

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9837 af 26/09/2023 (Gældende)

Godtgørelse af afgift efter el-, gas eller mineralolieafgiftsloven i forbindelse med oprensning af forurenede jord – forbruger af det anvendte energiprodukt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-0892807

Godtgørelse af afgift efter el-, gas eller mineralolieafgiftsloven i forbindelse med oprensning af forurenede jord – forbruger af det anvendte energiprodukt

Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke kan anses som forbrugeren af det energiprodukt, der vil blive anvendt til oprensning af den forurenede jord ved godtgørelse af afgiften efter el-, gas eller mineralolieafgiftsloven.

Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål om, hvorvidt svaret på spørgsmål 1 vil være det samme, hvis udkastet til totalentreprisekontrakt ændres, således at entreprenøren kan videreføre en meromkostning til energiforbrug til Spørger, når forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned ligger 2 % over den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris i stedet for de 5 %, der fremgår af udkastet.

Skatterådsmøde 26. september 2023 - SKM2023. 484. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger ikke er at anse som forbrugeren af det energiprodukt, der vil blive anvendt til oprensning af den forurenede jord ved godtgørelse af afgiften efter el-, gas eller mineralolieafgiftsloven?
2. Hvis spørgsmål 1 bevares med "Ja", kan Skatterådet bekræfte, at svaret på spørgsmål 1 vil være det samme, hvis udkastet til totalentreprisekontrakt ændres, således at entreprenøren kan videreføre en meromkostning til energiforbrug til Spørger, når forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned ligger 2 % over den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris i stedet for de 5 %, der fremgår af udkastet?

Svar

1. Ja.
2. Afvises.

Beskrivelse af de faktiske forhold

I forbindelse med oprensning af forurenede jord, er der udarbejdet et udkast til kontrakten vedrørende oprensningen, hvor der er anført, at Spørger er benævnt som "Bygherren", og at totalentreprenøren er benævnt "Entreprenøren".

Der fremgår kontraktudkastet bl.a. følgende:

"Såfremt Totalentreprenøren faktisk anvender mere energi (el, gas, olie) til oprensningen end forudsat i entreprenørens tilbud bekoster Totalentreprenøren dette og honoreres således ikke for en eventuel overskridelse.

Ved et mindreforbrug i forhold til det ved tilbudsafgivelsen oplyste energiforbrug, honoreres entreprenøren med 70 % af mindreforbruget, således at 30 % af besparelsen tilfalder Bygherren. Ved reduktion som følge af mindreforbrug anvendes forecastprisen (uden indeksering)."

Derudover fremgår der af kontraktudkastet følgende:

"Særligt om energi (olie, gas og el) der anvendes til oprensning

Entreprenørens månedlige forbrug af energi til oprensningsprocessen i form af olie, gas og el afregnes med Bygherren efter det anvendte forsyningsselskabs månedlige fakturering med følgende undtagelser:

Såfremt den af forsyningsselskabets fakturerede gennemsnitlige enhedspris for en måned er lavere end den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris, reduceres vederlaget til Entreprenøren med 30 % af differensen mellem forecast-enhedsprisen og den af forsyningsselskabets fakturerede gennemsnitlige enhedspris således, at Bygherren opnår 30 % af denne besparelse.

Såfremt Forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned overstiger den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris med til og med 5%, afholdes meromkostninger til energi af Entreprenøren fuldt ud.

Entreprenøren skal anvende den billigst mulige energiform indenfor forecast på tidspunktet for oprensningens påbegyndelse. Anvendelse af en dyrere energi forudsætter forudgående, skrift godkendelse fra Bygherren.

Uanset ovenstående kan Bygherren og Entreprenøren indgå aftale om anvendelse af grøn energi i videre omfang end forudsat af Entreprenøren mod at Bygherren dækker Entreprenørens dokumenterbare meromkostninger hertil, således at Entreprenøren i økonomisk henseende stilles som om, at der var anvendt billigst mulige energiform indenfor forecast.

Såfremt Forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned ligger mere end 5% over den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris, kan Entreprenøren videreføre den del af meromkostningen til energi forbrugt ved oprensningen, der overstiger 5% af den fastsatte forecast-enhedspris. Videreførelsen af denne merudgift forudsættes dog, at i) Entreprenøren ved revisorpåtegnet erklæring eller dokumentation fra Forsyningsselskabet kan dokumentere, at Entreprenørens andel af Forsyningsselskabets omsætning maksimalt udgør 10 % og at den enhedspris Forsyningsselskabet afregner Entreprenøren ikke overstiger den gennemsnitspris Forsyningsselskabet afregner sine øvrige kunder for samme periode.

Det er videre en forudsætning, at ii) Entreprenøren ikke er koncernforbundet med Forsyningsselskabet og at hverken Entreprenøren eller medlemmer af dennes bestyrelse eller ledelse har økonomiske interesse i Forsyningsselskabet. Bygherren kan diskretionært dispensere fra i) og/eller ii) såfremt Entreprenøren på passende vis betrygger Bygherren i, at prissætningen er korrekt og markedskonform.

Det er alene stigninger i Entreprenørens netto-udgift i form af faktiske energiomkostninger og ikke-godtgørelsesberettigede afgifter, der kan videreføres til Bygherren, jf. ovenstående, ligesom det alene er disse, der indgår i fordelingen, jf. ovenstående.

Ved forecastprisen forstås energiprisen med tillæg af de ikke-godtgørelsesberettigede afgifter.

Indeksring for olie, gas og el opgøres for sig."

Forecast-enhedspriserne er opgjort på baggrund af energistyrelsens basisfremskrivning af energipriserne i de enkelte år inkl. transport af energien i form af f.eks. tariffer mv.

Spørgers repræsentant har oplyst, at afregningen ikke omfatter energiafgifterne på de pågældende energiprodukter, og at entreprenøren dermed ikke vil viderefakturere energiafgifter til Spørger.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja.

Det er vores opfattelse, at Spørger ikke skal anses for at være forbruger af den forbrugte energi til oprensningen.

Det er videre vores opfattelse, at entreprenøren kan anses for at være forbruger af energien, og at entreprenøren kan anses for at afholde omkostningen til energi forbrugt ved levering af entreprisedydelsen. Herudover bærer entreprenøren risikoen for energiforbrugets størrelse og risiko ved prisudsving.

Det fremgår af energiafgiftslovgivningen, herunder elafgiftslovens § 11, at virksomheder der er registreret efter merværdiafgiftsloven, bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2, kan få tilbagebetalt afgift af elektricitet forbrugt af virksomheden til procesformål. Reglerne for godtgørelse af energiafgift i gasafgiftsloven, elafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven er stort set parallelle.

Generelt anvendes forbrugskriteriet, hvorefter det er en forudsætning for adgangen til godtgørelse af energiafgifter, at det er den momsregistrerede virksomhed, der er forbruger af elektriciteten.

I Skattestyrelsens Juridiske Vejledning, afsnit E. A. 4.6.1.1:

"(...) Momsregistrerede virksomheder kan som hovedregel opnå hel eller delvis godtgørelse af energiafgift af energiprodukter (gas, kul og mineralolie). Endvidere kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel opnå hel godtgørelse af energiafgiften af elektricitet. Energiprodukter og elektricitet skal forbruges i virksomheden, og virksomheden skal have fradragsret for moms af indkøb. Der gælder således både et forbrugskriterium og et krav om fradragsret for moms.

Det er således en grundlæggende forudsætning for godtgørelse, at det er den momsregistrerede virksomhed, der er forbruger af energien, som er pålagt afgift. En ejendomsudlejer, der indkøber energi og videresælger energien i form af f.eks. varme til en lejer, kan således ikke anses som forbruger af energien. (...)."

Af afsnit E. A. 4.6.12.1 fremgår det videre, at momsregistrerede virksomheder som hovedregel kan opnå hel eller delvis godtgørelse af energiafgift af energiprodukter, som er forbrugt i virksomheden. Kravet om forbrug i virksomheden benævnes også forbrugskriteriet. Virksomhederne har dermed ikke adgang til godtgørelse af energiafgifter i de tilfælde, hvor forbrugskriteriet ikke er opfyldt.

I SKM2002. 362. ØLR fandt Landsretten, at et selskab, der deltog i en entreprise om renovering af Ridebaneanlægget på Christiansborg Slotsplads, ikke var berettiget til godtgørelse for olie- og CO₂-afgift, idet afgiften var overvæltet på Slots- og ejendomsstyrelsen. Selskabet havde dermed ikke noget godtgørelseskrav.

I nærværende sag er det entreprenøren, som indkøber og forbruger energien, og entreprenøren foretager dermed ikke en direkte overvæltning af afgifterne til Spørger.

Entreprenøren har dog mulighed for at indregne energiomkostningerne i vederlaget for udførelse af entreprisedydelsen. Energiomkostningen reguleres med et tillæg til den aftalte entreprisensum overfor Spørger, hvis energiomkostningen afviger mere end +5 pct. af de fastsatte enhedspriser i totalentreprisekontrakten.

Hvis entreprenørens energipriser er lavere end de fastsatte enhedspriser i totalentreprisekontrakten, så opnår Spørger 30 pct. af den opnåede besparelse.

Entreprenøren kan således i disse tilfælde opkræve et energitillæg til entreprisensummen, hvis energipriserne overstiger de forventede niveauer, mens entreprenøren udsteder en kreditnota til Spørger, hvis energiomkostningen er væsentligt reduceret i forhold til de forventede prisniveauer.

Da entreprenøren med entreprisekontrakten bærer omkostningerne i relation til energiforbruget og samtidig har en risiko på udsving i energipriser, er det vores opfattelse, at entreprenøren skal anses som forbruger af energien.

Højesteret har desuden afsagt dom den 16. september 2005 (SKM2005. 394. HR), hvor en kommune havde overdraget sit vejbelysningsanlæg til et af kommunen ejet selskab, der havde videreoverdraget anlægget til et datterselskab. Sidstnævnte selskab skulle drive og vedligeholde vejbelysningen i kommunen mod betaling. Betalingen for levering af lys udgjorde et fast beløb, hvoraf energidelen var sat til et fast antal kWh beregnet på basis af de sidste 10 års gennemsnitlige forbrug. Betalingen blev fremover indeksreguleret kvartalsvist bortset fra 0,22 pct., der skulle udgøre en fast andel af betalingen.

Disse momenter fremgår tilsvarende af SKAT-meddelelse af 10. marts 2006 Elafgift - vejbelysning (SKM2006. 137. SKAT). Det fremgår af SKM2006. 137. SKAT, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at et afgørende element er, at virksomheden, der varetager driften af et vejbelysningsanlæg, skal have et selvstændigt erhvervmæssigt indhold og dermed være forretningsmæssigt begrundet. Virksomheden skal samtidig være driftsmæssigt ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget, og kunne foretage egne dispositioner f.eks. i forhold til personale, driftsmidler mv. Driften af vejbelysningsanlægget skal ske for den pågældende virksomheds egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte. Det vil bl.a. sige, at virksomheden ved sine dispositioner skal løbe en reel risiko. Det gælder f.eks. også i forhold til prisen på elektricitet, som virksomheden køber til drift af vejbelysningsanlægget til fremstilling af lys.

Det fremgår af Højesterets begrundelse i SKM2005. 394. HR, at kommunen efter aftale skulle betale et samlet årligt pristalsreguleret vederlag for levering af lys, som dækkede alle omkostninger, herunder køb af elektricitet.

Af dommen fremgår det således, at selvom selskabet fik dækket alle sine omkostninger til køb af elektricitet af kommunen, anså man selskabet for at have en reel økonomisk risiko, hvorefter selskabet blev anset som forbruger af energien, og dermed berettiget til godtgørelse.

Vi er af den opfattelse, at der ikke forskel på den økonomiske risiko, selskabet påtog sig i SKM. 2005.394. HR, hvor selskabet blev anset for forbruger af elektricitet, selvom kommunen dækkede alle selskabets omkostninger til elektricitet, og den økonomiske risiko, entreprenøren har i nærværende anmodning om bindende svar.

De enkelte entreprenører

- er driftsmæssigt ansvarlige for udførelse af entreprisedydelsen
- har fuld råderet over deres maskinel og instruktionsbeføjelse over personel
- afholder omkostningen for mængden af energi, der anvendes i forbindelse med oprensningen af jorden
- bærer den fulde risiko for mængder af forbrugt energi og delvis risiko på prisudvikling på energi
- afholder omkostningen og viderefakturerer alene omkostningen indirekte som del af entreprisedydelsen og evt. tillæg, hvis prisudvikling på energi overstiger de i kontrakten fastsatte tolerancer. Dette indebærer, at Spørger opkræves et energitillæg for energiomkostningen, hvis energiomkostningen afviger mere end 5 pct. fra de fastsatte enhedspriser. Hvis entreprenørens energipriser er lavere end de fastsatte enhedspriser i totalentreprisekontrakten, opnår Spørger 30 pct. af den opnåede besparelse via en reduktion i entripresummen.

Entreprenørerne har derfor, ligesom selskabet i SKM2005. 394. HR, en reel økonomisk risiko og afholder omkostningen til energi og skal derfor efter vores opfattelse anses for forbruger af den elektricitet, der anvendes til oprensningen af jorden (...).

Skattestyrelsen har afslutningsvis i SKM2007. 218. SR anerkendt, at et selskab havde risikoen på køb af elektricitet, såfremt den forbrugte mængde af elektricitet afveg mere end +/- 5% i forhold til den forudsatte mængde, der lå til grund for driftsaftalen mellem parterne. Selskabet ville i en situation, hvor el-mængden afveg mere end +/- 5 pct., kunne kræve økonomisk kompensation.

Skatterådet konkluderede i denne sag, at selskabet havde en tilstrækkelig risiko til at kunne anses for at bære den fulde økonomiske risiko på omkostningen til elektricitet, når mængden (og dermed omkostningen) kunne justeres op til +/- 5 pct. uden mulighed for ekstra betaling.

Vi er af den opfattelse, at der ikke forskel på den økonomiske risiko, selskabet havde i SKM2007. 218. SR, hvor selskabet blev anset for forbruger af elektricitet, og den økonomiske risiko, entreprenøren har i nærværende anmodning om bindende svar.

På denne baggrund er det vores opfattelse, at Spørger ikke kan anses for at være forbruger af energien, som anvendes til oprensning af jorden, da det er entreprenøren, som skal anses som forbrugeren af energien forbrugt ved udførelse af entreprisedydelsen.

Spørgsmål 2: Ja

Det er vores opfattelse, at hvis entreprenøren kan foretage regulering af energipriser, hvis omkostningen til energi overstiger 2 pct. i forhold til de forudsatte enhedspriser, vil Spørger fortsat ikke kunne anses som forbruger af energien, da entreprenøren må anses for at være forbruger af energien.

I SKM2007. 218. SR fastslår Skatterådet, at selskabet havde en tilstrækkelig risiko til at kunne anses for at bære den fulde økonomiske risiko på omkostningen til elektricitet, når mængden (og dermed omkostningen) kunne justeres op til 5 pct. uden mulighed for ekstra betaling. Dette begrundes Skattestyrelsen med, at der i SKM2005. 394. HR kun var tale om en regulering af prisen kvartalsvis bortset fra 0,22 pct.

Hvis entreprenørens energipriser er lavere end de fastsatte enhedspriser i totalentreprisekontrakten, opnår Spørger 30 pct. af den opnåede besparelse På denne baggrund er det vores opfattelse, Spørger ikke kan anses som forbruger af energiforbruget til oprensningen.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger ikke er at anse som forbrugeren af det energiprodukt, der vil blive anvendt til oprensning af den forurenede jord ved godtgørelse af afgiften efter enten el-, gas eller mineralolieafgiftsloven.

Begrundelse

Det fremgår af elafgiftslovens § 11, stk. 1, gasafgiftslovens § 10, stk. 1, nr. 1 og mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, at momsregistrerede virksomheder kan opnå godtgørelse af afgift af henholdsvis elektricitet, gas og varer, der er forbrugt i virksomheden. Det er dermed udgangspunktet for at opnå godtgørelse af afgift på et energiprodukt efter disse love, at det pågældende energiprodukt er forbrugt i den virksomhed, der ønsker godtgørelse af energiafgiften.

Det fremgår af forarbejderne til den nuværende affatning af elafgiftslovens § 11, stk. 1 - L 90 af 12. november 2020 - at det er en betingelse for tilbagebetaling, at den virksomhed, der anmoder om tilbagebetalingen, kan anses for forbruger af elektriciteten, og at dette forbrug er virksomhedens procesforbrug, som eksempelvis forbrug af elektricitet til belysning, kontormaskiner og lignende. Denne elektricitet betragtes således som anvendt erhvervsmæssigt af virksomheden.

Skatteministeren har i sit endelige svar af 15. marts 2006 på spørgsmål S 1042 udtalt, at:

"Skatteministeriet finder ikke, at ejendomsretten til anlægget er afgørende. Det er derimod afgørende, at driften af vejbelysningsanlægget sker for den momsregistrerede virksomheds egen regning og risiko. Dette kan også være tilfældet i f.eks. visse leasingaftaler.

Virksomheden, der varetager driften af et vejbelysningsanlæg, skal dermed have et selvstændig erhvervsmæssigt indhold og være forretningsmæssigt begrundet.

Virksomheden skal samtidig være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget.

Dette betyder, at virksomheden skal kunne foretage egne dispositioner f.eks. i forhold til personale, driftsmidler m.v."

Af begrundelsen i SKM2021. 235. SR om, at spørger kan anses for forbruger af elektricitet er det anført, at spørger som led i driftsaftalen ville overtage det økonomiske ansvar for driften og vedligeholdelse, herunder for udgifter til forbruget af elektricitet i kølemaskinen.

Endvidere har det daværende SKAT i SKM2017. 459. SR og SKM2016. 527. SR i begrundelserne for indstillingen om, at spørger kunne anses for forbruger af elektricitet, foretaget en konkret vurdering af om en virksomheds aktivitet kan anses for at have et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold.

Ydermere har det daværende SKAT i SKM2015. 271. SR i begrundelsen anført, at:

"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 er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at der ved vurderingen af hvem der er forbrugeren af et anvendt energiprodukt (forbrugskriteriet) i forhold til godtgørelse af afgift på et energiprodukt, skal indgå en samlet konkret vurdering af, hvem der fysisk vil forbruge energiproduktet til procesbrug og af om forbruget af energiproduktet indgår i en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet hos vedkommende. I vurderingen af selvstændig erhvervsmæssig aktivitet indgår hvem, der er driftsmæssig ansvarlig for aktiviteten og af, om aktiviteten sker for vedkommendes regning og risiko i forbindelse med at levere en ydelse eller varer, her en ydelse i form af oprensning af den forurenede jord.

Hvad angår den fysiske forbruger af energiprodukterne, er det oplyst, at oprensningen af den forurenede jord skal ske ved at opvarme den forurenede jord, hvorefter forureningen kan fjernes fra jorden, og at det pågældende energiprodukt skal anvendes til opvarmningen af jorden. Spørger har sendt opgaven med oprensningen af den forurenede jord og dermed opvarmningen den forurenede jord i udbud. Det vil således være den virksomhed, der vinder udbuddet (kaldt "Entreprenøren"), der vil foretage oprensningsopgaven og dermed vil være den person, der direkte og fysisk vil forbruge energiproduktet til at opvarme jorden til 350 °C.

Hvad angår betingelsen om, at forbruget af energiproduktet indgår i en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet, lægges det til grund, at Spørger efter det oplyste ikke vil have nogen råderet over entreprenørens driftsmateriel eller instruktionsbeføjelse over for personalet.

Det lægges videre til grund, at det vil være entreprenøren, der indkøber det pågældende energiprodukt hos energileverandøren og dermed vil være modtageren af fakturaer fra leverandøren. Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at indkøbet af energiproduktet ikke vil være for Spørgers regning.

Det er oplyst, at der i udbuddet af oprensningsopgaven er udarbejdet beskrivelse af vilkårene for bl.a. fakturering og betaling af udgifter til forbruget af energiprodukter til oprensningen.

Det fremgår af udkast til totalentreprisekontrakt, at Spørger er defineret som "Bygherre", og at totalentreprenøren er benævnt "Entreprenøren".

Det fremgår desuden i udkastet til totalentreprisekontrakten, at:

"Såfremt Totalentreprenøren faktisk anvender mere energi (el, gas, olie) til oprensningen end forudsat i entreprenørens tilbud bekoster Totalentreprenøren dette og honoreres således ikke for en eventuel overskridelse. Ved et mindreforbrug i forhold til det ved tilbudsafgivelsen oplyste energiforbrug, honoreres entreprenøren med 70 % af mindreforbruget, således at 30 % af besparelsen tilfalder Bygherren."

Derudover fremgår der yderligere af kontraktudkastet, at entreprenørens månedlige forbrug af energi til oprensningsprocessen i form af olie, gas og el afregnes med bygherren efter det anvendte forsyningsselskabs månedlige fakturering. Spørgers repræsentant har oplyst, at afregningen ikke omfatter energiafgifterne på de pågældende energiprodukter, og at entreprenøren dermed ikke vil viderefakturere energiafgifter til Spørger.

Det fremgår videre, at:

"Såfremt den af forsyningsselskabets fakturerede gennemsnitlige enhedspris for en måned er lavere end den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris, reduceres vederlaget til entreprenøren med 30 % af differencen mellem forecast-enhedsprisen og den af forsyningsselskabets fakturerede gennemsnitlige enhedspris således, at bygherren opnår 30 % af denne besparelse."

Såfremt Forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned overstiger den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris med til og med 5%, afholdes meromkostninger til energi af Entreprenøren fuldt ud."

Endelig fremgår det, at det er alene stigninger i entreprenørens netto-udgift i form af faktiske energiomkostninger og ikke-godtgørelsesberettigede afgifter, der kan videreføres til bygherren.

Det er på dette grundlag Skattestyrelsens vurdering, at det vil være entreprenøren, der vil have den økonomiske risiko, både hvad angår mængde og priser på det energiprodukt, der anvendes det med henblik på at levere ydelsen i form af oprensning af den forurenede jord.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens samlede konkrete vurdering, at forbruget af energiproduktet vil indgå i en selvstændig erhvervsmæssig aktivitet hos entreprenøren.

Spørger vil således ikke være den person, der anses for at forbruge energiproduktet til oprensning af den forurenede jord.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Ved et bekræftende svar på spørgsmål 1 ønskes det bekræftet, at svaret på spørgsmål 1 vil være det samme, hvis udkastet til totalentreprisekontrakt ændres, således at entreprenøren kan videreføre en meromkostning til energiforbrug til Spørger, når forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned ligger 2 % over den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris i stedet for de 5 %, der fremgår af udkastet.

Begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 21, at man kan få bindende svar på den skattemæssige virkning af en disposition, som Spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Det fremgår videre af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at Skatterådet i særlige tilfælde kan afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven, som fremsat den 24. februar 2005, fremgår følgende angående § 23: "Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning. "

Der er spurgt til, hvorvidt Spørger kan anses for at være forbruger af det anvendte energiprodukt, hvis udkastet til totalentreprisekontrakt ændres, således at entreprenøren kan videreføre en meromkostning til energiforbrug til Spørger, når forsyningsselskabets gennemsnitlige enhedspris for en måned ligger 2 % over den i udbuddet fastsatte forecast-enhedspris i stedet for de 5 %, der fremgår af udkastet.

Svaret ønskes som en alternativ påtænkt disposition, såfremt der svares "Ja" på spørgsmål 1. Der er således ikke tale om en konkret fremtidig disposition, men derimod et spørgsmål om, hvorvidt en ændring af et specifikt vilkår i et udkast til totalentreprisekontrakt vedrørende videreførelse af en meromkostning til energiforbrug til Spørger ville medføre, at Spørger skulle anses for at være forbruger af det anvendte energiprodukt i forhold til godtgørelse af afgift efter el-, gas eller mineralolieafgiftsloven.

Der ønskes dermed svar på en ændring af formulering af et specifikt kontraktvilkår og således på en alternativ måde at gennemføre en given disposition på.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 2 er en alternativ disposition til spørgsmål 1, og at en besvarelse af spørgsmål 2 således vil have karakter af rådgivning med den konsekvens, at spørgsmålet skal afvises, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Afvises".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskattning af energiprodukter og elektricitet - artikel 11, stk. 1

I dette direktiv forstås ved »erhvervsmæssigt forbrug« 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.

Den økonomiske virksomhed omfatter alle former for erhvervsmæssig virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug og liberale erhverv.

Elafgiftsloven § 11, stk. 1

Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejes medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejes medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling.

Gasafgiftslovens § 10, stk. 1

Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

- 1) af virksomhedens mængde af forbrugt afgiftspligtigt gas,
- 2) af den gas, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
- 3) af den gas, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven

Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1

Bortset fra afgiften af benzin kan virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

- 1) af varer forbrugt i virksomheden,
- 2) af de varer, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
- 3) af de varer, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

Forarbejder

Elafgiftslovens § 11, stk. 1

Den nugældende affatning af elafgiftslovens § 11, stk. 1 blev indsat ved § 1, nr. 4 i lov nr. 2225 af 29. december 2020 om ændring af lov om afgift af elektricitet, lov om afgift af naturgas og bygas m.v., lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og forskellige andre love.

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslaget dertil - L 90 af 12. november 2020 - følgende:

"Til nr. 4

Efter gældende ret kan en momsregistreret virksomhed som udgangspunkt få tilbagebetalt elafgift af den af virksomheden forbrugte elektricitet ned til 0,4 øre pr. kWh, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og § 11 c, stk. 1. Det er således en betingelse for tilbagebetaling, at den virksomhed, der anmoder om tilbagebetalingen, kan anses for forbruger af elektriciteten, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Dette forbrug er virksomhedens procesforbrug og omfatter eksempelvis forbrug af elektricitet til belysning,

kontormaskiner og lignende. Denne elektricitet betragtes således som anvendt erhvervsmæssigt af virksomheden.

Det fremgår endvidere af elafgiftslovens § 11, stk. 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.

Af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 2, fremgår, at en momsregistreret virksomhed kan få tilbagebetalt elafgiften ned til 0,4 øre pr. kWh af det afgiftspligtige forbrug af elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme til produktionsprocesser, og som er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en anden momsregistreret virksomhed. Dermed kan en momsregistreret virksomhed, som modtager fjernvarme, der er nødvendig varme af varer eller opvarmning af lokaler, der f.eks. alene er betinget af produktionsprocesser, få tilbagebetaling af elafgift af elektricitet, der er medgået til fremstillingen af fjernvarmen.

Af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 3, fremgår, at en momsregistreret virksomhed kan få tilbagebetalt elafgiften ned til 0,4 øre pr. kWh af det afgiftspligtige forbrug af elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde til produktionsprocesser, og som er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en anden momsregistreret virksomhed. Dermed kan en momsregistreret virksomhed, som modtager fjernkøling, der er nødvendig køling af varer eller køling af lokaler, der f.eks. alene er betinget af produktionsprocesser, få tilbagebetaling af elafgift af elektricitet, der er medgået til fremstillingen af fjernkølingen.

Det foreslås som elafgiftslovens § 11, stk. 1, at virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov 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.

Det vil således være en betingelse for tilbagebetaling, at den virksomhed, der anmoder om tilbagebetalingen, kan anses for forbruger af elektriciteten. Dette forbrug er virksomhedens procesforbrug og omfatter eksempelvis forbrug af elektricitet til belysning, kontormaskiner og lignende. Denne elektricitet betragtes således som anvendt erhvervsmæssigt af virksomheden, og virksomheden vil være berettiget til at få tilbagebetalt elafgift ned til processatsen på 0,4 øre pr kWh. Dette vil også omfatte en producent af fjernvarme eller -kulde, der vil blive betragtet som forbrugeren af elektriciteten og derfor vil være omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 1. Tilbagebetaling af elafgift vil ligeledes være betinget af, at virksomheden tilsvarende har fradrag for moms, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 15."

Praksis

Elafgiftsloven

SKM2005. 394. HR

"Højesterets begrundelse og resultat

Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan under visse betingelser få tilbagebetalt el- og kuldioxidafgift i medfør af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og kuldioxidafgiftslovens dagældende § 9, stk. 4, nr. 3.

(...)

Ifølge elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og kuldioxidafgiftslovens dagældende § 9, stk. 4, nr. 3, kan virksomheder få delvist tilbagebetalt el- og kuldioxidafgift af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Højesteret finder, at der ikke i bestemmelseernes ordlyd, forarbejder eller formål er holdepunkter for at begrænse retten til tilbagebetaling til elforbrug, der foregår som led i en særligt kvalificeret produktionsproces. Ved produktion af belysning anvendes elektricitet, der forbruges som led i produktionen, og sådant elforbrug kan berettige til tilbagebetaling af el- og kuldioxidafgift i medfør af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og kuldioxidafgiftslovens dagældende § 9, stk. 4, nr. 3, såfremt de øvrige betingelser herfor er opfyldt.

Ved aftalen af 28. juni 2000 med tillæg af 20. december 2000 overtog EnergiGruppen Jylland A/S vejbelysningsanlægget i Herning Kommune og påtog sig vedligeholdelse og drift, herunder drift af tændingssystem og forpligtelse til at udbedre manglende lys. Efter aftalen skulle Herning Kommune for levering af lys betale et samlet årligt pristalsreguleret vederlag, som dækkede alle omkostninger, herunder til indkøb af el. Aftalen blev af EnergiGruppen Jylland A/S overført til EnergiGruppen Jylland Service A/S. Herefter lægger Højesteret til grund, at EnergiGruppen Jylland Service efter aftalen med kommunen leverede vejbelysning til kommunen under forbrug af elektricitet på virksomhedens eget anlæg. Under disse omstændigheder må den elektricitet, som EnergiGruppen Jylland Service anvendte ved driften af vejbelysningsanlægget, anses for en af virksomheden forbrugt afgiftspligtig elektricitet, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, og kuldioxidafgiftslovens dagældende § 9, stk. 4, nr. 3.

Det er herved uden betydning, at kommunen efter offentligretlige regler som vejmyndighed er forpligtet til at sikre vejbelysning. Det er ligeledes uden betydning, om der ved beregning af vederlag for levering af vejbelysning er sket overvæltning af afgifterne på aftageren.

(...)."

SKM2021. 235. SR

"Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne opnå procesgodtgørelse af afgiften på elektricitet, som var anvendt til drift af pumper og ventilationsanlæg hos en kunde, i det omfang spørger havde driftsansvaret. Ligeledes kunne skatterådet bekræfte, at spørger kunne opnå procesgodtgørelse af afgiften på elektricitet anvendt til et affugtningsanlæg hos en kunde, i det omfang spørger havde driftsansvaret."

Under Skattestyrelsens indstilling og begrundelse fremgår følgende:

"Spørger påtænker at indgå aftaler med kunder om overtagelse af driftsansvaret for ventilationsanlæg og pumper m.v. Anlæg og pumper m.v. ejes af kunden, men stilles til spørgers rådighed.

Der skal betales 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. Elektricitet indkøbt med henblik på videresalg, anses ikke som forbrugt af virksomheden.

Momsregistrerede virksomheder kan få godtgørelse af den fulde elafgift bortset fra 0,4 øre/kWh for elektricitet, som virksomheden har forbrugt til proces, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1 og § 11 c.

Skattestyrelsen lægger til grund, at spørger har fradragsret for den indgående moms af købet af elektricitet, der anvendes til ventilation og til pumper m.v., samt at elforbruget er målt på særskilt måler og faktureret til spørger.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørger kan anses som forbruger af elektriciteten anvendt til ventilation og drift af pumper m.v., samt at elektriciteten er anvendt til proces, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Skattestyrelsen har lagt vægt på, at som led i driftsaftalen overtager spørger det økonomiske ansvar for driften og vedligeholdelse, herunder for udgifter til forbruget af elektricitet i de pågældende anlæg. Betalingen for varetagelsen af driften af pumper og ventilation vil ske efter det leverede flow. Prisen pr. flowenhed, fx m³/s er bl.a. fastsat ud fra forventet virkningsgrad for anlægget, en forventet pris på elektricitet og et ønsket dækningsbidrag. Skattestyrelsen har også lagt vægt på, at hvis spørger optimerer anlægget, opnår spørger en reduktion af sine løbende omkostninger, ved at virkningsgraden øges. Tilsvarende ved manglende vedligeholdelse vil spørger få øget sine løbende omkostninger og herved få reduceret sin fortjeneste.

Se også SKM2005. 394. HR, hvor en kommune havde overdraget sit vejbelysningsanlæg til et af kommunen ejet selskab, der havde videreoverdraget anlægget til et datterselskab. Sidstnævnte selskab skulle herefter drive og vedligeholde vejbelysningen i kommunen mod betaling.

Højesteret udtalte, at det følger af den dagældende elafgiftslovs § 11, stk. 1, nr. 1, at virksomheder kan få delvist tilbagebetalt elafgift af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Højesteret fandt, at der ikke i bestemmelsernes ordlyd, forarbejder eller formål er holdepunkter for at begrænse retten til tilbagebetaling til elforbrug, der foregår som led i en særligt kvalificeret produktionsproces. Ved produktion af belysning anvendes elektricitet, der forbruges som led i produktionen, og sådant elforbrug kan berettige til tilbagebetaling af elafgift i medfør af de nævnte bestemmelser, såfremt de øvrige betingelser herfor er opfyldt. Højesteret lagde til grund, at selskabet efter aftale med kommunen leverede vejbelysning til kommunen under forbrug af elektricitet på virksomhedens eget anlæg, og under disse omstændigheder måtte den elektricitet, som selskabet anvendte ved driften af vejbelysningsanlægget, anses for en af virksomheden forbrugt afgiftspligtig elektricitet.

Det bemærkes, at elafgiftslovens § 11, stk. 2, på baggrund af SKM2005. 394. HR er ændret, således at tilbagebetalingen af elafgiften efter § 11, stk. 1, ikke finder 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. En tilsvarende regel findes imidlertid ikke for elektricitet vedrørende levering af ventilation eller drift af pumper m.v.

Det er forudsat, at der i forbindelse med driften ikke indgår et elforbrug til varmepumper, som fx er indbygget i ventilationsanlægget, eller til opvarmning af vand i pumpeanlægget.

Spørger kan således efter Skattestyrelsens opfattelse få procesgodtgørelse af elafgiften efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, sammenholdt med § 11 c."

SKM2017. 459. SR

"Skatterådet bekræfter, at spørger er berettiget til godtgørelse af den afgift, som er betalt af elektricitet fra UPS-batterier, som anvendes til at sikre en stabil strømtilførsel i spørgers datacentre."

Under SKATs indstilling og begrundelse fremgår følgende:

"I henhold til elafgiftsloven § 1 skal der betales afgift af den elektricitet, der forbruges her i landet. Dog kan en momsregistreret virksomhed få godtgjort størstedelen af afgiften af den forbrugte afgiftspligtige elektricitet, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1 nr. 1.

Ud fra spørgers oplysninger lægger SKAT til grund, at spørger er momsregistreret i Danmark. Det lægges endvidere til grund, at spørger ikke har aktiviteter, der er omfattet af elafgiftslovens bilag 1, jf. § 11, stk. 2.

SKAT har fået oplyst, at der anvendes strøm fra en online Uninterruptible Power Supply (herefter forkortet UPS) til strømsikring af spørgers edb-udstyr. Endvidere anvendes UPS'en som nødstrømsforsyning.

UPS'ens funktion er at sikre en stabil strømtilførsel til datahallerne, så risikoen for strømnedbrud formindskes betydeligt, og der opnås en konstant spænding, som er tilpasset kundernes udstyr.

Elektriciteten skal være forbrugt af den virksomhed, der anmoder om godtgørelsen, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 1.

Skatterådet fastslog i SKM. 2016.527. SR, at et datacenter var berettiget til afgiftsgodtgørelse af den elektricitet, som blev forbrugt til andet end serverdrift, dvs. eksempelvis køling og drift af sikkerhedsudstyr. Det skyldes, at disse ydelser skulle anses som en selvstændig erhvervmæssig aktivitet. Derimod var datacentret ikke berettiget til afgiftsgodtgørelse af den elektricitet, der blev forbrugt til selve serverdriften. Dette skyldes, at elektriciteten var tilført direkte til serverne, som var ejet af datacenterets kunder. Dermed var det kunderne, og ikke datacenteret, der forbrugte elektriciteten.

SKAT finder, at spørger i sit datacenter driver en selvstændig erhvervmæssig 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.

Fakturering af strømmen sker som betaling for den samlede ydelse, idet strømmen fra UPS'erne ikke bliver målt særskilt.

SKAT finder på baggrund heraf, at strømmen fra UPS'erne bliver forbrugt af spørger, som dermed vil være berettiget til godtgørelse af elafgiften.

(...)."

SKM2016. 527. SR

"Skatterådet bekræfter, at spørger kan opnå godtgørelse af elafgift efter elafgiftslovens § 11, stk. 1 af den elektricitet, der forbruges i datacenteret til andre ydelser end serverdrift. Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan opnå godtgørelse af elafgift, af den elektricitet der forbruges til serverdrift. Det gør ingen forskel for besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, hvorvidt spørger alene har adgang til private bure og private rum med forudgående tilladelse."

Under SKATs indstilling og begrundelse fremgår følgende:

"(...)

Forbrugt af virksomheden

Ud over at der skal være tale om en momsregistreret virksomhed, skal elektriciteten være forbrugt af den virksomhed, der anmoder om godtgørelse (forbrugskriteriet).

Spørger fremfører, at forbrugskriteriet i elafgiftsloven skal fortolkes i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivet. Efter direktivets art. 11 er den erhvervsmæssige forbruger af energi den, der forbruger energi med henblik på en erhvervsmæssig levering af varer og ydelser, uanset formålet med den økonomiske virksomhed. Den økonomiske virksomhed omfatter alle former for erhvervsmæssig virksomhed.

Endvidere har spørger henvist til henholdsvis SKM2005. 394. HR og SKM2006. 137. SKAT.

I SKM2006. 137. SKAT fremgår det, at afgørende for, hvem der skal anses for forbruger af elektriciteten, er, om virksomheden har et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold, og dermed er forretningsmæssigt begrundet. Styresignalet behandler alene virksomheder, som ejer og driver vejbelysningsanlæg.

SKM2005. 394. HR slog fast, at der ved levering af vejbelysning var tale om, at elektriciteten blev brugt i en kvalificeret produktionsproces. Dommen præciserede, at outsourcing af drift/ydelser ikke i sig selv afskærer for afgiftsgodtgørelse, med mindre andet direkte fremgår af loven.

Ud fra de faktiske forhold, som spørger har beskrevet, er det SKATs opfattelse, at den elektricitet, der indkøbes af spørger og videreleveres til serverdrift hos spørgers kunder, ikke gennemgår en produktionsproces. Der er alene tale om, at elektriciteten leveres til spørgers aftagenummer/målepunkt, og derefter bliver ledt direkte til kundernes servere. På intet tidspunkt i dette forløb er der tale om, at elektriciteten skifter karakter til at være en ydelse, som spørger beskriver.

(...)

Spørgers elforbrug til andre ydelser end serverdrift

SKAT lægger til grund, at spørgers aktiviteter i relation til de ydelser, som ikke er serverdrift, har et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold. Spørgers erhvervsmæssige aktiviteter består af forskellige løsninger til placering af IT-udstyr, sikkerhedsydelser, som kan tilpasses kundens behov, køling, netværksforbindelser osv. Spørger er driftsmæssigt ansvarlig for disse ydelser, og kan foretage egne dispositioner i forhold til fx personale.

Det fremgår af de indsendte oplysninger, herunder annex 1 og 2, at når en kunde lejer sig ind i spørgers datacenter, er der tale om, at kunden lader sit eget udstyr opsætte i et defineret område. Om kunden vælger et kabinet, et bur, et privat bur eller et privat rum, afgøres blandt andet af, hvor stor sikkerhed den enkelte kunde ønsker. Spørger står for driften af tillægssydelserne. Elforbruget til disse ydelser måles ikke særskilt, men er indeholdt i kundens samlede ydelse.

Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at spørger kan anses som forbruger af den elektricitet, som anvendes til andre ydelser end serverdrift. Spørger kan som følge heraf opnå godtgørelse af elafgift efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

(...)."

SKM2015. 271. SR

"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."

Under SKATs indstilling og begrundelse fremgår følgende:

"(...)

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 særrregel. 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 aftalt 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 erhvervsmæssigt 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.

(...)."

SKM2007. 218. SR

"Skatterådet bekræftede, at en virksomhed er berettiget til godtgørelse af elafgift ved levering af gadelys til en kommune i henhold til en kontrakt herom indgået mellem virksomheden og kommunen. Den elektricitet, der anvendes til gadebelysningen, blev anset for forbrugt af virksomheden, uanset forbruget af elektricitet sker på et anlæg lejet af kommunen."

Under SKATs indstilling og begrundelse fremgår følgende:

"Ifølge elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, kan virksomheder få tilbagebetalt elafgiften med undtagelse af 1 øre pr. kWh af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet.

Ifølge lovens § 11, stk. 16, 1. pkt., er virksomheden berettiget til godtgørelse af elafgiften i samme omfang, som virksomheden har fradrag for momsen af det indkøbte forbrug af elektricitet til vejbelysning.

For så vidt angår fortolkningen af disse bestemmelser har Højesteret afsagt dom den 16. september 2005 (SKM2005. 394. HR) i en tilsvarende sag, hvor en kommune havde overdraget sit vejbelysningsanlæg til et af kommunen ejet selskab, der havde videreoverdraget anlægget til et datterselskab. Sidstnævnte selskab skulle drive og vedligeholde vejbelysningen i kommunen mod betaling. Betalingen for levering af lys udgjorde et fast beløb, hvoraf energidelen var sat til et fast antal kWh beregnet på basis af de sidste 10 års gennemsnitlige forbrug. Betalingen blev fremover indeksreguleret kvartalsvist bortset fra 0,22 pct., der skulle udgøre en fast andel af betalingen.

Højesteret udtalte i den forbindelse, at det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, at virksomheder delvist kan få tilbagebetalt elafgift (og efter de daværende regler CO₂-afgift) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Højesteret fandt, at der ikke i bestemmelseernes ordlyd, forarbejder eller formål er holdepunkter for at begrænse retten til tilbagebetaling til elforbrug, der foregår som led i en særligt kvalificeret produktionsproces. Ved produktion af belysning anvendes elektricitet, der forbruges som led i produktionen, og sådant elforbrug kan berettige til tilbagebetaling af elafgift i medfør af ovennævnte bestemmelser, hvis de øvrige betingelser herfor er opfyldt.

Højesteret lagde til grund, at selskabet efter aftale med kommunen leverede vejbelysning til kommunen under forbrug af elektricitet på virksomhedens eget anlæg, og under disse omstændigheder måtte den elektricitet, som selskabet anvendte ved driften af vejbelysningsanlægget, anses for en af virksomheden forbrugt afgiftspligtig elektricitet.

Til forskel fra Højesteretsdommen har virksomheden i denne sag lejet gadebelysningsanlægget af kommunen.

Det fremgår imidlertid af skatteministerens svar af 15. marts 2006 på spørgsmål S 1042, at Skatteministeriet finder, at det afgørende ikke er ejendomsretten til anlægget, men at driften af anlægget sker for den momsregistrerede virksomheds egen regning og risiko. Dette kan også være tilfældet i f.eks. visse leasing-aftaler.

Virksomheden, der varetager driften af et vejbelysningsanlæg, skal dermed have et selvstændigt erhvervs-mæssigt indhold og være forretningsmæssigt begrundet. Virksomheden skal samtidig være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget. Dette betyder, at virksomheden skal kunne foretage egne dispositioner f.eks. i forhold til personale, driftsmidler m.v.

Disse momenter fremgår tilsvarende af SKAT-meddelelse af 10. marts 2006 Elafgift - vejbelysning (SKM2006. 137. SKAT).

Som det fremgår af aftalen i denne sag, bærer selskabet en vis risiko for så vidt angår gadebelysningsleverancer, idet mængden ikke er sikret, dog kun for så vidt angår udsving i energiforbruget på under 5 pct. Ved 5 pct. og derover sker der regulering.

I Højesterets dom var der tale om regulering af prisen kvartalsvis bortset fra 0,22 pct.

Det må derfor være tilstrækkeligt, at der er en vis begrænset økonomisk risiko for virksomheden.

SKAT finder på baggrund heraf og ud fra en samlet vurdering, at der med den vedlagte værkslejekontrakt og aftale om levering af gadelys er tale om et driftsforhold, hvor den elektricitet, der anvendes til gadebelysning, må anses for forbrugt af virksomheden, uanset forbruget af elektricitet sker på et af kommunen lejet anlæg. Virksomheden er derfor berettiget til godtgørelse af elafgift med undtagelse af 1 øre pr. kWh efter de ovenfor nævnte bestemmelser i elafgiftsloven ved levering af gadelys til Y-Z kommune."

Skatteministerens endelige svar af 15. marts 2006 på spørgsmål S 1042

"Spørgsmål:

"Er det regeringens opfattelse, at der bør betales elafgift af kommunal vejbelysning, når der henses til de miljømæssige, statsfinansielle og kommunaløkonomiske hensyn? "

Svar:

Som jeg tidligere har redegjort for, kan momsregistrerede virksomheder efter elafgiftsloven få godtgjort elafgift af forbruget af el i samme omfang, som virksomheden har fradrag for momsen af elforbruget. Denne regel har været gældende, siden elafgiftsloven blev indført i slutningen af 1970'erne.

Højesteret har i sin dom af 16. september 2005 taget stilling til, at i de tilfælde, hvor en momsregistreret virksomhed mod betaling leverer vejbelysning til en kommune på virksomhedens eget vejbelysningsanlæg, er elforbruget omfattet af denne godtgørelsesmulighed.

Skatteministeriet har sammen med Kammeradvokaten undersøgt rækkevidden af Højesterets dom.

Skatteministeriet finder ikke, at ejendomsretten til anlægget er afgørende. Det er derimod afgørende, at driften af vejbelysningsanlægget sker for den momsregistrerede virksomheds egen regning og risiko. Dette kan også være tilfældet i f.eks. visse leasingaftaler.

Virksomheden, der varetager driften af et vejbelysningsanlæg, skal dermed have et selvstændig erhvervsmæssigt indhold og være forretningsmæssigt begrundet.

Virksomheden skal samtidig være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget.

Dette betyder, at virksomheden skal kunne foretage egne dispositioner f.eks. i forhold til personale, driftsmidler m.v.

Efter det, der er mig oplyst, er dette forholdene i den konkrete sag vedr. Energigruppen Jylland Service A/S, som Højesteret har taget stilling til. Energigruppen Jylland Service A/S leverede en række forsyningsaktiviteter til Herning Kommune. Virksomheden er et datterselskab af Energigruppen Jylland A/S, som i den periode, der var til prøvelse, var ejet af Herning Kommune. Virksomhedens aktiviteter var ikke begrænset alene til Herning Kommune, men rettet mod alle, der ville aftage selskabets ydelser, og udbudt på almindelige

markedsvilkår.

Under sådanne betingelser udbyder den momsregistrerede virksomhed en ydelse til kommunen på almindelige markedsvilkår i lige konkurrence med andre momsregistrerede virksomheder. Her skal der også gælde lige afgiftsmæssige vilkår. Dette er en naturlig følge af liberaliseringen af forsyningssektorerne, som er en vigtig del af regeringens politik.

Jeg finder det rimeligt, at der gælder de samme afgiftsregler for alle momsregistrerede virksomheder uanset ejerskab. Derfor tager jeg Højesterets dom til efterretning.

Desuden kan jeg tilføje vedr. miljømæssige hensyn, at Højesterets dom alene vedrører elafgiften, som hovedsageligt er fiskalt begrundet.

Momsregistrerede virksomheder har ikke mulighed for at få godtgjort miljøafgifterne på el og elproduktion i form af CO₂-afgift på el og svovlafgift.

Desuden er størstedelen af elproduktionen omfattet af CO₂-kvoter. NO_x-udledningerne reguleres administrativt. Der er dermed taget højde for størstedelen af miljøbelastningen forbundet med elforbrug - også vedr. el til vejbelysning."

Mineralolieafgiftsloven

SKM2002. 362. ØLR

"Landsrettens bemærkninger

Efter bevisførelsen lægges det til grund, at den af sagsøger leverede opvarmning udelukkende er sket i forbindelse med opvarmning og udtørring af hvælv- og terrassekonstruktion på ridebaneanlægget på Christiansborg Slot og i forbindelse med opvarmning af byggepladsen i perioder, hvor udetemperaturen har ligget under +5 grader. Det lægges videre til grund, at opvarmningen alene har fundet sted i selve byggeperioden og udelukkende har haft til formål at opretholde den for byggearbejdet fornødne temperatur.

Da sagsøger imidlertid har overvæltet afgifterne på Slots- og Ejendomsstyrelsen, finder landsretten ikke, at sagsøger har afholdt udgift til energiafgifter, der kan føre til godtgørelse efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1 og kuldioxidafgiftslovens § 9, stk. 1. Sagsøger findes herefter ikke at have noget krav, hvorfor sagsøgtes frifindelsespåstand tages til følge."

Den juridiske vejledning 2023-2

E. A. 4.6.1.1 Regler og formål

"Hovedregel

Momsregistrerede virksomheder kan som hovedregel opnå hel eller delvis godtgørelse af energiafgift af energiprodukter (gas, kul og mineralolie). Endvidere kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel opnå hel godtgørelse af energiafgiften af elektricitet. Energiprodukter og elektricitet skal forbruges i virksomheden, og virksomheden skal have fradragsret for moms af indkøb. Der gælder således både et forbrugskriterium og et krav om fradragsret for moms.

Det er således en grundlæggende forudsætning for godtgørelse, at det er den momsregistrerede virksomhed, der er forbruger af energien, som er pålagt afgift. En ejendomsudlejer, der indkøber energi og videresælger energien i form af f.eks. varme til en lejer, kan således ikke anses som forbruger af energien. Bortset fra elektricitet må energien ikke være anvendt til rumvarme, varmt brugsvand, komfortkøling eller til motorbrændstof. Dette betyder, at der kun kan opnås hel eller delvis godtgørelse for afgift af brændsler, hvis den pågældende energi er anvendt til procesformål. Denne begrænsning i adgangen til godtgørelse gælder ikke for elektricitet. Før 2021 var der en lignende begrænsning for elektricitet, men den er ophævet fra 1. januar 2021.

Reglerne for godtgørelse af energiafgift i GASAL, KULAL og MINAL er stort set parallelle. Hvor det er tilfældet, vil der ske en gennemgang af reglerne med en samlet henvisning til de pågældende bestemmelser i de tre energiafgiftslove. I de tilfælde, hvor reglerne er forskellige, vil der ske en gennemgang af reglerne for den enkelte afgiftslov."

CO₂-afgiften, og dermed også muligheden for godtgørelse af CO₂-afgift, knytter sig til brændsler, som er afgiftspligtige efter en af disse tre energiafgiftslove.

E. A. 4.6.1.5 Godtgørelse af energiafgifter

"Regel og lovgrundlag

Momsregistrerede virksomheder kan som hovedregel opnå hel eller delvis godtgørelse af afgift af energiprodukter og elektricitet forbrugt i virksomheden til procesformål.

Godtgørelsen ydes i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående moms af energiprodukter og varme. Det vil sige, fuld fradragsret for den indgående moms, medmindre virksomheden kun har delvis fradragsret for indgående moms. Se ELAL § 11, stk. 5, 1. pkt., GASAL § 10, stk. 2, 1. pkt., KULAL § 8, stk. 2, 1. pkt. og MINAL § 11, stk. 2, 1. pkt., samt ML § 37, stk. 1, ved fuld fradragsret, og ML § 38, stk. 1 og 2, ved delvis fradragsret.

(...)

Elektricitet

Momsregistrerede virksomheder kan som udgangspunkt få godtgjort elafgift 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.

(...)

Gas

Momsregistrerede virksomheder kan som udgangspunkt få godtgjort gasafgift af

- 1) virksomhedens mængde af forbrugt afgiftspligtigt gas,
- 2) den gas, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter momsloven
- 3) den gas, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter momsloven.

(...)

Mineralolieprodukter

Momsregistrerede virksomheder kan som udgangspunkt få godtgjort mineralolieafgift af varer forbrugt i virksomheden de varer, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller fra anden varmeproducent, der er registreret efter momsloven de varer, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter momsloven."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

Skatteforvaltningslovens § 24

Stk. 1 En anmodning om et bindende svar skal være skriftlig og indeholde alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren. Skønner told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet, at spørgsmålet ikke er tilstrækkeligt oplyst, kan spørgeren anmodes om yderligere oplysninger eller dokumentation. Efterkommes anmodningen ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses til de forhold, der skønnes tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan ikke påklages administrativt.

Forarbejder

L 110 af 24. februar 2005 - Forslag til skatteforvaltningsloven

"Til § 23

Der skal betales et gebyr for at få et bindende svar. Gebyret skal betales samtidig med indgivelse af anmodningen.

Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at ligestille med rådgivning.

I tilfælde som nævnt i § 22, stk. 2, hvor dispositionen vedrører flere parter, dækker gebyret alle parterne, således at de tilsammen kun skal betale ét gebyr. Det er op til parterne selv at afgøre, hvem der skal betale gebyret, herunder hvorledes udgiften skal fordeles mellem dem.

Afviser told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, at give et bindende svar, tilbagebetales det betalte gebyr.

Gebyret tilbagebetales ikke, selv om anmodningen trækkes tilbage."

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2

A. A. 3.9.1 Afvisning som følge af spørgsmål om alternative dispositioner

"Det fremgår af lovbemærkningerne til SFL § 23, at en anmodning om bindende svar efter en konkret vurdering kan afvises, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning.

Eksempel (afvisning af anmodning om belysning af 5 modeller om samme forhold)

Med udgangspunkt i anskaffelse af en sommerbolig i Italien anmodede ledelsen i det danske ejerselskab om bindende svar om de skattemæssige virkninger af 5 alternative modeller om organiseringen af brugsretten. Skatterådet afviste anmodningen med den begrundelse, at den omhandlede egentlig rådgivning om, hvilken af de 5 modeller, der ville være mindst indgribende og samtidig den billigste rent skattemæssigt. Se SKM2014. 397. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål til 4 alternative dispositioner)

Der var stillet spørgsmål til 4 forskellige alternative dispositioner, hvorfor der skete afvisning med den begrundelse, at anmodningen var at sidestille med rådgivning, som falder uden for rammerne af ordningen om bindende svar. Se SKM2014. 248. SR

Eksempel (afvisning af spørgsmål 2-4, idet der var tale om alternative dispositioner til spørgsmål 1.)

Spørgerne ønskede det bekræftet, at en vedtægtsændring, hvor en anpartshaver opgav sin bestemmende indflydelse, ikke medførte afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30. Det fremgik videre af anmodningen, at "I det omfang Skatterådet ikke kan bekræfte Selskabets vurdering af ovenstående, har ejerkredsen identificeret en række alternative fremgangsmåder, som potentielt kunne implementeres med henblik på at sikre en (delvis) normalisering af ejerforholdet."

Skatterådet svarede på det første spørgsmål, men afviste at besvare spørgsmål 2-4, jf. SFL § 24, stk. 2, idet en besvarelse af disse spørgsmål ville have karakter af rådgivning.

Det blev i begrundelsen tilføjet, at det ikke ville gøre nogen forskel, hvis spørgeren foretog en opdeling i 4 separate anmodninger og sendte disse ind samtidigt. Se SKM2019. 31. SR.

Eksempel (afvisning af spørgsmål, idet der var tale om alternative dispositioner til spørgsmål 1.)

Skatterådet afviste at besvare spørgsmål 2, idet spørgsmålet var udtryk for, at spørger ønskede en alternativ måde at gennemføre dispositionen i spørgsmål 1 på. Spørgsmål 3 bortfaldt. Se SKM2019. 518. SR."