

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10354 af 24/03/2015 (Gældende)

Bindende svar - Godtgørelse af energiafgift - Svømmehal - OPS

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 13-5988681

Bindende svar - Godtgørelse af energiafgift - Svømmehal - OPS

Skatterådet bekræfter, at spørger er at anse som forbruger af vand i forbindelse med drift og vedligehold af en svømmehal. Spørger har herefter mulighed for at få godtgjort vandafgiften efter vandafgiftslovens § 9, i det omfang vandet er brugt til momspligtig aktivitet.

Skatterådet bekræfter videre, at spørger ligeledes er berettiget til godtgørelse for elektricitet anvendt til procesformål i svømmehallen, på nær elektricitet udtaget i stikkontakter, samt delvis godtgørelsesberettiget for forbruget i saunaen og dampbadet.

Afslutningsvis bekræfter skatterådet, at vandrutsjebanen i svømmehallen ikke gør, at der er tale om bilagsvirksomhed efter elafgiftslovens § 11, stk. 2.

SKM2015. 271. SR - Skatterådsmøde 24. marts 2015

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at spørger er berettiget til fuld godtgørelse for den vandafgift, der forbruges i en svømmehal? -2. Kan det bekræftes, at spørger er berettiget til fuld godtgørelse for den elafgift, der vedrører procesformål i en svømmehal? -3. Kan det bekræftes, at spørger er berettiget til delvis godtgørelse for den elafgift, der vedrører drift af sauna og dampbad i en svømmehal? -4. Kan det bekræftes, at spørgers område med vandrutsjebane ikke kan anses for at vedrøre aktiviteter, der betragtes som forlystelse i forhold til bilaget vedrørende liberale erhverv? -4a. Såfremt spørgsmål 4 ikke besvares med et ja, kan det så bekræftes, at fordelingen af elforbruget til vandrutsjebanen skal opgøres ud fra et ressourceforbrug i forhold til svømmehallen som helhed?

Svar:

1. Ja-2. Ja, se dog indstilling og begrundelse. -3. Ja-4. Ja-4a. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en virksomhed, der blandt mange aktiviteter, forestår driften for en række virksomheder og offentlige institutioner.

En kommune har gennemført et udbud på en ny skole og svømmehal som et OPS-projekt (Offentligt-Privat Samarbejde).

OPS-leverandøren skal designe, projektere, anlægge, opføre og færdigindrette en institutionsbygning, en svømmehal og en grund, og overdrage disse til kommunen på ibrugtagningstidspunktet samt drive og vedligeholde dem i driftsfasen.

Selskabet A er kontraktholder på OPS-kontrakten med kommunen.

Spørger leverer drift, vedligeholdelse og energiforsyning af svømmehallen til A, til en fast aftalt pris på el, varme, vand og afløb. Beløbet faktureres gennem A til kommunen. Der ligger en underskrevet drifts- og vedligeholdelseskontrakt imellem spørger og A.

Spørger ejer 100 % af aktiekapitalen i A. Da A blev stiftet og kontrakten med spørger indgået, ejede spørger 50 % af aktiekapitalen og Selskab B ejede de andre 50 %. Efter B's konkurs har spørger fået fuld ejerskab over aktiekapitalen i A.

Anmodningen om bindende svar vedrører alene driften af svømmehallen.

Spørger har indsendt OPS-kontrakten indgået imellem A og kommunen, inkl. bilag 1 og 2, samt drifts- og vedligeholdelseskontrakten mellem A og spørger.

Det fremgår af OPS kontrakten at:

"OPS-leverandøren bærer i enhver henseende den risiko og det ansvar, der i anlægsfasen er forbundet med grunden og de bygninger, som efterfølgende skal indgå i OPS-leverandørens drift, som OPS-leverandøren havde ejendomsretten hertil, samt den risiko og det ansvar, der i Driftsfasen er forbundet med grunden, bygningen og svømmehallen, som om OPS-leverandøren havde ejendomsretten hertil, alene med de undtagelser, der positivt fremgår af aftalen.

OPS-leverandøren skal således sikre, at kommunen gennem hele aftalens løbetid sikres en velvedligeholdt, velfungerende og tidssvarende bygning og svømmehal uden at kommunen skal bruge ressourcer på opførelse, vedligehold, drift og tilsvarende serviceydelser, ud over hvad der udtrykkeligt fremgår af Aftalen".

OPS-Leverandørens ansvar i driftsfasen er beskrevet således i kontrakten:

"Løbende drift og vedligeholdelse af Bygningen, Svømmehallen og Grunden (både indvendigt og udvendigt, herunder vedligeholdelse af bygningsdele, installationer og inventar samt udskiftninger/fornyelser heraf) som nærmere angivet i Bilag 1 (funktionskrav) og Bilag 10 (Den tilbudte Anlægs- og driftsløsning) samt Aftalen i øvrigt med henblik på dels at opfylde de i bilag 1 anførte funktionskrav i hele Aftalens løbetid dels at tilsikre, at Bygningen, Svømmehallen og Grunden afleveres i velfungerende, velvedligeholdt og tidssvarende stand ved aftalens ophør.

Løbende levering af serviceydelser i form af forsyninger med vand, varme el og renovation, foreståelse af bygningsdrift, herunder ansættelse af eventuelt driftspersonale, anskaffelse af nødvendige materialer, værktøj og maskiner, servicelederfunktion, sikkerhed og brandslukning, adgangskontrol og vagt, alt som nærmere angivet i Bilag 1 (Funktionskrav) og bilag 10 (Den Tilbudte Anlægs- og Driftsløsning) samt Aftalen i øvrigt med henblik på dels at opfylde de i bilag 1 anførte funktionskrav i hele Aftalens løbetid dels at tilsikre, at Bygningen, Svømmehallen og Grunden afleveres velfungerende, velvedligeholdt og tidssvarende stand ved aftalens ophør.

Renhold/rengøring af Bygningen og Svømmehallen, indvendigt og udvendigt, samt af Grunden, alt som nærmere angivet i Bilag 1 (Funktionskrav) og bilag 10 (Den Tilbudte Anlægs- og Driftsløsning) samt Aftalen i øvrigt med henblik på dels at opfylde de i bilag 1 anførte funktionskrav i hele Aftalens løbetid dels at tilsikre, at Bygningen, Svømmehallen og Grunden afleveres i velfungerende, velvedligeholdt og tidssvarende stand ved Aftalens ophør".

Det fremgår videre af kontrakten, at:

"Kommunens ret til at bruge Bygningen og Svømmehallen efter ibrugtagning er alene begrænset i det omfang dette følger udtrykkeligt af denne Aftale.

Med mindre Kommunen skriftligt giver samtykke til andet, er OPS-leverandøren alene berettiget til at benytte Bygningen, Svømmehallen og Grunden i den udstrækning, dette er nødvendigt med henblik på OPS-leverandørens opfyldelse af sine forpligtelser i henhold til Aftalen".

Af bilag 2 (betalingsmekanisme) til OPS-kontrakten fremgår det af punkt 4 at:

"OPS-leverandøren vil løbende få betaling for forsyning efter budgetteret forbrug af el, vand og varme til de af Kommunen udmeldte enhedspriser... "

"For så vidt angår regulering af betaling af el skelnes mellem elforbrug, der vedrører bygningens og svømmehallens drift, og elforbrug, der vedrører udtag fra stikkontakter. Kommunen bærer hele forbruget på stikkontakter.

Såfremt forbruget af el, vand eller varme, i forhold til det i Den finansielle tilbudsmodel angivne energiforbrug, ændrer sig med mere end +/- 5 % for enten bygningen eller svømmehallen, kan både Kommunen og OPS-leverandøren anmode om regulering af den løbende betaling for forsyning efter en ny tilpasset baseline forudsætning.

Reguleringen vil alene ske såfremt de opstillede baseline-forudsætninger vedrørende brugertal og åbningstider er ændret med mere end +/- 10 % eller ved påvisning af uhensigtsmæssig brugeradfærd i forhold til den adfærd, der må forventes for en bygning eller svømmehal. "

...

"OPS-leverandøren vil udover ovennævnte kompensation for ændringer i forudsætningerne blive kompenseret årligt for prisudvikling af el, vand og varme"

Stikkontaktforbruget registreres på en selvstændig måler. Kommunen afregner direkte til spørger for dette forbrug. Afregning sker én gang om året, ved skoleårets afslutning i juni måned.

Det fremgår af drifts- og vedligeholdelseskontrakten imellem A og spørger at:

"Kontraktgrundlag

Nærværende kontrakt og de i Bilagslisten nedenfor nævnte bilag udgør de på kontrakts tidspunktet kendte og gældende dokumenter, der beskriver vilkårene for samt omfanget og karakteren af det drift-, vedligeholds- og servicearbejde (D/V-arbejde), som Kommunen har krav på levering af som beskrevet i OPS-kontrakten. Disse dokumenter udgør det samlede kontraktgrundlag for aftalen og dokumenterne har i øvrigt rangfølge, som de er opført i bilagslisten.

...

Driftsfasens varighed

Fra Ibrugtagningen, jf. OPS-kontraktens § 8, forventeligt ca. 25 år".

Og: Spørger vil ved underskrift af denne kontrakt over for Kommunen og OPS være ansvarlig for opfyldelsen af samtlige de forsynings-, drifts- og vedligeholds- og udskiftningsforpligtelser, der påhviler OPS i henhold til OPS-kontrakten, samt for levering af alle forsyninger af og til el, vand, varme, renovation mm, samt alle former for reparationer, justeringer og udskiftninger (betaling herfor er indeholdt i det aftalte vederlag) - jf. bl.a. OPS kontraktens bilag 1 (Funktionskrav).

Det fremgår videre af kontrakten at:

"Forpligtelserne indebærer, at Spørger efter back-to-back princippet fuldt ud påtager sig drift og vedligeholdelse, som overordnet nævnt i bl.a. i OPS-kontraktens § 1, og som bl.a. nævnt i OPS-kontraktens §§ 5.1.2, 13 og 17, og dermed opfylde samtlige de forpligtelser OPS har påtaget sig i henhold til det af Kommunen udarbejdede udbudsmateriale, herunder OPS-kontrakten, vedrørende driften og vedligeholdelsen af det udlejede, herunder fornødne reparationer og udskiftninger".

Spørger er en 100 % momspligtig virksomhed.

I forhold til det personale, der er naturligt knyttet til svømmehallen, er ansættelserne fordelt på følgende måde:

- Spørger
- Teknisk driftspersonale.
- Teknikere til vedligeholdelse af teknisk inventar og bygninger på svømmehallen.
- Rengøringspersonale.
- Kommunen
- Personale til administration og salg af billetter mv.
- Livreddere og andet personale i svømmehallens åbningstid.

Svømmehallen tilbyder en række forskellige bassiner til deres gæster. Der forefindes sportsbassin, træningsbassin, småbørnsbassin og varmtvandsbassin.

Derudover er der en vandrutsjebane med landing i eget bassin, en sauna og et dampbad.

Alle bassinerne bliver opvarmet via fjernvarme.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Den altovervejende hovedregel i forhold til godtgørelse af energiafgifter er, at afgifterne skal være forbrugt af virksomheden selv, og at godtgørelsen ydes i samme omfang, som virksomheden har fradrag for deres indgående moms.

Spørger driver svømmehallen for egen regning og risiko, da eventuelle funktionsmangler i driften vil medføre, at driftsbetalingen bliver nedsat, ligesom spørger betaler for el- og vandforbruget, og en eventuel prisforhøjelse på energi og vand vil øge spørgers omkostninger.

Da det er spørger, der driver svømmehallen og bærer den økonomiske risiko herved, og da det er spørger der "tænder og slukker" for forbruget i svømmehallen, er spørger også endelige forbruger af henholdsvis vand og elektricitet forbrugt i svømmehallen.

Betragtningen om endelig forbruger bestyrkes yderligere af eksempelvis drift af hoteller, hvor hotellet opnår godtgørelse for det forbrug af elektricitet og vand, som deres gæster forbruger på hotelværelserne, selvom det her er gæsterne, der i et vist omfang kan "tænde og slukke" for forbruget. Dette ændrer ikke ved, at hotellet betragtes som endelig forbruger.

I denne situation er det kommunen, der afregner moms af entrébilletterne, som sælges i svømmehallen. Selve driften har kommunen valgt at outsource til spørger, og denne service fakturerer spørger til kommunen og opkræver moms af den fulde betaling.

Spørger opfylder således betingelserne for at få godtgørelse af energiafgifter.

Det fremgår desuden af SKATs seneste version af den juridiske vejledning under punkt E. A. 4.6.12.2 under afsnittet "Idrætshaller, forsamlingshuse mv.", at i 1988 udtalte daværende skatteminister, at eksempelvis svømmehaller, der er frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom, kan få godtgjort afgifterne af olie, el, gas og kul, som anvendes til belysning, opvarmning mv.

Kravet omkring den frivillige momsregistrering for udlejning af fast ejendom er her indsat for at afskære de tilfælde, hvor en svømmehal bliver udlejet uden moms. Disse vil ikke kunne opnå godtgørelse for energiafgifterne, da godtgørelsen kun ydes i samme omfang, som svømmehallen har fradrag for momsen.

Dette betyder ligeledes, at en svømmehal som drives på almindelige vilkår og som opkræver moms af deres indtægter, vil have fuld godtgørelse for energiafgifterne.

Spørgsmål 1: Ja

Det er spørgers opfattelse, at spørger har fuld godtgørelse for den statslige vandafgift samt drikkevandsbidrag vedrørende det vand, som bliver forbrugt i svømmehallen. Godtgørelsen skal ydes i samme omfang, som spørger har fradrag for momsen.

I henhold til de normale godtgørelsesregler for vandafgift, vil al vandforbruget være at betragte som forbrug til procesformål, da der ikke er nogen andel af vandet, som benyttes til svømmehallen uvedkommende formål.

Da spørger er den faktiske forbruger af vandet, bør spørger følgelig have godtgørelse for vand forbrugt i svømmehallen.

Spørgsmål 2: Ja

Det er spørgers opfattelse, at spørger vil have fuld godtgørelse for den elafgift, som bliver forbrugt i svømmehallen og som vedrører almindelige procesformål som eksempelvis drift af pc'er og pumper til cirkulation af vand. Godtgørelsen skal ydes i samme omfang, som spørger har fradrag for momsen, og skal i øvrigt opgøres med de almindelige begrænsninger, som er gældende for så vidt angår elafgift.

Dette vil sige, at spørger vil have godtgørelse for den til enhver tid gældende sats.

Da spørger er den faktiske forbruger af elektriciteten, bør spørger følgelig have godtgørelse for elektricitet forbrugt til procesformål i svømmehallen.

Spørgsmål 3: Ja

I svømmehallen forefindes en sauna og et dampbad, der bliver opvarmet via elektricitet. Det er spørgers opfattelse, at dette forbrug bør betragtes på linje med forbrug til komfortvarme/komfortkøling. Godtgørelsen skal ydes i samme omfang, som spørger har fradrag for momsen, og skal i øvrigt opgøres med de almindelige begrænsninger, som er gældende for så vidt angår elafgift.

El-baseret komfortvarme/komfortkøling har været omfattet af en reduceret godtgørelsesret siden 1. januar 2012.

Da spørger, jf. spm. 2, er den faktiske forbruger af elektriciteten, bør spørger følgelig have delvis godtgørelse for elektricitet forbrugt til komfortvarme/komfortkøling i svømmehallen.

Spørgsmål 4: Ja

Det er spørgers opfattelse, at svømmehallen som helhed ikke er liberalt erhverv, der er omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Det faktum, at en andel af svømmehallen er forsynet med en vandrutsjebane, ændrer ikke herved.

Dette begrundes af spørger blandt andet med, at bilaget til elafgiftsloven blev indført med lov nr. 292 af 29. juni 1979. Såfremt svømmehaller skulle betragtes som værende forlystelse og dermed omfattet af bilaget, ville skatteministerens udtalelse fra 1988 omkring svømmehallers ret til godtgørelse for blandt andet elafgift være helt omsonst.

Der forefindes en række afgørelser, hvor decideret vandlande bliver betragtet som værende forlystelser i henhold til bilaget til elafgiftsloven. Det vil skabe en unaturlig opdeling af forbruget i svømmehallen,

såfremt man skulle udskille det område med vandrutsjebane fra det resterende svømmehallområde. Svømmehallen er én integreret virksomhed, som afgiftsmæssigt bør behandles ens i forhold til bilagsvirksomhed eller ej.

Vandrutsjebanen kan betragtes som en biydelse til hovedydelsen, som er adgang til at benytte svømmehallen. Man kan ikke særskilt købe adgang til vandrutsjebanen for et reduceret beløb, men køber entré til hele svømmehallens område.

Dette er i overensstemmelse med dansk praksis vedrørende biydelse/hovedydelse, der udspringer af EU-Domstolens sag C-349/96 Card Protection Plan, hvor en biydelse under visse betingelser momsmæssigt skal behandles på samme måde som hovedydelsen. Dette er blandt andet tilfældet, når bi-ydelsen (vandrutsjebanen) ikke udgør et mål i sig selv for kunderne, men et middel til at udnytte hovedydelsen (svømmehallen) på de bedst mulige betingelser.

Samme betragtninger er anlagt i SKM2011. 178. LSR vedrørende et selskab, hvis aktivitet bestod i drift af edb-systemer for flyselskaber. Uagtet at en del af deres aktivitet kunne kategoriseres som bureau-virksomhed i forhold til liberale erhverv, var der ikke en afgiftsmæssig begrundelse for at udskille denne del fra resten af virksomheden, og man betragtede hele selskabets elforbrug som værende godtgørelsesberettiget efter elafgiftsloven.

Dette er også gældende for svømmehallen, hvor man også skal anse svømmehallens aktiviteter under et. Der er heller ikke her grundlag for i afgiftsmæssig henseende at opdele svømmehallens aktiviteter.

Det er således spørgers opfattelse, at den andel af elforbruget, der kan henføres til området med vandrutsjebaner, ikke skal begrænses efter reglerne omkring liberale erhverv og bilaget til elafgiftsloven, men skal godtgøres på samme linje som forbruget beskrevet under spørgsmål 2.

Spørgsmål 4a: Ja

Såfremt spørgsmål 4 ikke kan besvares med et "ja", er det spørgers opfattelse, at spørger skal fordele deres elafgift imellem den almindelige proces-energi i svømmehallen som helhed og den proces-energi, der vedrører området ved vandrutsjebanen.

Området er en integreret del af svømmehallen, og det vil eksempelvis ikke være muligt at måle den andel af belysningen, som kan henføres til vandrutsjebanen. Det er spørgers opfattelse, at Spørger bør anlægge en fordelingsnøgle på baggrund af ressourceforbruget i forhold til vandrutsjebanen.

Da spørger ikke har en omsætningsfordeling mellem vandrutsjebane og svømmehal, skal energiforbruget fordeles på anden vis. spørger mener, at man bør beregne, hvor mange kvadratmeter vandrutsjebane-området udgør i forhold til svømmehallens samlede areal.

Når denne fordeling er fundet, skal det beregnes, hvor meget vandrutsjebanen er i drift i forhold til svømmehallens samlede driftstimer. Der vil være tidspunkter, hvor der er lukket for vandrutsjebanen i forhold til den almindelige åbningstid, og dette tidsrum skal ikke medregnes ved opgørelsen af forbruget, der kan henføres til vandrutsjebanen.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger er berettiget til fuld godtgørelse for den vandafgift, der forbruges i svømmehallen.

Lovgrundlag

Vandafgiftsloven § 1

Efter bestemmelserne i denne lov betales en afgift til statskassen af ledningsført vand, der forbruges her i landet.

Vandafgiftsloven § 3, stk. 2

Der skal til og med den 31. december 2017 betales et bidrag til drikkevandsbeskyttelse på 67 øre pr. m³ vand.

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....

Praksis

SKM2003. 175. LSR

En idrætshal blev udlejet på timebasis. Lejen dækkede individuelle lokaliteter som dele af den store sal med redskaber, omklædningsrum, toilet og bad. Landsskatteretten fandt, at tilbagebetaling af vandafgift skal administreres efter samme retningslinjer som gælder for tilbagebetaling af elafgift. Da der efter praksis vedrørende elafgift, sker tilbagebetaling af elafgift anvendt til idrætshaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom, fandt Landsskatteretten, at klager var berettiget til tilbagebetaling af vandafgift.

Begrundelse

Efter vandafgiftslovens § 1 skal der betales afgift til statskassen af ledningsført vand, der forbruges her i landet. I henhold til vandafgiftslovens § 9 i samme lov, kan momsregistrerede virksomheder som køber vand, som hovedregel få godtgjort afgift af vand i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående moms af vandet. Det gælder, når vandet er købt til brug for virksomhedens momspligtige aktiviteter. Drikkevandsbidraget i vandafgiftslovens § 3, stk. 2, kan ligeledes godtgøres.

Landsskatteretten har i SKM2003. 175. LSR fundet, at tilbagebetaling af vandafgift, skal administreres efter de samme retningslinjer der gælder for tilbagebetaling af elafgift.

Elafgiftsloven indeholder en særlig begrænsning vedrørende tilbagebetaling af afgift på el der er forbrugt til belysning. Vandafgiftsloven indeholder ikke en tilsvarende særregel. Svaret på spørgsmål 1 og 2 er derfor ikke identiske (se spørgsmål 2).

Afgørende for tilbagebetaling af afgift er, at de afgiftspligtige varer er forbrugt af virksomheden. Det er SKATs opfattelse, at for at spørger kan anses som forbruger, skal bl.a. driften af svømmehallen have et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold, og dermed være forretningsmæssigt begrundet. Spørger skal samtidig være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over anlægget og kunne foretage egne dispositioner fx i forhold til personale, driftsmidler mv. Driften af svømmehallen skal endvidere ske for Spørgers egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte.

Det fremgår af den indsendte drifts- og vedligeholdelseskontrakt, at spørger står for driften af svømmehallen i 25 år, i forhold til dennes tekniske funktion og vedligehold. Spørgers personale står for den tekniske drift, vedligehold af teknisk inventar og bygning, samt rengøring. Hvert kvartal fakturerer spørger A for drifts- og vedligeholdsbetaling. I betalingen indgår det budgetterede forbrug af el, vand og varme inkl. afgifter. Faktureringen sker efter en aftal baseline, der alene kan reguleres efter opfyldelse af specifikke forhold. Det er spørger der bærer risikoen for, om der forbruges mere eller mindre vand end budgetteret i baseline.

Det er SKATs vurdering, at spørger forbruger vand i forbindelse med driften og vedligeholdet af svømmehallen. Den af spørger ydede ydelse, har et selvstændigt erhvervmæssigt indhold, og spørger har i den konkrete sag, en råderet over udstyr og ydelser, i et omfang, der opfylder forbrugskriteriet. Spørger har herefter mulighed for at få godtgjort vandafgiften efter vandafgiftslovens § 9, i det omfang vandet er brugt til momspligtig aktivitet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja"

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at spørger er berettiget til fuld godtgørelse for den elafgift, der vedrører procesformål i svømmehallen?

Lovgrundlag

Elafgiftsloven § 1

Efter bestemmelserne i denne lov svares en afgift til statskassen af elektricitet, der forbruges her i landet.

Elafgiftsloven § 11, stk. 1 og 2.

Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1. af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet.
2. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er særskilt leveret til virksomheden fra et fjernvarmewærk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
3. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

Stk.2. Tilbagebetaling kan dog ikke finde sted for så vidt angår afsætning af de i bilag 1 til nærværende lov nævnte ydelser, jf. dog stk. 3. Tilbagebetaling finder endvidere ikke sted for virksomheder, der afsætter belysning, med undtagelse af afsætning af belysning til virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, i det omfang modtagervirksomheden har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort.

Forarbejder

Almindelige bemærkninger til L64, fremsat den 12. november 2014.

2.9. Elektricitet til belysning

Elektricitet til belysning anses i dag som forbrugt af den, der forbruger belysningen. Elafgiftsloven foreslås præciseret således, at elektricitet til belysning fremover anses som forbrugt af den, der direkte forbruger elektriciteten. Præciseringen sikrer, at bestemmelsen får en direktivkonform ordlyd.

For fortsat at imødegå, at husholdninger, ikke-momsregistrerede virksomheder og liberale erhverv, der som udgangspunkt skal betale afgift af elektricitet til belysning, kan udlicitere belysningsopgaven til en godtgørelsesberettigede belysningsvirksomhed og derved opnå lavere pris på elektricitet til belysning, indsættes der endvidere en særregel for virksomheder, der leverer belysning. I særreglen begrænses belysningsvirksomheders adgang til godtgørelse af elafgift af elektricitet.

Begrundelse

Der skal som udgangspunkt svares afgift af den elektricitet, der forbruges her i landet jf. elafgiftslovens § 1. Momsregistrerede virksomheder kan efter elafgiftslovens § 11, opnå hel eller delvis tilbagebetaling af elafgift, som er forbrugt i virksomheden. Varer indkøbt med henblik på videresalg, anses ikke som forbrugt af virksomheden.

Vedrørende afgift på elektricitet til belysning, fremgår det af elafgiftslovens § 11, stk. 2, 2. pkt., at tilbagebetaling ikke finder sted for virksomheder, der afsætter belysning, med undtagelse af afsætning af belysning til virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, i det omfang modtagervirksomheden har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort.

Afgørende for tilbagebetaling af afgift er, at de afgiftspligtige varer er forbrugt af virksomheden. Det er SKATs opfattelse, at for at Spørger kan anses som forbruger, skal bl.a. driften af svømmehallen have et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold, og dermed være forretningsmæssigt begrundet. Spørger skal samtidig være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over anlægget og kunne foretage egne dispositioner fx i forhold til personale, driftsmidler mv. Driften af svømmehallen skal endvidere ske for spørgers egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte.

Det fremgår af den indsendte drifts og vedligeholdelseskontrakt, at Spørger står for driften af svømmehallen i 25 år, i forhold til dennes tekniske funktion og vedligehold. Spørgers personale står for den tekniske drift, vedligehold af teknisk inventar og bygning, samt rengøring. Hvert kvartal fakturerer spørger A for drifts- og vedligeholdsbetaling. I betalingen indgår det budgetterede forbrug af el, vand og varme inkl. afgifter. Faktureringen sker efter en aftal baseline, der alene kan reguleres efter opfyldelse af specifikke forhold. Det er spørger der bærer risikoen for, om der forbruges mere eller mindre vand end budgetteret i baseline.

El til belysning

Det SKATs vurdering, at elektricitet brugt til at producere belysning, er forbrugt af Spørger. Spørger har som udgangspunkt derfor mulighed for at få afgiften godtgjort. Godtgørelsen af afgiften af denne elektricitet er betinget af, at modtagervirksomheden af belysningen, har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort.

Dette bindende svar tager ikke stilling til, hvorvidt modtagervirksomheden A har adgang til godtgørelse for elafgift.

El til stikkontakter

Det fremgår at OPS-kontraktens bilag 2, at der skelnes imellem elforbrug der er gået til drift, og elforbrug der vedrører udtag fra stikkontakt. Kommunen bærer hele forbruget på stikkontakter. Endvidere

har spørger oplyst, at elforbruget fra stikkontakterne måles selvstændigt, og direkte viderefaktureres til kommunen.

Det er SKATs vurdering, at spørger for denne del af elforbruget, alene står for et indkøb, med efterfølgende videresalg. Spørger er herefter ikke at anse som forbruger af el udtaget på stikkontakter, og derfor ikke opnå tilbagebetaling af elafgiften for denne el.

El til andre installationer

Det er SKATs vurdering, at el brugt i andre installationer er forbrugt af spørger i forbindelse med den ydelse spørger leverer til A. Spørger har herefter mulighed for at få godtgjort elafgiften efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, i det omfang strømmen er brugt til momspligtige aktiviteter.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja", se dog indstilling og begrundelse.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at spørger er berettiget til delvis godtgørelse for den elafgift, der vedrører drift af sauna og dampbad i svømmehallen.

Lovgrundlag

Se spørgsmål 2

Elafgiftslovens § 11, 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. Endvidere ydes der ikke tilbagebetaling af afgiften af elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, som leveres fra virksomheden. Tilbagebetaling kan heller ikke finde sted for elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, eller af kulde leveret til virksomheden til køling af rum, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn. Tilbagebetaling kan heller ikke finde sted for elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, som er leveret til virksomheden, og som virksomheden forbruger som rumvarme eller varmt vand eller leverer til andre. Der ydes dog tilbagebetaling for afgiften af varme, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, såfremt højst 10 pct. af den energi, der er forbrugt i anlægget, bidrager til rumopvarmning. For afgiftspligtig elektricitet til formål, som er nævnt i 1., 3. eller 4. pkt., ydes dog tilbagebetaling af afgift nævnt i § 6, stk. 1, 2. pkt., med 42,8 øre pr. kWh (2015-niveau), herunder for ydelser omfattet af stk. 2.... (SKATs understregning)

Begrundelse

Som udgangspunkt svares afgift af den elektricitet, der forbruges her i landet jf. elafgiftslovens § 1. Momsregistrerede virksomheder kan efter elafgiftslovens § 11, opnå hel eller delvis tilbagebetaling af elafgift, som er forbrugt i virksomheden. Der er alene mulighed for delvis godtgørelse af elektricitet anvendt til opvarmning og evt. komfortkøling, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Spørger opvarmer svømmehallens sauna og dampbad ved brug af elektricitet.

Det er SKATs vurdering, at el brugt til opvarmningen af saunaen og dampbadet er omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3. Idet Spørger bliver anset som forbruger af el i svømmehallen, jfr. spørgsmål 2, er Spørger berettiget til delvis godtgørelse, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3, 7. pkt.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "ja"

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at spørgers område med vandrutsjebane ikke kan anses for at vedrøre aktiviteter, der betragtes som forlystelse i forhold til bilaget vedrørende liberale erhverv.

Lovgrundlag

Elafgiftsloven § 11, stk. 1 og 2.

Se spørgsmål 2.

Elafgiftslovens bilag 1

Liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. § 11, stk. 2

Advokater.

Arkitekter.

Bureauer (bl.a. vagtbureauer, ægteskabsbureauer).

Forlystelser, herunder teaterforestillinger, biografforestillinger mv.

Landinspektører.

Mæglere.

Reklame.

Revisorer.

Rådgivende ingeniører.

Praksis

E. A. 4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom

"...

I 1988 udtalte den daværende skatteminister, at idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivillig registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom, kan få godtgjort afgifterne af olie, el, gas og kul, som anvendes til belysning, opvarmning mv."

Begrundelse

Momsregistrerede virksomheder har som udgangspunkt adgang til hel eller delvis godtgørelse af afgift af elektricitet, der er anvendt til procesformål i virksomheden jf. elafgiftslovens § 11. Efter elafgiftslovens §

11, stk. 2, kan tilbagebetaling ikke finde sted for så vidt angår afsætning af de i bilaget til loven nævnte ydelser.

Det er de i den pågældende virksomhed udøvede aktiviteter, og ikke dens betegnelse, der er afgørende for, om hvorvidt virksomheden er omfattet af bilag 1.

Svømmehaller i traditionel forstand er ikke omfattet af bilagsvirksomhed, jf. skatteministerens udtalelse fra 1988.

I svømmehallen er der et sportsbassin, et træningsbassin, et småbørnsbassin, et varmtvandsbassin, og en vandruksjebane.

Det er SKATs vurdering, at vandruksjebanen ikke skal tages ud og betragtes som en selvstændig forlystelsesaktivitet, eller at vandruksjebanen gør, at der i sagen er tale om et vandland og ikke en svømmehal. Svømmehallen kan derfor ikke henføres til de i bilaget nævnte typer ydelser.

Spørgers område med vandruksjebane er ikke omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "ja".

Spørgsmål 4a

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørgsmål 4 ikke besvares med et ja, kan det så bekræftes, at fordelingen af elforbruget til vandruksjebanen skal opgøres ud fra et ressourceforbrug i forhold til svømmehallen som helhed.

Begrundelse

Som følge af indstillingen til svar på spørgsmål 4 bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4a besvares med "bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.