

Udskriftsdato: 31. december 2025

KEN nr 9043 af 18/12/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. anmodning om udbetaling af el- og CO2-afgift

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 08-01041

Landsskatteretskendelse vedr. anmodning om udbetaling af el- og CO2-afgift

Resumé

En fonds anmodning om udbetaling af moms samt el- og CO2-afgift kunne ikke imødekommes fuldt ud, idet opgørelsen skulle foretages ud fra en omsætningsfordeling.

Klagen skyldes, at fondens anmodning om udbetaling af el- og CO2-afgift ikke er imødekommet fuldt ud, idet SKAT har reduceret fondens tilbagebetalingsbeløb med 183.922 kr. Fonden er endvidere nægtet tilbagebetaling af moms med 69.158 kr.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecenterets afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

H1 A/S (herefter fonden) driver virksomhed med udstilling af fisk i akvarier samt tilhørende aktiviteter og hører under brancekoden zoologiske haver. Fondens samlede omsætning var ca. 29 mio. kr. i 2006.

Fonden har både momspligtige- og momsfritagne indtægter.

Entreindtægterne ved fondens hovedaktivitet er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 6.

Fonden har tillige momspligtige indtægter, som hidrører fra reklame- og sponsorindtægter, omsætningen i fondens restaurant, kiosk, butik samt entreindtægter fra en dykkerklokkesimulator.

En del af restauranten, kiosken og butikkens elektricitetsforbrug er opgjort ved bimålere, mens resten af elektricitetsforbruget er opgjort ud fra en samlet måling.

Fonden har ved brev af 20. juni 2007 fremsendt 3 negative efterangivelser for moms. Det er oplyst, at efterangivelserne er foranlediget af, at fonden har fået en ny revisor, der er blevet opmærksom på, at fonden hidtil fejlagtigt kun har opnået godtgørelse af elafgifterne vedrørende de 100 % momspligtige aktiviteter. Der er installeret 2 el-bimålere, som særskilt måler elforbruget vedrørende de 100 % momspligtige aktiviteter. Disse målinger har hidtil dannet grundlag for godtgørelsen af elafgifter.

Elkøbet afregnes af fonden til en elleverandør ud fra én afregningsmåler. De fremsendte efterangivelser er derved udfærdiget på grundlag af et målt elforbrug vedrørende de 100 % momspligtige aktiviteter. Det resterende elforbrug er derefter medregnet med en andel svarende til fondens momsfradragprocenter i det pågældende år.

Momsfradragprocenterne har i årene 2004 – 2006 udgjort henholdsvis 27 %, 29 % og 30 %.

Fondens revisor har ved mail af den 10. oktober 2007 oplyst, at der ud over elforbrug i en varmepumpe ikke anvendes el til rumvarme/varmt vand. Opgørelse af dette forbrug er sket efter elafgiftslovens § 11, stk. 6 (m2-afgift). Fondens energiforbrug anvendes i det væsentlige til lys og ventilation samt til drift af pumper mv. i tilknytning til akvarierne.

Fonden har ved brev af den 20. december 2007 fremsendt 3 stk. negative efterangivelser for moms, i alt 69.158 kr. vedr. købsmoms for elforbruget i forbindelse med de 100 % momspligtige aktiviteter.

Der foreligger i øvrigt ikke oplysninger i sagen om, at der foretages udlejning af lokaler/bygninger, eller at fonden har aktiviteter, der er omfattet af bilaget til elafgiftsloven, og som ikke giver ret til godtgørelse af elafgifter.

I forbindelse med sagens behandling i Landsskatteretten har repræsentanten oplyst, at centret er indrettet som et stort, åbent, overdækket område i to etager, der er adskilt af skillevægge, hvor akvarier, restaurant,

butik mm. er placeret. Den del af elektriciteten, der er udskilt via bimålere i fondens butik, kiosk og restaurant, anvendes alene til særlige installationer.

Den elektricitet, der anvendes til belysning og ventilation i centret, er ikke udskilt via bimålere, men måles samlet for hele centret. Det resterende elektricitetsforbrug omfatter i øvrigt forbrug i administrationen samt forbrug til pumper og til en dykkerklokkesimulator. Entreindtægten fra dykkerklokken er momspligtig og medregnes i fondens momsafregning.

Repræsentanten har fremlagt fire fotos, der illustrerer fondens indretning.

Skattecentrets afgørelse

SKAT har afvist at udbetale 183.922 kr. i elafgifter og 69.158 kr. i moms, idet fonden kun har fradragsret for momsen og elafgifterne i samme omfang, som fondens fradragsprocent berettiger til, jf. momslovens § 38, stk. 1 og elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 16.

For 2004 kan CO₂-afgiften godtgøres med 10 % i samme omfang, som der kan ske godtgørelse af elafgiften, jf. dagældende kuldioxidafgiftslovs § 9, stk. 1 og stk. 4.

Det fremgår af elafgiftslovens § 11, stk. 16, at fradraget for elafgifter følger fradraget for moms. Det er endvidere en forudsætning for godtgørelse, at der foreligger en faktura vedrørende elkøbet eller, hvis der ikke foreligger en faktura på elkøbet, at en »melleghandler« af energien (ejendomsudlejer) har udfærdiget en opgørelse over virksomhedens elforbrug/afgifter i tilknytning til en huslejeopkrævning.

Godtgørelsen efter elafgiftsloven forudsætter, at denne sker på grundlag af en faktura, evt. opgørelse over elforbruget, i de pågældende bygninger, hvor den omhandlede elektricitet er forbrugt. Godtgørelse efter elafgiftsloven er således ikke forudsat at kunne ske efter en bimåling af elforbrugets fordeling på forskellige aktiviteter.

I henhold til momslovens § 38, stk. 1, er der for varer (el er defineret som en vare, jf. momslovens § 4, stk. 2), der anvendes i forbindelse med såvel momspligtig som momsfritaget virksomhed, fradragsret ud fra omsætningsfordelingen i virksomheden.

Ved kun at foretage en måling af det elforbrug, der har den højeste godtgørelse, og henføre resten af elforbruget til delvis fradrag ud fra virksomhedens momsfradragsprocent, er det SKAT's opfattelse, at forbrugets faktiske fordeling mellem momspligtige- og momsfritagne aktiviteter bliver mere fordrejet, end hvis opgørelsen alene baserede sig på en omsætningsfordeling. Fonden har et betydeligt elforbrug, der knytter sig til de momsfrie aktiviteter (pumper m.v. i akvarier).

SKAT fastholder, at fradrag for moms og elafgifter i fonden alene kan ske ud fra momsfradragsprocenten i fonden, jf. momslovens § 38, stk. 1, og elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 16.

Fondens påstand og argumenter

Fondens repræsentant har nedlagt påstand om, at fonden er berettiget til tilbagebetaling af det omhandlede momsbeløb efter reglerne i momslovens § 37, stk. 1, idet momsbeløbet hidrører fra elektricitetsforbrug, der på grundlag af måling kan henføres direkte til fondens momspligtige aktiviteter.

Der nedlægges endvidere påstand om, at fonden er berettiget til tilbagebetaling af det omhandlede el- og CO₂-afgiftsbeløb efter reglerne i elafgiftslovens § 11, stk. 16, jf. stk. 1 og dagældende CO₂-afgiftslovs § 9, stk. 4, jf. stk. 1.

Det gøres gældende, at adgangen til afgiftsgodtgørelse efter disse regler følger fondens fradragsret for moms af det omhandlede elforbrug. Det følger tillige af energiafgiftslovgivningens almindelige systematik, at fonden er berettiget til fuld godtgørelse af elforbrug, som ved måling kan henføres direkte til fondens momspligtige aktiviteter.

Efter momslovens § 37, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som købsmoms fratrække momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Efter momslovens § 38, stk. 1, gives der ret til delvist fradrag for købsmomsen af udgifter, der af den momsregistrerede virksomhed anvendes til både fradragsberettigede formål efter § 37, og til andre formål i virksomheden. Momsfradraget beregnes på grundlag af en omsætningsfordeling.

Efter momspraksis påhviler det den momsregistrerede virksomhed selv at dokumentere momsfradragsretten for sine omkostninger.

Selskabet får fra el-leverandøren faktureret den samlede el-leverance og afregner leverandøren efter fakturaen.

Fonden har ved måling af forbruget opgjort, hvor meget af det samlede elforbrug, der er anvendt til fuldt momspligtige aktiviteter, og som dermed er berettiget til fuldt momsfradrag. Fonden har ved den gennemførte måling af forbruget løftet sin dokumentationspligt for det fuldt fradragsberettigede elforbrug.

Det resterende elforbrug kan ikke henføres til enten momspligtige- eller til momsfrie aktiviteter og må derfor anses som fællesudgifter, der er omfattet af adgangen til delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk. 1.

Dette følger blandt andet af Landsskatterettens kendelse, offentliggjort i SKM2004.401.LSR, hvorefter der gives delvist momsfradrag for udgifter, som afholdes af et kunstmuseum til vedligeholdelse af parkanlæg mv. omkring museet. Landsskatterettens kendelse var begrundet med, at udgifterne i overensstemmelse med EF-dommene i sagerne vedrørende Midland Bank plc. (C-98/98) og Abbey National plc. (C-408/98) udgjorde generalomkostninger for virksomheden. Da udgifterne ikke kun vedrørte museets momspligtige eller momsfrie aktiviteter, måtte de anses som fællesudgifter med delvis fradragsret.

Skattecentrets krav om, at fondens samlede elforbrug er omfattet af reglerne om delvis fradragsret efter momslovens § 38, stk. 1, er dermed i strid med både momslovens ordlyd og den gældende momspraksis, henset til at en dokumenteret andel af virksomhedens elforbrug utvivlsomt vedrører virksomhedens 100 % momspligtige aktiviteter.

Efter elafgiftslovens § 11, stk. 16, tilbagebetales elafgiften til momsregistrerede virksomheder i samme omfang, som virksomhederne har fradragsret for moms af udgifterne til el og varme. Udgifterne skal kunne dokumenteres ved faktura eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår.

Det følger af disse regler, at elforbrug, der berettiger til fuldt momsfradrag, tilsvarende berettiger til fuld godtgørelse af elafgiften, såfremt forbruget i øvrigt er godtgørelsesberettiget efter loven.

Det elforbrug, som ifølge målinger er anvendt direkte til fuldt momspligtige formål, er derfor berettiget til fuld godtgørelse af el- afgiften.

I relation til skattecentrets begrundelse, hvorefter der skal foreligge en faktura eller en særlig opgørelse fra el-leverandøren, er det repræsentantens påstand, at fondens opgørelse af den fulde afgiftsgodtgørelse er udarbejdet på grundlag af en sådan faktura og med udgangspunkt i de deri anførte afgiftssatser. Godtgørelsesbeløbet er således opgjort efter en fordeling af det fakturerede elforbrug på grundlag af fondens egne målinger.

Skattecentrets anbringende om, at godtgørelse af elafgiften ikke er forudsat at kunne ske efter en bimåling af forbruget på fondens forskellige aktiviteter, må afvises.

Hele regelsættet omkring godtgørelse af energiafgifter hviler således på målinger af enten det godtgørelsesberettigede eller det ikke-godtgørelsesberettigede forbrug. Specifikt for godtgørelse af elafgift henvises til Punktafgiftsvejledningens afsnit F.6.6 vedrørende bilagsvirksomheder, hvoraf det for virksomheder med blandede aktiviteter fremgår:

»Hvis forbruget måles ved hjælp af én måler, beregnes godtgørelsen som hovedregel efter en omsætningsfordeling. Hvis forbruget til de enkelte aktiviteter måles, anvendes dette som grundlag for fordelingen af elforbruget.«

Der ses således ikke efter elafgiftsloven at være grundlag for at tilsidesætte en opgørelse over godtgørelsesberettiget elafgift baseret på virksomhedens egne dokumenterede målinger af det godtgørelsesberettigede forbrug.

Skattecentrets anbringende om, at en betydelig del af virksomhedens elforbrug knytter sig til momsfrie aktiviteter, herunder eksempelvis pumper mv. til akvarierne, må ligeledes afvises. Centrets øvrige elforbrug lader sig ikke adskille, da forbruget vedrører både momspligtige og momsfrie aktiviteter. Dette gælder både forbrug til belysning, ventilation og til drift af pumper mv. i bassinerne.

Der henvises til bindende svar fra skattecentret af 18. januar 2008, hvoraf det fremgår, at omkostninger af den omhandlede karakter udgør fællesomkostninger, som berettiger virksomheden til delvist momsfradrag efter reglerne i momslovens § 38, stk. 1.

Fonden er i henhold til elafgiftslovens bestemmelser berettiget til fuld godtgørelse af det målte forbrug til restaurant og butik/kiosk, medens det resterende elforbrug, som ikke lader sig adskille i forhold til den konkrete anvendelse, er omfattet af reglerne om delvis godtgørelse, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 16 og momslovens § 38, stk. 1.

Når fonden opsætter målere til at registrere elforbrug, der utvivlsomt anvendes i forbindelse med virksomhedens fuldt momspligtige aktiviteter, følger det af såvel momslovens ordlyd som det bagvedliggende direktiv, at virksomheden er berettiget til fuldt momsfradrag for købsmomsen heraf.

Det vil derfor være i strid med momsens neutralitet, såfremt der alene indrømmes delvist momsfradrag efter momslovens § 38, stk. 1, for dette forbrug.

Der ses ikke at være belæg for skattecentrets påstand om, at fradragsretten herved bliver fordrejet, idet fondens øvrige elforbrug har en sådan tilknytning til både momspligtige og momsfrie aktiviteter, at forbruget ikke vil kunne adskilles ved måling.

Fonden har i konsekvens af bindende svar fra skattecentret indsendt anmodning til SKAT om tilbagebetaling af moms for omkostninger, der knytter sig til anlæg og drift mv. af de zoologiske aktiviteter, som ikke tidligere har været omfattet af virksomhedens beregning af delvist momsfradrag.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Følgende fremgår af elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 1:

»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 fjernvarmewærk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.«

Følgende fremgår af elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 16, 1. pkt.:

»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 momslovens § 37, stk. 1 om fuld fradragsret:

»Registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 5.«

Af momslovens § 38 fremgår bl.a. følgende om delvis fradragsret:

»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.

(...)

Af momssystemdirektivet artikel 173 fremgår bl.a. følgende:

»Stk. 1. For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner. Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

Stk. 2. Medlemsstaterne kan træffe følgende foranstaltninger:

(...)

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes

(...)

Hvad angår spørgsmålet om fradragsret for moms, fremgår det, at fonden både har momspligtig og moms fritaget omsætning, og at fondens fradragsret for moms af fællesudgifter efter det oplyste opgøres efter momslovens § 38, stk. 1.

Danmark har ikke valgt at indføre hjemmel til at foretage en fordeling af fradragsretten efter benyttelse i henhold til momssystemdirektivets artikel 173, stk. 2, litra c. Er der således tale om indkøb af én vare eller ydelse, der udelukkende anvendes både til momspligtige og moms fritagne aktiviteter, er det ikke muligt at foretage en anden opdeling end den, der fremgår af momslovens § 38, stk. 1. Det indebærer, at fradraget skal opgøres ud fra en omsætningsfordeling.

Det er oplyst, at fondens indkøb af elektricitet afregnes til leverandøren ud fra én afregningsmåler. Der er således tale om ét samlet indkøb af elektricitet, og retten finder ikke, at dette ændres ved, at fonden selv foretager måling af dele af den forbrugte elektricitet ved bimålere. Retten anser herefter den forbrugte elektricitet som en fællesudgift omfattet af momslovens § 38, stk. 1, idet elektriciteten ikke udelukkende kan henføres til enten momspligtige eller moms fritagne aktiviteter.

Det er derfor med rette, at skattecentret ikke har godkendt det af fonden opgjorte momsfradrag på 69.158 kr. efter momslovens § 37, stk. 1.

Hvad angår spørgsmålet om godtgørelse af elektricitetsafgift, lægger retten til grund som ubestridt, at nærværende sag udelukkende vedrører elektricitet, der er godtgørelsesberettiget efter elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 1. Der er derfor med den måling, som fonden selv har foretaget ved bimålere, ikke tale om måling med henblik på opgørelse af en i henhold til elafgiftsloven godtgørelsesberettiget andel.

Det fremgår endvidere af elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 16, at afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og stk. 15 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for elektricitet. Opgørelsen af den tilbagebetalingsberettigede del efter § 11, stk. 16, sker således ikke i sig selv på grundlag af måling, men på baggrund af virksomhedens fradragsret for moms for elektricitet. Under hensyn til det ovenfor anførte vedrørende fondens fradragsret for moms er det således med rette, at

skattecentret ikke har imødekommet fondens anmodning om godtgørelse af 183.922 kr. vedrørende el- og CO2-afgift.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor, hvilket er tiltrådt af SKAT.