

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10092 af 17/11/2020 (Gældende)

Godtgørelse af elafgift for kunders adgang til elinstallation m.v.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0734658

Godtgørelse af elafgift for kunders adgang til elinstallation m.v.

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger kunne anses som forbruger af elektriciteten og dermed var berettiget til godtgørelse af elafgift for elektricitet forbrugt ved kunders adgang til elinstallation m.v. i forbindelse med Spørgers levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne.

Dette omfatter dog ikke al elektricitet vedrørende situationer, hvori kundernes betaling kunne ændres/justeres bagudrettet på baggrund af det faktiske forbrug eller andre forhold vedrørende elektriciteten, herunder prisændringer, da dette reelt svarer til og kan sidestilles med, at kunderne betaler særskilt for elektriciteten.

Skatterådet 17. november 2020 - SKM2021. 68. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger anses som forbruger af elektriciteten og dermed er berettiget til godtgørelse af elafgift i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 for elektricitet forbrugt ved kunders adgang til elinstallation m.v. i forbindelse med Spørgers levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Om Spørger:

Spørger er totalleverandør af landsdækkende trådløse netværksforbindelser.

Spørger leverer en række forskellige løsninger.

Spørger er en uafhængig netværksoperatør, som distribuerer landsdækkende trådløse netværksforbindelser.

Spørgers kunder, som denne anmodning om bindende svar vedrører, har deres transmitter-udstyr tilkoblet antenneudstyr anbragt i Spørgers master. Spørger leverer dermed en service i form af masteindplacering, husning af teknisk udstyr og vedligeholdelsesservice samt i forbindelse hermed adgang til elinstallation, herunder i nogle tilfælde også adgang til nødstrømsanlæg, der forsyner kundens udstyr med elektricitet.

Spørger hverken ejer eller driver kundens udstyr, og Spørger har derfor ikke et samlet driftsansvar. I enkelte tilfælde, og overfor nogle af kunderne yder Spørger dog serviceassistance og bistår kunden med deres drift. Spørger har dog stadig ikke driftsansvaret. Elektriciteten til kundens udstyr leveres fra bystrøm via Spørgers elinstallationer. I de fleste tilfælde leveres elektriciteten fra bystrøm eller en nødstrømsgenerator.

Spørger holder desuden opsyn og udfører service, men det er i de fleste tilfælde kunderne selv, der vedligeholder og servicerer deres udstyr, som enten er anbragt i Spørgers bygning eller i kabine nær mastens fod.

Kunderne lejer dermed en plads i Spørgers master. Det er ikke praktisk muligt for kunderne at opstille master selv, og kundernes udstyr kan ikke fungere uden en mast. Den proces, som kunderne har brug for i deres virksomhed, kan alene lade sig gøre ved brug af Spørgers master. Udstyret kan ikke fungere

uden Spørgers ydelser og udstyr. Derfor anvender kunderne Spørgers infrastruktur og anlæg, herunder evt. nødstrømsanlæg.

Masterne som Spørgers kunder anvender til brug af deres udstyr anvendes også af andre. Masteejere anvender hinandens master, og der er flere, som anvender masterne samtidig. Masterne, som er omfattet af denne anmodning, ejes og drives af Spørger.

Nogle af kunderne, som denne anmodning om bindende svar vedrører, har udstyr i Spørgers bygninger og anvender derved Spørgers tekniske installationer. Hvis kundens kabine ved masten er forsynet fra Spørgers tekniske elinstallationer, bliver kunden faktureret med et fast beløb for elektricitet som en del af aftalen med Spørger.

Det er dog ikke det faktiske forbrug af elektricitet, der faktureres, men derimod et fast forbrug, da den enkelte kunde ikke har egen måler. Det af spørger fakturerede elforbrug justeres ikke afhængig af kundens faktiske forbrug. Afgiften specificeres desuden ikke.

Betalingen er et fast årligt beløb og dækker elektriciteten, men også en form for bidrag til den løbende vedligeholdelse af Spørgers tekniske installationer. Størrelsen på bidraget til den løbende vedligeholdelse afhænger af forbruget af elektricitet. De tekniske installationer driver og vedligeholder Spørger for egen regning og risiko.

Spørger har ikke som anmodet om afklaret de nærmere forhold omkring vedligeholdelsesbidraget i forbindelse med afgivelse af høringssvar. Det har givet anledning til et generelt forbehold under Skatte-styrelsens indstilling og begrundelse.

Kundernes udstyr har et jævnt årligt forbrug af elektricitet. Dog kan nogle kunder anvende køleanlæg i deres kabiner, og disse kører mest om sommeren, hvorfor der kan forekomme sæsonudsving.

Spørger kan aflæse forbruget af kWh af databladet for kundens udstyr og dermed foretage et retvisende estimat af, hvad det årlige forbrug af elektricitet vil være (da udstyret kører 24 timer i døgnet året rundt). Dette elforbrug kan dermed omregnes til en fast betaling (elektricitet og vedligehold) for kunden, som skrives ind i aftalen.

I nogle tilfælde er nævnte datablad upræcist, eller det estimerede forbrug af elektricitet afviger fra erfaringer for lignende udstyr i drift på andre lokationer. Hvis der er et køleanlæg, er det normalt, at der kan tillægges lidt ekstra elforbrug for sæsonudsving.

Ved fejlestimering af det årlige forbrug af elektricitet, og der dermed er forbrugt mere elektricitet end estimeret, er det i alle tilfælde Spørger, der bærer denne risiko. Hvis der er forbrugt mindre elektricitet end estimeret, får Spørger en gevinst derfra. Elforsyningen sker således for Spørgers regning og risiko.

Det fakturerede faste elforbrug til kunderne udgør blot en oplysning om et aftalt omkostningselement, som skal indgå i den samlede pris for Spørgers ydelser til kunden.

Da der er flere, der anvender masterne samtidig, er det ikke teknisk muligt at opgøre kundens elektricitet anvendt til kundens udstyr særskilt, hvorfor elforbruget estimeres. Der kan dog opsættes en bimåler på Spørgers mast for at måle elforbruget anvendt til kundens udstyr. Dette vil dog være uhensigtsmæssigt, da der skal opsættes en måler for hver enkelt kundes udstyr tilkoblet Spørgers antenne og master, hvilket vil være uforholdsmæssigt dyrt i installation.

Omkostningerne ved installation af bimålere, drift heraf samt aflæsning og rapportering af elforbruget ved separat måling er meget store sammenlignet med værdien af den forbrugte elektricitet.

Det er derfor i både kundernes og Spørgers interesse ikke at tilføje disse omkostninger til opsætningen af separate målere, men i stedet estimere elforbruget som beskrevet ovenfor for kundernes brug af Spørgers master, når Spørger servicerer kunderne i form af masteindplacering og tekniske løsninger, der forsyner kundens transmitterudstyr med elektricitet.

Det er oplyst, at Spørger er momsregistreret og har fuldt momsfradrag for momsen af sit køb af den omhandlede elektricitet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1 - Spørger mener, at det stillede spørgsmål skal besvares med "Ja".

Det er Spørgers vurdering, at Spørger er den faktiske forbruger af elektricitet forbrugt i Spørgers master, når Spørger forsyner kunden med elektricitet til brug for udsendelse af signal fra kundens udstyr.

1. Lovgivning

Elafgiftsloven

Det følger af elafgiftslovens § 1, at der skal svares en afgift til statskassen af elektricitet, der forbruges i Danmark. Afgiften skal ifølge § 3 svares enten af den, der leverer elektricitet til forbrug her i landet, eller den, der til eget forbrug fremstiller elektricitet. Ved den, der leverer elektricitet til forbrug her i landet forstås net- og transmissionsvirksomheder omfattet af § 19 i lov om elforsyning, jf. elafgiftslovens § 3, stk. 2.

Det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 2, at:

"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, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling,*

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 fjernvarmeværk 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 momsloven, i det omfang modtagervirksomheden har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort."

Ifølge elafgiftsloven er der objektivt set tre forhold, som skal være opfyldt, for at en virksomhed kan opnå godtgørelse af elektricitet. For det første skal virksomheden være registreret efter momsloven, og momsen på indkøbet af elektriciteten skal være momsfradragsberettiget. Endvidere skal den afgiftspligtige elektricitet være forbrugt af virksomheden. Slutteligt må aktiviteten, hvortil elektriciteten forbruges, ikke være underlagt et af de nævnte tilfælde i elafgiftslovens § 11, stk. 2.

Elforbruget i punkt 2 og 3 drejer sig hovedsageligt om elektricitet til at skabe varme og kulde, men der gælder en længere række undtagelser til, hvad der ikke er omfattet af bestemmelsen. Det stillede spørgsmål vedrører elforbruget efter punkt 1, hvorfor vi ikke behandler elforbruget efter punkt 2 og 3.

Spørger er registreret for moms og opfylder den momsmæssige betingelse. Endvidere skal det bemærkes, at Spørgers forbrug af elektricitet ikke er omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2.

Det relevante spørgsmål er derfor, om Spørger er den faktiske forbruger af elektricitet forbrugt i kundernes udstyr i forbindelse med anvendelsen af Spørgers master, når Spørger forsyner (herunder videreforsyner, i de tilfælde, hvor elektriciteten til kundens udstyr leveres fra bystrøm eller nødstrømsgenerator) kunden med elektricitet.

Energibeskatningsdirektivet

Elafgiftsloven er underlagt energibeskatningsdirektivets (Rådets Direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet).

Hvorvidt Spørger er den faktiske forbruger af den forbrugte elektricitet, skal fortolkes i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivets (Rådets Direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet).

I energibeskatningsdirektivets artikel 11 defineres det erhvervsmæssige forbrug af elektricitet som *"(...) forbruget i en erhvervsmæssig enhed, som identificeret i overensstemmelse med stk. 2, der selvstændigt og uanset stedet leverer varer og tjenesteydelser, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende økonomiske virksomhed"*.

Det er således defineret i energibeskatningsdirektivet, at en virksomhed er den erhvervsmæssige forbruger af energi, såfremt den forbruger energi med henblik på en erhvervsmæssig levering af varer og ydelser uanset formålet med den økonomiske virksomhed.

Det er derfor vores opfattelse, at Spørger er den faktiske forbruger af elektriciteten, når Spørger forsyner/videreforsyner kunden med elektricitet, for at kunden kan anvende Spørgers master samt kundens eget udstyr.

2. ____ Praksis

Forbrug af elektricitet er behandlet flere gange i praksis.

I SKM2017. 459. SR blev det behandlet, hvorvidt spørger var berettiget til godtgørelse for afgift af elektricitet fra UPS-batterier, som anvendes til at sikre en stabil strømtilførsel i spørgers datacentre inden elektriciteten blev forbrugt af datacenterets kunder. Skatterådet fandt, at spørger var den faktiske forbruger af elektriciteten:

"(...) spørger i sit datacenter driver en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet. UPS'erne er en vigtig del af denne aktivitet, idet strømmen fra UPS'erne sikrer, at spørger kan levere en stabil ydelse til sine kunder. UPS'en og de øvrige ydelser kan ikke umiddelbart skilles ad."

Det fremgår desuden af det bindende svar, at Skattestyrelsen i et tidligere ikke-offentliggjort bindende svar har vurderet, at spørger, hvis hovedaktivitet er at stille fibernet og dermed fiber transmission til rådighed for kunderne, kunne opnå godtgørelse af afgift af elektricitet, når elforbruget til kunderne blev opgjort på baggrund af størrelsen på sikringer placeret på ledninger til udstyret. Det fremgår desuden, at årsagen hertil var, at det vil være uforholdsmæssigt dyrt at etablere strømmålere på hvert enkelt udstyr.

3. Den juridiske vejledning

I følge Den Juridiske Vejledning 2020-2, afsnit E. A. 4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet, kan virksomheders forbrug af elektricitet til f.eks. drift af maskiner, produktionsanlæg og edb-udstyr, belysning samt pumper og blæsere i forbindelse med ventilation i virksomhedens lokaler, anses for at være elektricitet, der er anvendt til procesformål.

Ved vurderingen af, hvorvidt Spørger er den faktiske forbruger af elektriciteten, er det derfor afgørende, at Spørger har et selvstændig erhvervsmæssigt indhold, er driftsmæssigt ansvarlig, og har råderet over kundens udstyr i forbindelse med anvendelsen af Spørgers master, herunder kan foretage egne dispositioner ift. driftsmidler mv.

Skattestyrelsen har i Den Juridiske Vejledning, version 2.9 af 31.01.2018, afsnit E. A. 4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom, oplistet en række situationer, hvor Skattestyrelsen konkret forholder sig til, hvorvidt virksomheder i en række situationer skal anses for at være den faktiske forbruger af elektriciteten.

Skattestyrelsen vurderer desuden, hvorvidt virksomhederne i de konkrete situationer er berettiget til godtgørelse af afgift af elektricitet. Her fastslår Skattestyrelsen bl.a., at:

"(...) Campingpladser og lystbådehavne kan ikke opnå afgiftsgodtgørelse for elektricitet, der leveres til forbrug i campingvogne og lystbåde mv."

Skattestyrelsen lægger til grund, at campingpladser og lystbådehavnene ikke er de faktiske forbrugere af elektriciteten, hvorfor de ikke kan få godtgjort elafgiften. Skattestyrelsen vurderer altså, at elektriciteten er selve ydelsen, som campingpladser og lystbådehavnene leverer til hhv. campisterne og bådejerne. Skattestyrelsens praksis vedrørende campingpladser og lystbådehavne er blevet tilsidesat ved lov nr. 122 af 08.02.2018.

4. Konklusion

Der er indgået aftale mellem kunderne og Spørger om, at Spørgers mast benyttes til at udsende signal fra kundernes udstyr, samt at Spørger holder opsyn med masterne og kundernes udstyr i masten.

Det er ikke Spørger, der varetager driften af kundernes udstyr, men kunderne selv.

Spørger vedligeholder og drifter elinstallationen omkring masten (og området hvor kabinen står, fx adgangsforhold og hegn mv.), herunder videreforsyner kunden med elektricitet samt sørger for nødstrømsanlæg, hvis kunden ønsker dette.

Kunderne lejer en plads i Spørgers master. Det er ikke praktisk muligt for kunderne at opstille master selv, og transmitterne kan ikke fungere uden en mast. Den proces, som er det, kunderne har brug for i deres virksomhed, kan alene lade sig gøre ved brug af Spørgers master (eller ved at anvende andre master i andre geografiske områder). Udstyret kan ikke fungere uden Spørgers ydelser og udstyr, men det er kunden, der anvender Spørgers infrastruktur og anlæg, herunder nødstrømsanlæg.

Kunden faktureres for elektricitet som en del af aftalen med Spørger. Afgiften specificeres ikke. Det er ikke det faktiske forbrug af elektricitet, der faktureres, men derimod et retvisende estimeret fast forbrug, da den enkelte kunde ikke har egen måler. Elforbruget omregnes derfor til en fast betaling inklusiv et bidrag til den løbende vedligeholdelse af Spørgers tekniske installationer, som skrives ind i aftalen med kunden.

Ved fejlestimering af det årlige forbrug af elektricitet, således at kunden forbruger mere elektricitet end estimeret, er det Spørger, der bærer denne risiko.

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at Spørger er den faktiske forbruger af elektricitet forbrugt i Spørgers master, når Spørger forsyner kunden med elektricitet, så kunderne kan anvende deres udstyr. Vi mener derfor, at Spørger er berettiget til godtgørelse af elafgift for elektricitet forbrugt af Spørger ved levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne. Spørgsmål 1 skal derfor efter vores opfattelse besvares med et "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger skal anses som forbruger af elektriciteten og dermed er berettiget til godtgørelse af elafgift i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 for elektricitet forbrugt ved kunders adgang til elinstallation m.v. i forbindelse med Spørgers levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne.

Begrundelse

Før lov nr. 104 af 13. februar 2018 havde elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 denne ordlyd:

"§ 11. 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,

(...)"

I kraft af lov nr. 104 af 13. februar 2018, som rummer den seneste ændring af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, fik bestemmelsen denne ændrede ordlyd:

"§ 11. 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, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling,

(...)"

Følgende fremgår af forslaget til ændringen, jf. lovforslag nr. 122 fremsat den 20. december 2017 (understregningerne er Skattestyrelsens):

"2. Lovforslagets indhold

2.1. Lempelser i elafgiften for campingpladser og lystbådehavne

(...)

2.1.2. Lovforslaget

Det foreslås, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret campingplads forsyner sine gæsters medbragte campingvogne m.v. med uden særskilt betaling, anses for at være forbrugt af campingpladsen. Det foreslås ligeledes, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret lystbådehavn forsyner sine lejeres medbragte lystbåde med uden særskilt betaling, anses for at være forbrugt af lystbådehavnen.

I den omfattede situation sælger campingpladsen en samlet ydelse til gæsterne bestående af en pakke af oplevelser, hvori indgår brug af pladsens faciliteter, herunder adgang til at bruge el. Denne el til medbragte campingvogne m.v. indgår som en integreret del af denne samlede og samlet prissatte ydelse til gæsterne. Det tilsvarende gælder for lystbådehavne i den omfattede situation. Derfor har det omfattede forbrug af elektricitet karakter af virksomheders erhvervsmæssige elforbrug.

Dette indebærer, at den omfattede elektricitet ikke længere ifølge elafgiftsloven skal anses som værende *forbrugt* ikkeerhvervsmæssigt af campingpladsen eller lystbådehavnen. Derimod skal elektriciteten anses for at være omfattet af virksomhedens eget erhvervsmæssige forbrug (...)"

Skattestyrelsen lægger til grund, at Spørger er momsregistreret, at Spørger ikke har aktiviteter, der er omfattet af elafgiftslovens bilag 1, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2, og at momsen af Spørgers indkøb af elektricitet er momsfradragsberettiget som indgående moms, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 15.

Det er oplyst, at Spørger leverer masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne, hvilket har til formål, at kundernes udstyr skal fungere. Spørger yder i den forbindelse kunderne adgang til sin elinstallation m.v.

Det er oplyst, at Spørger har valgt, at der ikke skal opsættes målere til måling af elforsyningen til den enkelte kunde, fordi omkostningerne til installationen, separate målinger og den øvrige aktivitet i forbindelse med måling vil være meget store sammenlignet med værdien af elektriciteten.

Det er endvidere oplyst, at et angivet fast forbrug af elforsyningen, som vil fremgå af Spørgers fakturaer til kunderne for en periode, vil være baseret på et estimeret forbrug af elektricitet hos den enkelte kunde, som ikke justeres mængdemæssigt og/eller prismæssigt for perioden. Det fakturerede elforbrug til kunderne udgør en oplysning om et aftalt fast omkostningselement, som skal indgå i den samlede pris for Spørgers ydelser til kunden. Det er således forudsat, at elforsyningen sker for Spørgers regning og risiko.

Nogle af kunderne, som denne anmodning vedrører, har udstyr i Spørgers bygninger og anvender derved Spørgers tekniske installationer. Betalingen herfor udgør et fast årligt beløb og dækker elektriciteten, men også en form for bidrag til den løbende vedligeholdelse af Spørgers tekniske installationer. Størrelsen på bidraget til den løbende vedligeholdelse afhænger af forbruget af elektricitet.

Spørger har i sit høringssvar ikke bekræftet, at størrelsen på bidraget til den løbende vedligeholdelse afhænger af forbruget af elektricitet i den forstand, at bidraget alene justeres fremadrettet ud fra den samlede elforsyning til kunderne, og at der således ikke sker justeringer bagudrettet.

Desuden er det oplyst, at der ikke sker fakturering af afgiftsbeløb vedrørende elektricitet til kunderne.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at Spørgers levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice sammen med adgang til elforsyning udgør en samlet ydelse til Spørgers kunder, hvor der ved betalingen ikke sker særskilt betaling for elektricitet.

Dette omfatter dog ikke situationer hvor kunders betaling helt eller delvist kan ændres/justeres bagudrettet på baggrund af det faktiske forbrug, da det reelt svarer til og kan sidestilles med, at der kan ske særskilt betaling for elektriciteten.

På grundlag af den forståelse af, hvem der er forbruger af elektricitet, som ligger til grund for nævnte ændring af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 med lov nr. 104 af 13. februar 2018, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger skal anses for at være forbruger af elektricitet forbrugt ved kunders adgang til elinstallation m.v. i forbindelse med den beskrevne levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Dette omfatter dog ikke al elektricitet, som

vedrører situationer, hvori kunders betaling kan ændres/justeres bagudrettet på baggrund af det faktiske forbrug eller andre forhold vedrørende elektriciteten, herunder prisændringer, da dette reelt svarer til og kan sidestilles med, at kunderne betaler særskilt for elektriciteten.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Elafgiftsloven

"§ 11. 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, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling, (...)

Stk. 15. Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og 3 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet, varme eller kulde. (...)"

Forarbejder

Lovforslag nr. 122 af 20. december 2017

Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 er i forhold til forbrugskriteriet senest ændret ved lov nr. 104 af 13. februar 2018. Af bemærkningerne til det bagvedliggende lovforslag, jf. lovforslag nr. 122 af 20. december 2017, fremgår bl.a. følgende:

"1.1. Lovforslagets formål og baggrund

Det foreslås, at afgiften på el forbrugt i private campingvogne og lignende på campingpladser og i lystbåde i havne lempes.

For en campingplads vil lempelserne i elafgiften betyde, at campingpladsen kan betale procesafgift på 0,4 øre pr. kWh eller rumvarmeafgift på ca. 40 øre pr. kWh for el, som campingpladsens gæster benytter, i stedet for den høje almindelige afgift på el på ca. 90 øre pr. kWh. Afgiftslempelsen vil gælde for de situationer, hvor campingpladsen forsyner campisternes medbragte campingvogne m.v. med elektricitet, og hvor de enkelte gæster ikke betaler særskilt for elektriciteten, men derimod betaler en samlet regning for overnatning m.v.

Tilsvarende lempes reglerne for el fra havne til private lystbåde i havn.

(...)

Disse lempelser i elafgiften og vandafgiften har til formål at fremme turismen og udviklingen i landdistrikterne.

I aftalen om en række erhvervs- og iværksætterinitiativer er der bl.a. lagt vægt på, at turismeerhvervet skaber vækst og beskæftigelse i hele Danmark, og kyst- og naturturismen spiller en væsentlig rolle for udviklingen i landdistrikterne, og at Danmark derfor skal gøre mere for at tiltrække turister.

Det fremgår af aftalen, at turismen på globalt plan forventes at vokse med knap 4 pct. årligt i de kommende år, og at det skal gøres billigere at drive turisterhverv, hvis Danmark skal have del i denne vækst.

På den baggrund foreslås det, at vilkårene for campingpladser og lystbådehavne forbedres med henblik på at fremme turisme, vækst og udvikling i hele Danmark.

(...)

2. Lovforslagets indhold

2.1. Lempelser i elafgiften for campingpladser og lystbådehavne

(...)

2.1.2. Lovforslaget

Det foreslås, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret campingplads forsyner sine gæsters medbragte campingvogne m.v. med uden særskilt betaling, anses for at være forbrugt af campingpladsen. Det foreslås ligeledes, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret lystbådehavn forsyner sine lejeres medbragte lystbåde med uden særskilt betaling, anses for at være forbrugt af lystbådehavnen.

I den omfattede situation sælger campingpladsen en samlet ydelse til gæsterne bestående af en pakke af oplevelser, hvori indgår brug af pladsens faciliteter, herunder adgang til at bruge el. Denne el til medbragte campingvogne m.v. indgår som en integreret del af denne samlede og samlet prissatte ydelse til gæsterne. Det tilsvarende gælder for lystbådehavne i den omfattede situation. Derfor har det omfattede forbrug af elektricitet karakter af virksomheders erhvervsmæssige elforbrug.

Dette indebærer, at den omfattede elektricitet ikke længere ifølge elafgiftsloven skal anses som værende forbrugt ikke-erhvervsmæssigt af campingpladsen eller lystbådehavnen. Derimod skal elektriciteten anses for at være omfattet af virksomhedens eget erhvervsmæssige forbrug, som vedrører enten proces eller rumvarme m.v. Det vil sige, at elafgiften på ca. 90 øre pr. kWh delvist tilbagebetales ned til 0,4 øre pr. kWh for proces og ned til ca. 40 øre pr. kWh for rumvarme m.v.

(...)

Det er vurderet, at forslaget er i overensstemmelse med og ligger inden for mulighederne i energibeskatningsdirektivet.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

(...)

Landsskatteretten har i SKM2016. 361 taget stilling til, hvorvidt el forbrugt af campister i egne campingvogne skal betragtes som forbrugt af campingpladsen eller campisten. Sagen vedrørte afgiftsfritagelsen i elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c, der afgiftsfritager elektricitet, som fremstilles ved anvendelse af vedvarende energi, og som direkte forbruges af elproducenten. Landsskatteretten konstaterede i sagen, at elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c, kun omfatter elektricitet, som direkte forbruges af elproducenten eller af en lejer i en udlejningsejendom. Landsskatteretten anså ikke det i sagen omhandlede forbrug for omfattet heraf. Det følger således af Landsskatterettens praksis, at elektricitet, der forbruges af campister i egne campingvogne, ikke kan betragtes som forbrugt af campingpladsen.

Der er tidligere lovgivet specifikt vedrørende campingpladsers mulighed for godtgørelse af elafgift i de situationer, hvor elektricitet leveres til gæsternes egne campingvogne.

Der blev således ved § 8, stk. 10, i lov nr. 444 af 10. juni 1997 fastsat, at campingpladser i perioden frem til den 31. december 1997 kunne få tilbagebetalt afgiften af elektricitet, der blev leveret til campingvogne, selv om disse ikke tilhørte virksomheden. Af bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende - 1996-97 - tillæg A, bind VI, side 4556) fremgår, at bestemmelsen præciserer, at elektricitet forbrugt af den momsregistrerede campingplads ikke omfatter elektricitet leveret til campisternes vogne.

Efter gældende ret har campingpladser således ikke mulighed for at få tilbagebetalt afgift af elektricitet, der leveres til gæsternes egne campingvogne, og det er nødvendigt at ændre lovgivningen, såfremt denne praksis skal ændres. Tilsvarende praksis gælder vedrørende tilbagebetaling af afgift af elektricitet, der leveres til lystbådehavnes gæsters medbragte lystfartøjer, hvor der er tale om en tilsvarende situation.

Det foreslås i § 1, nr. 1, at den afgiftspligtige elektricitet, som udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling, skal betragtes som forbrugt af henholdsvis udlejer af havneplads og udlejer af campingpladsen. Som det fremgår af bemærkningerne til nr. 2, vil udlejere af campingplads og havneplads herefter være berettiget til at få godtgjort betaling af elafgift ned til processatsen på 0,4 øre pr. kWh i månederne april, maj, juni, juli, august og september og ned til rumvarmesatsen på ca. 40 øre pr. kWh i resten af året for den elektricitet, der forbruges i kundernes campingenheder og lystfartøjer. Det er en betingelse for tilbagebetaling, at virksomheden forsyner sine kunders medbragte lystfartøjer eller medbragte campingenheder og køretøjer med elektricitet uden særskilt betaling herfor. Dette indebærer, at gæsternes betaling ikke må afhænge af, hvor meget elektricitet den enkelte gæst har forbrugt under opholdet.

(...)"