

Udskriftsdato: søndag den 14. juni 2026

**KEN nr 9818 af 15/11/2010 (Gældende)**

## Landsskatteretskendelse vedr. godtgørelse af elafgift

---

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: Skattemin.  
Landsskatteretten, j. nr. 09-00294

# Landsskatteretskendelse vedr. godtgørelse af elafgift

## Resumé

Et pengeinstitut havde ikke adgang til godtgørelse af elafgift i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 16 i samme omfang, som der var ret til godtgørelse af moms i henhold til momslovens § 45, stk. 4.

Klagen skyldes, at selskabet for perioden fra den 1. oktober 2005 til den 31. december 2007 i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 16, ikke er anset for berettiget til godtgørelse af elafgift i samme omfang, som selskabet har ret til godtgørelse af moms i henhold til momslovens § 45, stk. 4.

### *Landsskatterettens afgørelse*

Skattecentrets afgørelse stadfæstes.

### *Sagens oplysninger*

Det fremgår, at klageren (herefter kaldet selskabet) er en filial af selskabet H1, der er etableret i Tyskland. Filialen blev momsregistreret pr. 1. juli 2003 og fællesregistreret med selskabet H2 A/S pr. 1. oktober 2006.

Det fremgår, at selskabet driver virksomhed som pengeinstitut og har en betydelig portefølje af kunder i lande uden for EU. Selskabet har tillige momspligtige aktiviteter bl.a. med udlejning af fast ejendom.

Det er oplyst, at selskabet for den i sagen omhandlede periode har opgjort godtgørelse efter momslovens § 45, stk. 4, efter de retningslinjer, der er angivet i TfS 1997.374.

### *Skattecentrets afgørelse*

Selskabet er ikke anset for berettiget til godtgørelse af elafgift i samme omfang, som selskabet har ret til godtgørelse af moms efter momslovens § 45, stk. 4, jf. herved elafgiftslovens § 11, stk. 1, 2 og 16.

Virksomheder, der udøver finansielle aktiviteter i relation til udenlandske kunder uden for EU, er ikke berettiget til godtgørelse af elafgift, der forbruges i forbindelse med den pågældende aktivitet, uanset at virksomheden kan få godtgørelse af moms i relation til aktiviteterne i henhold til momslovens § 45, stk. 4.

Finansielle transaktioner som omhandlet i momssystemdirektivets artikel 169, litra c, er fritaget for afgift, jf. artikel 135, stk. 1, litra a-f. Finansielle transaktioner til aftagere uden for EU er således ikke momspligtige. Disse transaktioner giver derfor ikke adgang til godtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, da energien ikke forbruges i den momsregistrerede virksomhed i forbindelse med udøvelse af aktiviteter, der er omfattet af momsloven.

Elafgiftsloven, herunder bestemmelserne om godtgørelse af elafgift, er nationale særregler, der ikke strider mod EU-retten. Der er bl.a. henvist til SKM2001.552.TSS.

Under sagens behandling i Landsskatteretten har skattecentret bl.a. udtalt, at Vestre Landsret ved dom af 5. februar 2009, offentliggjort i SKM2009.466.VLR, har afsagt dom i en sag vedrørende godtgørelse af elafgift. Det fremgår af dommen, at sagsøgeren havde anvendt elektriciteten i forbindelse med finansiell virksomhed, som ikke er registreringspligtig. Sagsøgeren var derfor ikke berettiget til fradrag for moms af udgiften til elektricitet, og derfor heller ikke ret til godtgørelse af elafgift efter elafgiftslovens § 11, stk. 15.

Det er ydermere bl.a. udtalt, at momslovens § 45, stk. 4, har sin baggrund i 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 3, hvoraf det fremgår, at der kan ydes »fradrag for eller tilbagebetaling«. Direktivet stiller således nationalstaterne frit inden for denne ramme, og man har i Danmark valgt at anvende en godtgørelsesordning. Der er derfor ikke grundlag for at anse begreberne for synonyme med den konsekvens, at moms-

godtgørelse efter § 45, stk. 4, uanset ordlyden af tilbagebetalingsbetingelserne i elafgiftslovgivningen skulle føre til, at der består et krav på tilbagebetaling af elafgift.

### *Klagerens påstand og argumenter*

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabet er berettiget til godtgørelse af energiafgifter i samme omfang, som selskabet kan få godtgjort moms efter momslovens § 45, stk. 4.

Det er herved bl.a. anført, at udgangspunktet efter elafgiftslovens § 11, stk. 16, er, at procesenergi er godtgørelsesberettiget i samme omfang, som selskabet kan få tilbagebetalt moms vedrørende forbruget af energi. Det afgørende er derfor, om en godtgørelse efter § 45, stk. 4, udgør et »fradrag« for moms.

Momssystemdirektivets bestemmelser efterlader ingen tvivl om, at selskabets salg af finansielle ydelser til aftagere i tredjelande udgør en omsætning, som berettiger til momsfradrag efter præcis samme retningslinjer, som gælder for enhver anden omsætning, herunder almindelig momspligtig omsætning m.v. Der er herved henvist til momssystemdirektivets artikel 169, litra c, artikel 173 og artikel 174, stk. 1, litra a.

At man i Danmark har valgt at fastsætte en pro rata-sats for salg af finansielle ydelser til aftagere i lande uden for EU (§ 45, stk. 4) og en pro rata-sats for andre salg (§ 38, stk. 1), må tilskrives den omstændighed, at pengeinstitutter og forsikringselskaber for år tilbage ikke havde omsætning, som berettigede til fradrag efter momslovens § 38, stk. 1, og at man derfor havde behov for en bestemmelse, som kunne danne hjemmel for tilbagebetaling af moms vedrørende ydelser leveret til aftagere i tredjelande, jf. herved den tidligere særlige praksis for håndtering af fradragsret i forbindelse med pengeinstitutters momspligtige udlejning af bokse.

I relation til SKM2009.466.VLR og reglerne i 6. momsdirektiv er det bl.a. anført, at det ikke er korrekt, når landsretten lægger til grund, at direktivet, jf. artikel 17, stk. 3, stiller Danmark frit med hensyn til at vælge mellem tilbagebetaling og fradrag. Der er herved bl.a. henvist til både den oprindelige og den senere formulering af artikel 17, stk. 4.

Det fremgår således af den oprindelige bestemmelse i artikel 17, stk. 4, at Rådet vil vedtage bestemmelser for tilbagebetaling efter stk. 3, for virksomheder, der ikke er etableret i indlandet, og at medlemsstaterne kan afslå tilbagebetaling til virksomheder, der ikke er etableret på Fællesskabets område. Tilbagebetalingen kobles altså udelukkende sammen med ikke-indenlandske virksomheder. Det fremgår således, at tilbagebetalingsordningen udelukkende vedrører virksomheder, der ikke er etableret i indlandet. Denne argumentation kan imidlertid stadig mødes med et modargument om, at der i artikel 17, stk. 3, er nævnt såvel fradrag som tilbagebetaling.

Hvis artikel 17, stk. 3, derefter læses i lyset af artikel 28 f, stk. 3 og 4, hvor artikel 17, stk. 4, får et nyt indhold, er denne valgfrihed ikke længere tilstede. I stk. 4 er nu direkte henvist til de situationer, hvor den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling skal foretages. Den nye formulering af stk. 4 beskriver således udtømmende, i hvilke situationer, der kan gives tilbagebetaling, og fælles for de to muligheder er, at de berettigede virksomheder ikke er etableret i indlandet. Formuleringen »Den i stk. 3 omhandlede tilbagebetaling af merværdiafgiften foretages« må antages at afgrænse området for, hvem der er omfattet af tilbagebetalingsbegrebet i stk. 3. Det indebærer, at afgiftspligtige personer, der er etableret i indlandet, ikke er omfattet af området for tilbagebetaling. De må derimod have ret til fradrag.

Med indførelsen af momssystemdirektivet er der sket en fuldstændig separation af fradragsretten og tilbagebetalingen. Fradragsretten behandles nu i artikel 169, mens tilbagebetalingen behandles i artikel 170 og 171. Det fremgår nu udtrykkeligt af artikel 170, at tilbagebetaling vedrører afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer.

Der fremgår således en klar sondring mellem hvem, der kan opnå fradrag, og hvem der kan få tilbagebetaling, og sondringen sker på, om den afgiftspligtige person er etableret i indlandet eller ej. Dansk praksis, hvorefter der ydes tilbagebetaling til virksomheder etableret i Danmark, er herved umuliggjort.

Da momssystemdirektivet ikke har til hensigt at foretage materielle ændringer i forhold til 6. momsdirektiv, er der med artikel 169, og 170 i momssystemdirektivet alene tale om en præcisering af gældende ret. Når 6. momsdirektiv artikel 17 læses med udgangspunkt i momssystemdirektivet, er der ingen tvivl om, at virksomheder etableret i indlandet, har en fradragsret, der ikke kan erstattes af en godtgørelsesregel i national lov. Den danske regel med godtgørelsesret efter momslovens § 45, stk. 4, er således i strid med den i direktivet hjemlede fradragsret.

At der ikke kan skelnes mellem ret til fradrag og ret til godtgørelse ifølge momssystemdirektivet og tidligere 6. momsdirektiv, følger ligeledes af SKM2009.466.VLR, hvor SKAT tog bekræftende til genmæle og anerkendte, at der foretages én opgørelse af godtgørelsesprocenten og procenten for delvis fradragsret med én fælles oprunding til nærmeste hele tal. SKAT var således i denne sag enig i, at der ikke kan skelnes mellem fradragsret og ret til godtgørelse.

#### *SKAT Koncerncentrets udtalelse*

SKAT Koncerncentret har indstillet, at afgørelsen stadfæstes.

Spørgsmålet er, om det har nogen betydning for adgangen til godtgørelse af elafgift, at momsloven indeholder en adgang til godtgørelse til moms og momssystemdirektivet indeholder en adgang til momsfradrag.

Der henvises til SKM2001.552.TSS og til, at der hermed er lagt vægt på, at virksomheder, der får momsen godtgjort efter momslovens § 45, stk. 4, ikke er momsregistrerede virksomheder i momslovens forstand, og at de dermed ikke er omfattet af elafgiftslovens regler om godtgørelse af elafgift. En anmeldelse over for SKAT, jf. moms bekendtgørelsens § 31, anses dermed ikke for en registrering efter momsloven, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Under alle omstændigheder er der på nuværende tidspunkt ikke foretaget en endelig vurdering af, om virksomhedernes transaktioner omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 9g 11, litra a-e, er omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2.

#### *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

I medfør af elafgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder, bortset fra de i stk. 2 nævnte tilfælde, få tilbagebetalt afgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Efter elafgiftslovens § 16 (tidligere § 11, stk. 15), tilbagebetales afgiften i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for elektricitet og varme.

Vestre Landsret har den 5. februar 2009 afsagt dom i en sag, der bl.a. vedrørte et spørgsmål om godtgørelse af elafgift for en bank, der bl.a. leverede finansielle ydelser til kunder uden for EU. Landsskatteretten havde afsagt kendelse om, at banken i henhold til momslovens § 37 ikke var berettiget til fradrag for moms af udgifter til elektricitet, der var anvendt til brug for finansielle aktiviteter moms fritaget efter momslovens § 13, og at banken derfor ikke var berettiget til godtgørelse af elafgift vedrørende disse aktiviteter i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 5. Landsretten stadfæstede Landsskatterettens kendelse på dette punkt. Af landsrettens begrundelse og resultat fremgår bl.a. følgende:

»For så vidt angår sagsøgerens påstand 2 bemærkes, at det af den dagældende elafgiftslovs § 11, stk. 15, fremgår, at momsregistrerede virksomheder kan få afgifter, betalt i henhold til loven, godtgjort i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for elektricitet og varme. (...)

Det følger således af bestemmelseernes ordlyd, at retten til godtgørelse af afgift forudsætter, at der er opnået fradrag for indgående merværdiafgift.

Sagsøgeren har anvendt elektriciteten i forbindelse med finansiell virksomhed, som ikke er registreringspligtig. Sagsøgeren er derfor ikke berettiget til fradrag for moms af udgiften til elektricitet, og man har som følge heraf ikke ret til godtgørelse af elafgift efter elafgiftslovens § 11, stk. 15.

Efter momslovens § 45, stk. 4, kan virksomheder, der udøver finansiel aktivitet i relation til udenlandske kunder uden for EU, få godtgørelse af moms i relation til denne aktivitet.

Bestemmelsen i momsloven har sin baggrund i Rådets 6. direktiv 77/388/EØF artikel 17, stk. 3, hvor det fremgår, at der kan ydes »fradrag for eller tilbagebetaling« af moms i nogle nærmere angivne situationer herunder litra c, som svarer til momslovens § 45, stk. 4. Direktivet stiller således nationalstaterne frit inden for denne ramme, og man har i Danmark valgt at placere bestemmelsen i momslovens kapitel 10, som til forskel fra kapitel 9 om fradrag, omhandler betingelserne for at opnå godtgørelse.

Der er efter det anførte ikke grundlag for at anse begreberne som synonyme med den konsekvens, at momsgodtgørelse efter § 45, stk. 4, uanset ordlyden af tilbagebetalingsreglerne i el og CO<sub>2</sub> –afgiftslovgivningen skulle føre til, at der består et krav på tilbagebetaling af el- og CO<sub>2</sub> –afgifter.

(...)

Selskabets repræsentant har i nærværende sag i det væsentligste gjort gældende, at selskabet i henhold til 6. momsdirektiv og momssystemdirektivet har en fradragsret og ikke en godtgørelsesret for moms. Det er endvidere gjort gældende, at selskabet i konsekvens af den ukorrekte implementering af EU-retten i dansk ret kan støtte umiddelbar ret på de nævnte direktiver med den konsekvens, at selskabet er berettiget til godtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 16, i samme omfang, som selskabet er berettiget til godtgørelse af moms efter momslovens § 45, stk. 4.

Det fremgår imidlertid af sagens oplysninger, at selskabet i momsmæssig henseende har opnået godtgørelse i henhold til momslovens § 45, stk. 4. Det fremgår videre, at selskabet i den forbindelse har anvendt de særlige retningslinjer for godtgørelse, der er fastsat i TfS 1997.374, hvilke retningslinjer adskiller sig fra de almindelige regler i momsloven om fradrag for udgifter, der både anvendes i forbindelse med momspligtige og momsfritagne aktiviteter, jf. herved momslovens § 38, stk. 1.

Allerede under hensyn hertil finder retten ikke, at det af repræsentanten anførte giver grundlag for en ændring af den påklagede afgørelse. Det bemærkes herved bl.a., at selskabet under de foreliggende omstændigheder ikke har ret til eller har opnået fradrag for moms af de omhandlede udgifter til elektricitet.

Derfor stadfæstes den påklagede afgørelse.