysningsudvalget i kommunen til folkeoplysende virksomhed kan anvise egnede lokaler, bl.a. i. gymnasier, herunder idrætshaller og andre haller, samt udendørsanlæg. De statsligt-selvejende gymnasier er således fortsat omfattet af disse regler, dvs. de gymnasier mv., der tidligere var amtslige.

Følgende fremgår af folkeoplysningslovens § 22, stk. 2 (Lbkg. nr. 535 af 14. juni 2004 med senere ændringer):

"Kommunalbestyrelsen afholder eventuelle udgifter til el, varme og rengøring i forbindelse med benyttelse af lokaler m.v., der tilhører amtskommunen eller staten."

Det er oplyst, at A Gymnasium fastsætter lejen af de udlejede lokaler til brug for folkeoplysning, ud fra principperne i den refererede bestemmelse. Lejen skal således dække udgifter til forbrug og rengøring. For den øvrige udlejning fastsættes lejen på markedsvilkår.

Vedrørende A Gymnasiums energiforbrug er det oplyst, at i forbindelse med afregning af el- og vandforbrug, får skolen tilsendt en samlet faktura fra deres energiselskaber for henholdsvis el- og vandforbruget.

A Gymnasium benytter elektricitet til opvarmning af frokoststue og baderum til det tekniske personale. Gymnasiet er i færd med at opsætte en måler til beregning af elforbruget til opvarmning af frokoststuen og baderummet.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

A Gymnasiums repræsentant anfører følgende:

Momslovens § 38, stk. 1 fastsætter, at registrerede virksomheder har adgang til delvis fradragsret for moms vedrørende omkostninger, der anvendes til både fradragsberettigede formål og andre formål i virksomheden.

Ved opgørelsen af fradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1, skal alle momspligtige og moms-fritagne indtægter medtages, hvorimod indtægter, der falder uden for momsloven, ikke vil påvirke fradragsprocenten. Dermed skal taxametertilskud, som en skole modtager i forbindelse med skolens undervisningsaktivitet, ikke medregnes, jf. SKM2003.43.LSR.

EF-domstolen har i sag C-98/98, Midland plc. og sag C-408/98, Abbey National plc. taget stilling til, hvornår en omkostning er omfattet af den delvise fradragsret. I sagerne er det blevet fastslået, at generalomkostninger, der hverken kan henføres direkte til en virksomheds momspligtige eller momsfritagne aktivitet, vil være omfattet af en delvis fradragsret.

Landsskatteretten har i sag SKM2004.401.LSR fastslået, at omkostninger, der ikke har en umiddelbar og direkte tilknytning til en udgående transaktion, udgør generalomkostninger, som berettiger til delvis fradragsret. Kendelsen vedrører et kunstmuseums have-/parkeringsanlæg og følger praksis fra EF-domstolen.

Landsskatteretten har desuden i sag SKM2004.445.LSR fastslået, at indkøb, som sker med henblik på anvendelse både til fradragsberettigede formål og til andre formål i virksomheden, er generalomkostninger,

hvorefter der er delvis fradrag for indkøbet. Kendelsen vedrører en skoles kantine, hvor kantineen betjener både skolehjemselever og øvrige elever og ansatte mv.

Endelig har Højesteret i SKM2007.837.HR stadfæstet Vestre Landsrets afgørelse i sag SKM2005.182.VLR, hvor det blev fastslået, at udgifter til etablering af opmarchafsnit og tilkørselsramper til motorkøretøjer på to havneanlæg var omfattet af reglerne om delvis fradragsret. Som begrundelse for afgørelsen henviser Landsretten til, at de pågældende arealer blev brugt til både momspligtig befordring af køretøjer som momsfrataget personbefordring.

Repræsentanten anfører at det følger af praksis, jf. ovenfor, at omkostninger, der ikke direkte kan henføres til en bestemt udgående aktivitet, berettiger til delvis fradragsret.

Repræsentanten anfører videre, at A Gymnasiums undervisningsvirksomhed er omfattet af momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3. I kraft af den frivillige registrering for udlejning af fast ejendom samt konsulentaktiviteterne har A Gymnasium imidlertid også momspligtige aktiviteter.

Det anføres videre, at da A Gymnasium både har momspligtige og momsfratagne aktiviteter, er skolen en blandet virksomhed. De omkostninger, som A Gymnasium har til el- og vandforbrug, er dermed omfattet af adgangen til delvis fradragsret, medmindre omkostningerne kan henføres direkte til de momspligtige eller momsfratagne aktiviteter.

Det anføres, at A Gymnasium anvender elektricitet til en lang række formål, herunder belysning af lokaler (hvilket omfatter såvel undervisnings- som administrations- og fælleslokaler), fællesarealer, gangarealer samt udendørsbelysning.

Elektricitet anvendt til belysning af undervisningslokaler kan henføres til A Gymnasiums momsfratagne undervisningsaktivitet. Men da skolen er frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom, vil elektricitet anvendt i forbindelse med oplysning af de udlejede lokaler imidlertid også have tilknytning til den momspligtige aktivitet.

Derudover vil elektricitet anvendt til belysning af gang- og udendørsarealer ikke kunne henføres direkte til hverken den momsfratagne undervisningsaktivitet eller den momspligtige udlejning.

Da A Gymnasium modtager en samlet faktura for deres elforbrug, kan man ikke opgøre, i hvilket omfang elektriciteten er brugt til henholdsvis momspligtige eller momsfratagne formål. Momsen på elforbruget er dermed omfattet af reglerne om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 1.

A Gymnasiums vandforbrug kan bl.a. henføres til skolens toiletter, bruserne i idrætshallens omklædningsrum, samt vandhaner opstillet i undervisningslokaler og på gangarealer. En del af vandforbruget vedrører således den momsfratagne undervisning i forbindelse med skolens idrætstimer. Da idrætshallen også lejes ud, vil en del af vandforbruget i omklædningsrummene imidlertid også vedrøre den momspligtige udlejningsaktivitet.

Den resterende del af vandforbruget kan på tilsvarende måde heller ikke henføres til hverken den momspligtige eller den momsfratagne aktivitet, da toiletter mv. anvendes af såvel skolens egne elever, ansatte mv., herunder administrativt personale, som i forbindelse med den momspligtige udlejning.

Da A Gymnasium modtager en samlet faktura for skolens vandforbrug, kan man ikke fastslå, i hvilket omfang vandet er brugt til henholdsvis den momspligtige eller den momsfratagne aktivitet. Som det er tilfældet i forbindelse med momsens på el-forbruget, er momsens på vandforbruget dermed omfattet af reglerne om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 1.

Vedrørende energiafgifter anfører spørgers repræsentant følgende:

Elafgiftslovens § 11, stk. 1 og vandafgiftslovens § 9, stk. 1 fastsætter, at registrerede virksomheder har adgang til godtgørelse af de pågældende energiafgifter. I henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 16 og vandafgiftslovens § 2 følger godtgørelsen af henholdsvis el-afgifter og vandafgiften som udgangspunkt momsfradragsprocenten.

I den ovenfor nævnte dom i sag SKM2007.837.HR stadfæstede Højesteret, at der var delvis afgiftsgodtgørelse vedrørende belysningsudgifterne i forbindelse med belysningen af havneanlægget, da der kun var adgang til delvis momsfradrag af momsen af elforbruget.

Da det er repræsentantens vurdering, at A Gymnasium har mulighed for momsfradrag i forbindelse med deres omkostninger til el- og vandforbrug, kan A Gymnasium på grundlag af reglerne og praksis på området få godtgørelse af de pågældende energiafgifter i forhold til skolens fradragsprocent opgjort efter momslovens § 38, stk. 1.

Godtgørelse af elafgift begrænses imidlertid til kun at omfatte elektricitet anvendt til procesenergi, hvorimod det ikke er muligt at få godtgørelse for elforbrug, der er benyttet til fremstilling af rumvarme og varmt vand, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 3 [§ 11, stk. 3]. Ved opgørelsen af det elforbrug, der benyttes til fremstilling af rumvarme og varmt vand, kan den faktiske mængde elektricitet benyttes, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 1. En installation af elmålere på de anlæg, der benyttes til rumvarme og fremstilling af varmt vand, kan dermed benyttes ved opgørelsen af det godtgørelsesberettigede elforbrug.

Som nævnt ovenfor anvender A Gymnasium elektricitet til belysning af lokaler mv. samt opvarmning af vand og rumvarme i det tekniske personales frokost- og omklædningsrum. A Gymnasium anvender således elektricitet til såvel procesformål som opvarmning.

Da A Gymnasium fremover vil foretage en opmåling af det el-forbrug, som anvendes til opvarmning, er det muligt at foretage en beregning af den godtgørelsesberettigede procesenergi.

A Gymnasium er dermed i henhold til repræsentantens vurdering berettiget til godtgørelse af elafgifter på elforbrug anvendt til procesenergi samt til godtgørelse af vandafgifter.

Sammenfatning

Repræsentanten konkluderer, at A Gymnasium er en blandet virksomhed, som er omfattet af reglerne om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 1, for så vidt angår de omkostninger, der ikke kan henføres til hverken den momspligtige eller momsfritagne aktivitet.

De udgifter, som gymnasiet afholder til el og vandforbrug, kan ikke henføres direkte til hverken skolens momspligtige eller momsfritagne aktiviteter. A Gymnasium er derfor berettiget til delvis momsfradrag for el- og vandudgifterne samt delvis godtgørelse af el- og vandafgifterne. Repræsentanten mener derfor, at de stillede spørgsmål skal besvares bekræftende.

Repræsentanten har efterfølgende afgivet følgende bemærkninger til SKATs udkast til besvarelse i sagen:

Ad Spørgsmål 1

Opgørelse af delvis fradragsret

Repræsentanten henviser til at SKAT i sin indstilling og begrundelse anfører følgende:

"Det lægges til grund som oplyst i sagen, at gymnasiets indtægter består i taxametertilskud og andre tilskud til driften. Herudover har seminariet honorarindtægter fra konsulentvirksomhed, samt lejeindtægter fra udlejning af lokaler.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at gymnasiets fradragsret ikke kan opgøres efter § 38, stk. 1, på grundlag af en omsætningsfordeling. Det er SKATs opfattelse, at fradragsretten derimod skal opgøres efter § 38, stk. 2, på grundlag af et skøn.

Dette er begrundet i, at gymnasiets undervisningsaktivitet må anses for ikke-økonomisk virksomhed, idet der ved modtagelsen af taxametertilskud mv. ikke foreligger leverancer mod vederlag, omfattet af lovens § 4."

Repræsentanten anfører hertil, at det fremgår af momslovens § 38, stk. 1, at bestemmelsen finder anvendelse for udgifter til varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden.

Landsskatteretten har i SKM2003.43.LSR taget stilling til, hvorvidt en uddannelsesinstitution var omfattet af reglerne i momslovens § 38, stk. 1. I sagen var der tale om en uddannelsesinstitution, der drev virksomhed i form af undervisning, salg fra mønttelefoner, salg af kopier mv. Landsskatteretten når i den pågældende afgørelse frem til, at uddannelsesinstitutionen var omfattet af momslovens § 38, stk. 1. Landsskatteretten lagde til grund, at uddannelsesinstitutionens undervisningsvirksomhed ikke kunne udskilles fra den øvrige del af virksomheden.

At en uddannelsesinstitutions aktiviteter skal vurderes under ét bekræftes endvidere af Landsskatterettens afgørelse i SKM2007.934.LSR. Denne sag omhandlede en teknisk skole, der bl.a. havde aktiviteter i form af undervisning, salg af materialer samt udlejning af lokaler. Også i denne afgørelse fastslår Landsskatteretten, at skolen er omfattet af reglerne om fradragsret i momslovens § 38, stk. 1. Alle skolens aktiviteter må derfor anses for omfattet af skolens virksomhed.

Repræsentanten anfører, at de to afgørelser vidner om, at en undervisningsinstitution, som har momspligtige aktiviteter, der i større eller mindre grad er knyttet til, eller er et produkt af undervisningsaktiviteterne, må anses for omfattet af momslovens § 38, stk. 1. Det anføres, at dette nødvendigvis også må gælde A Gymnasium, samt andre undervisningsinstitutioner, som udlejer undervisningslokaler m.fl.

Udgifter til el- og vandforbrug kan henføres til såvel A Gymnasiums undervisningsvirksomhed som udlejningsvirksomheden. Udgifterne kan dermed ikke karakteriseres som benyttet til virksomheden uvedkommende formål, da både undervisningsvirksomheden og udlejningsvirksomheden er dele af A Gymnasiums afgiftspligtige virksomhed.

På grundlag af det anførte er det fortsat repræsentantens opfattelse, at A Gymnasiums delvise fradragsprocent skal opgøres efter bestemmelserne i § 38, stk. 1.

Konsulentvirksomhed

Repræsentanten henviser til at SKAT i sin indstilling og begrundelse skriver følgende:

"Det er SKATs opfattelse, at gymnasiets leverancer til andre statsligt-selvejende institutioner, ikke er omfattet af momspligten. Dette skyldes enten, at gymnasiet ikke i den henseende anses som en afgiftspligtig person, jf. § 3, stk. 2, nr. 3 modsætningsvis (hvis leverancerne ikke er i konkurrence), eller leverancerne ikke anses som afgiftspligtige, jf. momslovens § 9, jf. § 3, stk. 2, nr. 3 (hvis leverancerne må anses for at være i konkurrence). Betalingen herfor skal således ikke anses for vederlag for en leverance."

Repræsentanten anfører hertil, at A Gymnasiums konsulentvirksomhed utvivlsomt drives i konkurrence med andre private udbydere, hvilket ikke er bestridt. Repræsentanten anser det for tvivlsomt, hvorvidt konsulenttydelserne er omfattet af momslovens § 9, da gymnasierne pr. 1. januar 2007 overgik til en udstrakt grad af selveje, men at der i praksis ikke er taget stilling hertil.

Repræsentanten anfører, at Skatterådet imidlertid i et bindende svar offentliggjort i SKM2008.303.SR har slået fast, at kun opgaver, som institutionen i henhold til lovgivningen bliver pålagt at udføre, vil være udført som led i institutionens særlige retlige status. Vurderingen, at om en opgave, der leveres af en offentlige myndighed, er omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, er derfor kun relevant, hvis den offentlige institution i henhold til lovgivningen er pålagt at udføre den pågældende opgave.

Det anføres, at A Gymnasium i henhold til lovgivningen ikke er pålagt at udføre konsulentvirksomhed. I forbindelse med udøvelsen af konsulentvirksomheden er A Gymnasium derfor en afgiftspligtig person omfattet af momslovens § 3, stk. 1, hvorefter konsulentvirksomheden er en momspligtig aktivitet.

Udlejning af lokaler

Repræsentanten henviser til at SKAT i sin indstilling og begrundelse skriver følgende:

"Det fremgår af momslovens § 51, stk. 1, at kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Da de omhandlede lokaler hovedsageligt er bestemt til og benyttes til egne formål,

kan de ikke anses for forsøgt udlejet i bestemmelsens forstand, idet de i sagens natur ikke vil kunne udlejes i de tidsrum, hvor lokalerne benyttes af gymnasiet selv."

Repræsentanten anfører, at som det fremgår af indstillingen, er det afgørende, om lokalerne udlejes eller forsøges udleje. Derimod er der intet i momslovens § 51, stk. 1, der henviser til, hvilket omfang denne udlejning skal have. Der er således intet i bestemmelsen, der hindrer, at man kan blive frivilligt momsregistreret for udlejning af lokaler, hvor udlejningen sker på timebasis.

Det anføres videre, at hvis SKATs indstilling følges på dette punkt, vil det i realiteten indebære, at en udlejning af lokaler på timebasis ikke vil udgøre en ydelse i form af fast ejendom, men i stedet vil føre til, at ydelsen karakteriseres som betaling for at få stillet lokaler og øvrige faciliteter til rådighed. Dermed vil ydelse under alle omstændigheder være omfattet af momspligt efter momslovens almindelige regler.

Erhvervsmæssig karakter

Repræsentanten henviser videre til, at SKAT i sin indstilling og begrundelse skriver, at A Gymnasiums udlejning af lokaler ikke er af erhvervsmæssig karakter, og at SKAT i den forbindelse henviser til at:

gymnasiet i henhold til lovgivningen er forpligtet til at stille lokaler til rådighed for kommunen til folkeoplysningsformål, hvor vederlaget overvejende afspejler en betaling for forbrug i forbindelse med benyttelse af lokalerne

gymnasiet, herunder gymnasiets lokaler, alt overvejende drives ved offentlige tilskud

I forbindelse med det andet forhold henviser SKAT til en departementsafgørelse fra 79 (Dep. 645/79). I denne afgørelse fastslog departementet, at en idrætsforening ikke kunne blive frivilligt registreret for udlejning af et stadionanlæg, som idrætsforeningen administrerede. Grundlaget for afgørelsen var, at anlægget var ejet af kommunen og blev drevet med ganske betydelige kommunale tilskud. Udlejningen kunne derfor ikke anses for erhvervsmæssig.

Repræsentanten anfører vedrørende det første forhold, at det er korrekt, at A Gymnasium er forpligtet til at stille lokaler til rådighed for kommunen, og at vederlaget i disse sammenhænge afspejler en betaling for forbrug.

Repræsentanten anfører videre, at A Gymnasium - som beskrevet i sagsfremstillingen - imidlertid også lejer lokaler ud til andre aftagere/formål, herunder danseskoler, mødelokaler, korstævner mv. Lejen opkrævet i forbindelse hermed fastsættes ikke ud fra en betaling for forbrug, med derimod ud fra markedsmæssige vilkår.

At A Gymnasium altovervejende drives af offentlige tilskud kan ikke medføre, at det ikke er muligt for gymnasiet at være frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom, da det af bestemmelsen fremgår, at det er selve udlejningen, der skal være af erhvervsmæssig karakter. Da A Gymnasium udlejer bygningerne på markedsmæssige vilkår, må selve udlejningen siges at være erhvervsmæssig, hvorefter kriteriet i momslovens § 51, stk. 1 er opfyldt.

På grundlag heraf er det fortsat repræsentantens vurdering, at A Gymnasium har adgang til at være frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom.

Ad spørgsmål 2

Bilaget til elafgiftsloven

Repræsentanten henviser til, at det fremgår af SKATs indstilling, at hvis A Gymnasiums konsulentvirksomhed er momspligtig, vil denne aktivitet være omfattet af elafgiftslovens bilag 1 som bureauvirksomhed. Der vil således efter SKATs opfattelse ikke være mulighed for godtgørelse af elafgift for den del af energiforbruget, der kan henføres til konsulentvirksomheden.

Repræsentanten kan ikke anerkende dette synspunkt. Repræsentanten anfører, at bilaget udtrykkeligt nævner bureauvirksomhed, hvilket efter en naturlig sproglig forståelse må være de aktiviteter, som finder sted

i et bureau. Af samme grund har man ikke defineret de ydelser, som ikke er berettiget til godtgørelse. Når et gymnasium leverer konsulentydelse, er der ikke tale om ydelser leveret fra et bureau.

Det anføres videre, at den afgørelse, som SKAT henviser til (SKM2003.160.VLR), omhandler en landboforening, der drev virksomhed i form af primært rådgivnings- og serviceydelser. Derudover havde foreningen også indtægter i form af bl.a. udlejning af fast ejendom.

Det anføres videre, at Vestre Landsret i denne afgørelse når frem til, at landboforeningen var omfattet af bilaget til elafgiftsloven, da foreningens virksomhed måtte anses for bureauvirksomhed.

Repræsentanten anfører, at dommen bekræfter, at der netop ved undtagelsen for bureauvirksomhed skal ske en samlet vurdering af den virksomhed, som udbyder bureauvirkende ydelser, og ikke en vurdering af de enkelte ydelser.

Opgørelse af godtgørelsesberettigede beløb

Repræsentanten henviser til, at SKAT i sin indstilling sammenfattende skriver, at A Gymnasium vil være berettiget til godtgørelse af el- og vandafgift reguleret efter den eventuelle momsmæssige fradragsprocent. Vedrørende godtgørelse af elafgift er det dog SKATs opfattelse, at der skal ske regulering for aktiviteter omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2

Repræsentanten er enig i, at der skal ske regulering i overensstemmelse med den momsmæssige fradragsprocent, hvilket også fremgår af repræsentantens oprindelige anmodning om bindende svar. Repræsentanten er dog, jf. ovenfor uenig i, at A Gymnasium er omfattet af bilaget til elafgiftsloven, og er følgelig uenig i, at der skal ske regulering efter elafgiftslovens § 11, stk. 2.

Sammenfatning

Repræsentanten er fortsat af den opfattelse, at A Gymnasium er en blandet virksomhed omfattet af reglerne om delvis fradragsret i momslovens § 38, stk. 1, for så vidt angår de omkostninger, der anvendes til både momspligtige og andre formål i gymnasiets virksomhed. Repræsentanten mener derfor, at A Gymnasium vil være berettiget til godtgørelse af energiafgifter i det omfang der er mulighed for momsfradrag, og at momsfradragsretten skal opgøres efter momslovens § 38, stk. 1. Repræsentanten mener derfor, at de to stillede spørgsmål skal besvares bekræftende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Af momsloven fremgår:

§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

...

3) Andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

...

§ 9. Leverancer mellem institutioner inden for samme ministerområde og leverancer mellem amtskommunale og kommunale institutioner under samme amtskommune eller kommune betragtes ikke som en afgiftspligtig levering, når de pågældende institutioner er afgiftspligtige efter § 3, stk. 2, nr. 3.

...

Delvis fradragsret

§ 38. For varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

...

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en registreret virksomhed benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

...

§ 51. Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Den frivillige registrering kan heller ikke omfatte allerede indgåede erhvervslejemål, medmindre lejeren er indforstået hermed.

...

Det lægges til grund som oplyst i sagen, at gymnasiets indtægter består i taxametertilskud og andre tilskud til driften. Herudover har gymnasiet honorarindtægter fra konsulentvirksomhed, samt lejeindtægter fra udlejning af lokaler.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at gymnasiets fradragsret ikke skal opgøres efter § 38, stk. 1, på grundlag af en omsætningsfordeling. Det er SKATs opfattelse, af fradragsretten derimod skal opgøres efter § 38, stk. 2, på grundlag af et skøn.

Dette er begrundet i, at gymnasiets undervisningsaktivitet må anses som ikke-økonomisk virksomhed, idet der ved modtagelsen af taxametertilskud mv. ikke foreligger leverancer mod vederlag, omfattet af lovens § 4.

I det omfang gymnasiet måtte have delvis fradragsret, vil denne derfor skulle opgøres efter § 38, stk. 2.

Der henvises nærmere til Momsvejledningen, afsnit J.2.1.1, hvoraf det fremgår, § 38 stk. 2 finder anvendelse i tilfælde, hvor en uddannelsesinstitution gennemfører sin undervisningsaktivitet uden opkrævning af deltagerbetaling for undervisningen.

I modsætning hertil modtog skolen i sagen SKM2003.43.LSR dels tilskud, dels opkrævede den deltagerbetaling vedrørende undervisningen. I denne situation fandt Landsskatteretten ikke, at der var grundlag for at udskille den del af undervisningsvirksomheden, som institutionen ikke modtog deltagerbetaling for, som en særskilt aktivitet, der kunne betegnes som ikke-økonomisk virksomhed. Landsskatteretten anså således undervisningen som én integreret aktivitet, der måtte karakteriseres som økonomisk virksomhed.

I gymnasiets tilfælde er undervisningen derimod alene tilskudsfinansieret, og der er derfor grundlag for blandt gymnasiets aktiviteter at udskille gymnasiets undervisning som en aktivitet, der ikke udgør økonomisk virksomhed efter momsloven. Derfor skal § 38 stk. 2 anvendes, idet den fastsætter opgørelsesmetoden i tilfælde, hvor virksomheden både har momspligtige aktiviteter, og aktiviteter, der ikke udgør økonomisk virksomhed. Opgørelsen skal i disse tilfælde ske efter et skøn.

Vedrørende levering af konsulentydelse

SKAT anser ikke ydelser i form af leverancer af administrativ/rådgivnings-mæssig karakter til andre gymnasier, for momspligtige, idet de omfattes af momslovens § 9.

Som det fremgår af gymnasiets vedtægter, § 1, er gymnasiet en statsligt-selvejende institution oprettet i henhold til lov, og dermed en del af den offentlige forvaltning. Som det fremgår af samme vedtægters § 3, stk. 3, kan gymnasiet efter skriftlig aftale udføre nærmere bestemte administrative opgaver for andre uddannelsesinstitutioner, jf. § 2 i lov om institutioner for almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v.

Ud fra beskrivelsen må gymnasiets konsulentvirksomhed som udgangspunkt anses for at medføre, at gymnasiet er momspligtigt, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Leverancerne til andre gymnasier undtages imidlertid fra momspligten, jf. momslovens § 9.

Gymnasiernes har som beskrevet status som statsligt-selvejende, og dermed som en del af den offentlige forvaltning. Derfor sker der ved levering mellem to gymnasier interne leverancer indenfor samme ministerområde (Undervisningsministeriet), hvilket er undtaget fra momspligten, jf. momslovens § 9. Det betyder, at der ikke er fradragsret for moms af udgifter, der direkte kan henføres til disse leverancer, og en eventuel delvis fradragsret for moms af fællesudgifter skal opgøres efter momslovens § 38, stk. 2.

Men hensyn til den påtænkte konsulentaktivitet rettet mod andre aftagere, vil denne som udgangspunkt være momspligtig. Der vil dermed være fradragsret for moms af udgifter, der direkte kan henføres til disse leverancer, og en eventuel delvis fradragsret for moms af fællesudgifter skal opgøres efter momslovens § 38, stk. 2, jf. ovenfor.

Vedrørende udlejning af lokaler bemærker SKAT i øvrigt:

Det fremgår af momslovens § 51, stk. 1, at kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. SKAT er enig med repræsentanten i, at bestemmelsen ikke begrænser muligheden for frivillig registrering til lokaler, der udelukkende benyttes til udlejning, men også kan omfatte lokaler, som delvist anvendes af gymnasiet selv.

Imidlertid har gymnasiets udlejning af lokaler en sådan karakter, at den ikke kan anses for erhvervsmæssig. Der henvises til, dels at gymnasiet i henhold til lovgivningen er forpligtet til at stille lokaler til rådighed for kommunen til folkeoplysningsformål, hvor vederlaget overvejende afspejler en betaling for forbrug i forbindelse med benyttelse af lokalerne. Der henvises endvidere til, at gymnasiet, herunder gymnasiets lokaler, alt overvejende drives ved offentlige tilskud. Der henvises således til praksis, jf. Momsvejledningen 2008-3, afsnit M.5.1, afgørelsen Dep. 645/79, hvor en idrætsforening blev nægtet tilladelse til frivillig registrering for udlejning af et stadionanlæg, som idrætsforeningen administrerede. Anlægget var ejet af kommunen og blev drevet med ganske betydelige kommunale tilskud. Udlejningen blev derfor ikke anset for erhvervsmæssig. Det forhold, at gymnasiet i nogle tilfælde lejer ud på markedsvilkår ændrer ikke ved, at gymnasiets udlejningsaktivitet samlet set ikke kan anses for erhvervsmæssig. Betingelserne for frivillig momsregistrering af gymnasiet efter momslovens § 51, stk. 1, ses derfor ikke at være opfyldt.

SKAT agter på denne baggrund at træffe særskilt afgørelse om tilbagekaldelse af den frivillige momsregistrering, efter de almindelige regler herfor, med fremadrettet virkning, og med passende varsel, normalt 6 måneder, jf. SKATs juridiske vejledning Processuelle regler på SKATs område 2008-3, afsnit D.

Det indstilles, at der svares nej til, at delvis fradragsret for A Gymnasium, herunder for moms af energiforbrug, kan opgøres efter § 38, stk. 1

Spørgsmål 2

Følgende fremgår af elafgiftsloven

§ 11. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan, bortset fra de i stk. 2 nævnte tilfælde, få tilbagebetalt afgiften efter nærværende lov med undtagelse af 1 øre pr. kWh,

- 1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet og
- 2) af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

Stk. 2. Tilbagebetaling kan dog ikke finde sted for så vidt angår afsætning af de i bilaget til nærværende lov nævnte ydelser.

Stk. 3. Tilbagebetalingen kan ikke finde sted for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand, elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden. Undtaget er dog forbrug af elektricitet i rumvarmeaggregater, der midlertidigt placeres i et lokale for at dække et kortvarigt rumvarmebehov.

...

Stk. 5. Virksomheder kan vælge mellem følgende 3 principper i opgørelsen af den mængde elektricitet, som er omfattet af stk. 3:

- 1) Den faktiske mængde elektricitet forbrugt i de nævnte anlæg opgjort efter måler eller
- 2) den fremstillede mængde varme opgjort efter måler multipliceret med 1,1 eller
- 3) den installerede effekt multipliceret med 350 timer pr. måned eller den målte driftstid.

...

Stk. 16. Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og stk. 15 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for elektricitet og varme...

Følgende fremgår af bilaget til elafgiftsloven, jf. § 11, stk. 2:

Listen over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift omfatter bl.a. bureauer (bl.a. vagtbureauer, ægteskabsbureauer), revisorer og rådgivende ingeniører.

Følgende fremgår af vandafgiftsloven:

§ 9. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter nærværende lov af det af virksomheden forbrugte afgiftspligtige vand.

Stk. 2. Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af vand.

...

Vedrørende bilaget til elafgiftsloven

Det fremgår af Punktafgiftsvejledningen 2008-3, afsnit F.6.6, at bilaget til elafgiftsloven bl.a. omfatter virksomheder, der udøver selvstændige servicefunktioner, jf. bl.a. Vestre Landsrets dom af 13. december 2003 (SKM2003.160.VLR), hvoraf det bl.a. fremgår, at faglig rådgivning/rådgivningsydelser anses for bureauaktivitet, jf. endvidere Højesterets dom af 6. oktober 2004 (SKM2004.386.HR), der stadfæster Vestre Landsrets dom.

Sagen vedrørte en landboforenings rådgivningsvirksomhed og regnskabsassistance. Af Vestre Landsrets præmisser fremgår nærmere følgende:

"Ved afgørelsen af, om en virksomhed er omfattet af bilaget til lov om afgift af elektricitet, og om den dermed er afskåret fra tilbagebetaling af afgift, må der lægges vægt på karakteren af de aktiviteter, der udføres i virksomheden, og ikke på virksomhedens betegnelse.

...

"Bureauer" som anført i bilaget til elafgiftslovens § 11, stk. 2, kan efter en naturlig, sproglig forståelse ikke anses for klart defineret. Der er ikke i forarbejderne til bilaget eller efter omstændighederne ved dettes tilblivelse grundlag for at antage, at begrebet, som det er anført i bilaget, skal fortolkes snævert, således at det kun er virksomheder, der udtrykkelig betegner sig som bureauer, der er afskåret fra tilbagebetaling af afgift. Efter forarbejderne til elafgiftslovens § 11 sammenholdt med forarbejderne til vandafgiftslovens

§ 9 må hovedformålet med bestemmelsen i elafgiftslovens § 11, stk. 1, jf. stk. 2, og bilaget til stk. 2, anses for at være at friholde de vareproducerende virksomheder for afgift, men i almindelighed ikke de virksomheder, der afsætter service- og tjenesteydelser, hovedsagelig de såkaldte liberale erhverv.

Sagsøgtes øvrige af sagen omhandlede aktiviteter består efter det oplyste i alt væsentligt i faglig rådgivning og hertil relaterede aktiviteter hovedsagelig rettet mod personer og virksomheder inden for landbruget, og sagsøgtes virksomhed for så vidt angår disse aktiviteter må herefter anses for at bestå i afsætning af service- og tjenesteydelser.

Efter karakteren af ydelserne finder vi, at sagsøgtes virksomhed hermed må anses for bureauvirksomhed, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af afgift."

Af Højesterets dom i samme sag fremgår:

"Det fremgår af Højesterets dom gengivet i SKM2001.488.HR, at det afgørende for, om der kan ske tilbagebetaling af el- og CO₂-afgift, er, om den udøvede virksomhed består i produktion eller afsætning af varer eller i afsætning af service- og tjenesteydelser. Efter oplysningerne om aktiviteterne i landboforeningens virksomhed, herunder de ydelser, som leveres under "Regnskab" og "Ejendoms kontor", lægger Højesteret til grund, at disse i alt væsentlighed består i rådgivning samt andre service- og tjenesteydelser og ikke i produktion eller afsætning af varer. For de dele af dens virksomhed, som er omhandlet af denne sag, har landboforeningen herefter ikke krav på tilbagebetaling af el-afgift og CO₂-afgift i medfør af henholdsvis elafgiftslovens § 11, stk. 1, og lov om kuldioxidafgift § 9, stk. 4, jf. stk. 1."

På denne baggrund må det anses for afklaret i retspraksis, at begrebet "bureauvirksomhed" også omfatter levering af rådgivningsydelser, f.eks. indenfor regnskabsteknik.

I det omfang A Gymnasium udøver momspligtig rådgivning f.eks. indenfor regnskabsteknik, vil sådanne aktiviteter således være omfattet af bilaget til elafgiftsloven, og dermed ikke berettigede til godtgørelse af elafgift, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2.

Vedrørende forbrug af elektricitet til rumvarme og varmt vand

Som anført i retsreglerne ovenfor kan A Gymnasium ikke få godtgjort afgift af forbrug af elektricitet til at fremstille rumvarme og varmt vand, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Vedrørende udlejning af lokaler

Som anført under SKATs indstilling til spørgsmål 1 er det SKATs opfattelse, at A Gymnasium ikke opfylder betingelserne i momslovens § 51, stk. 1 for at være frivilligt momsregistreret for udlejning af lokaler.

SKAT agter derfor i relation til tilbagekaldelsen af momsregistreringen samtidig at træffe en særskilt afgørelse vedrørende eventuel adgang til godtgørelse af elafgift og vandafgift for perioden frem til tilbagekaldelsen af momsregistreringen.

Konklusion - godtgørelse af elafgift

A Gymnasium vil - efter reduktion af forbruget af elektricitet til formål omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3 (rumvarme) - kun være berettiget til godtgørelse af elafgift reguleret efter en eventuel momsmæssig fradragprocent. Der skal dog ske en forholdsmæssig reduktion af afgiftsgodtgørelsen i det omfang A Gymnasium udøver momspligtige aktiviteter omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2 (bureauvirksomhed). Ved en eventuel momspligtig aktivitet med konsulentvirksomhed, vil der således ikke foreligge ret til godtgørelse.

Konklusion - godtgørelse af vandafgift

A Gymnasium vil kun være berettiget til godtgørelse af vandafgift reguleret efter en eventuel momsmæssig fradragprocent.

Det indstilles på denne baggrund, at der svares nej til spørgsmål 2, dog under nærmere henvisning til besvarelsen.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet træffer afgørelse i overensstemmelse med SKATs indstilling.