

---

# DEN MOMSMÆSSIGE BEHANDLING AF VE-ANLÆG

---

Med fokus på momslovgivningens anvendelsesområde og fradragmuligheder



Kandidatspeciale ved det juridiske Institut, Aalborg Universitet

14. MAJ 2014

STINE KEJSER JENSEN, ERHVERVSJURA

## Titelblad

**Titel:** Den momsmæssige behandling af VE-anlæg - med fokus på momslovgivningens anvendelsesområde og fradragsmuligheder.

**Engelsk titel:** The VAT Treatment of Renewable Energy Plants – With a Focus on the VAT Legislation’s Scope of Application and the Possibilities of Deduction.

**Uddannelse:** Erhvervsjura

**Uddannelsessted:** Aalborg Universitet, Juridisk Institut

**Vejleder:** Charlotte Sørensen

**Afleveringsdato:** 14. maj 2014

**Projektbetegnelse:** Kandidatspeciale

**Antal sider:** 44

**Antal anslag:** 120.666

**Udarbejdet af:**

---

Stine Kejser Jensen

## Forord

Dette kandidatspeciale er udarbejdet i forbindelse med afslutningen af mit Cand.Merc.Jur studium ved Aalborg Universitet

Specialet er udarbejdet i perioden februar 2014 til 14. maj 2014. Der er derfor ikke inddraget litteratur eller retspraksis der er offentliggjort efter den 10. maj 2014.

Da der er tale om et kandidatspeciale, henvender specialet sig primært til min vejleder Charlotte Sørensen (Manager – Deloitte) og censor.

Der skal lyde en stor tak til min vejleder Charlotte Sørensen for en konstruktiv og inspirerende vejledning under hele specialeforløbet.

God læselyst.

## Indholdsfortegnelse

<b>1. Indledning</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Afgrænsning</b> .....	<b>6</b>
2.1. Afgrænsning af problemstilling .....	6
2.2. Definition af VE-anlæg .....	7
<b>3. Problemformulering</b> .....	<b>8</b>
<b>4. Metode</b> .....	<b>9</b>
4.1. Metodemæssige overvejelser .....	9
4.2. Specialets opbygning .....	10
<b>5. Betingelser for at indgå i momslovgivningens anvendelsesområde</b> .....	<b>11</b>
5.1. Den afgiftspligtige person.....	11
5.1.1. Juridiske og fysiske personer .....	11
5.1.2. Selvstændig virksomhed.....	12
5.1.3. Økonomisk virksomhed .....	12
5.2. Den afgiftspligtige transaktion .....	14
5.2.1. Overdragelse af råderetten .....	14
5.2.2. Mod vederlag.....	15
5.3. Sammenfatning .....	16
<b>6. C-219/12 (Fuchs)</b> .....	<b>17</b>
6.1. De faktiske omstændigheder .....	17
6.2. Det præjudicielle spørgsmål .....	17
6.3. Det præjudicielle spørgsmåls betydning .....	19
6.3.1. Rådighedsoverdragelse .....	19
6.3.2. Teknisk indretning .....	19
6.3.3. Indtægter og resultat.....	21
6.4. Domstolens hensigt .....	22
6.5. Sammenfatning .....	22
<b>7. Dansk praksis</b> .....	<b>24</b>
7.1. Før praksisændring .....	24
7.2. Efter praksisændring .....	25
7.3. Nuværende praksis.....	27
7.4. Sammenfatning .....	28
<b>8. Betingelser for at opnå fradrag</b> .....	<b>29</b>
<b>9. Fradrag og udtagning</b> .....	<b>31</b>

9.1.	Fuld fradrag .....	31
9.2.	Delvis fradrag.....	31
9.3.	Ingen fradragsret.....	33
9.4.	Delvis fradrag vedrørende fast ejendom.....	33
9.5.	Regulering af investeringsgoder .....	34
9.6.	Udtagning .....	36
9.6.1.	Udtagning af varer .....	36
9.6.2.	Udtagning af driftsaktiver.....	37
9.7.	Sammenfatning .....	37
<b>10.</b>	<b>Konklusion .....</b>	<b>39</b>
<b>11.</b>	<b>Abstract .....</b>	<b>41</b>
<b>12.</b>	<b>Litteratur.....</b>	<b>42</b>
12.1.	Faglitteratur.....	42
12.2.	SKATs meddelelser, afgørelser, bindende svar og vejledninger .....	42
12.3.	EU-domme og -dokumenter.....	43
12.4.	Andre kilder .....	43

## 1. Indledning

Efter Europa-Parlamentet og Rådets direktiv om fremme af vedvarende energi<sup>1</sup> (VE-direktivet) 1. betragtning, er det et mål i EU at øge anvendelsen af energi fra vedvarende energikilder. I direktivets art. 2, stk. 1, litra a defineres energi fra vedvarende energikilder som energi fra vedvarende ikke-fossile kilder, som for eksempel vind- eller solenergi. I direktivets art. 3 stk. 1 angives det, at EU har et overordnet mål om at 20% af EU's energiforbrug i 2020 skal komme fra vedvarende energikilder. VE-direktivet er blandt andet implementeret i dansk lov via den nuværende lov om fremme af vedvarende energi<sup>2</sup> (VE-loven).

Med L 2010-06-25 nr. 722 vedtog Folketinget, at VE-anlæg under 6 kWh er undtaget fra elafgift. Derudover kunne der afregnes på årsbasis, hvilket betød at el-nettet kunne anvendes til at lagre en overskydende produktion af elektricitet. Denne bestemmelse blev indsat for at fremme udbredelsen og anvendelsen af mindre VE-anlæg.<sup>3</sup>

Yderligere blev ligningsloven og personskatteloven ændret ved lov nr. 1559 af 21/12/2010, så der blev et bundfradrag på 7.000 kr. på bruttoindkomsten af driften af VE-anlæg, ligesom kun tres procent af bruttoindkomsten skulle medregnes til den skattepligtige indkomst.

Disse tiltag var med til markant at øge antallet af tilkoblede VE-anlæg til el-nettet.<sup>4</sup> Målet om at øge anvendelsen af vedvarende energikilder, kom således til markant at påvirke antallet af VE-anlæg, der potentielt ville kunne momsregistreres, og derved opnå momsfradrag.

SKAT besluttede med styresignal SKM2013.23.SKAT at skærpe praksis med hensyn til, hvornår VE-anlæg kunne momsregistreres, og derved skærpe hvornår det var muligt at få fradrag for købsmomsen på anlægget. Mindre VE-anlæg blev konsekvent ikke anset for at være økonomisk virksomhed, hvorved driften anlægget ikke kunne momsregistreres.

Med afsigelsen af C-219/12 (Fuchs) måtte denne praksis dog ophøre. Denne modstrid mellem dansk praksis og EU-retten åbnede dog op for problemstillingen, at det ikke er afklaret på hvilket grundlag VE-anlæg kan anses for omfattet af momssystemet, og på den måde opnå fradrag i forbindelse med driften. Denne problemstilling vil være dette speciales omdrejningspunkt.

---

<sup>1</sup> Europaparlamentet og Rådets direktiv 2009/28/EF af 2009-04-23 om fremme af anvendelsen af energi fra vedvarende energikilder

<sup>2</sup> Lovbekendtgørelse 2013-11-25 nr. 1330 om fremme af vedvarende energi

<sup>3</sup> Skatteministeriet, Note 6 til lovbekendtgørelse 2006-05-03 nr. 421 § 2, stk. 1, litra e i Karnovs kommenterede elafgiftslov (historisk)

<sup>4</sup> Se blandt andet Marc Prosser, Ingeniøren, "Danmark fik firdoblet antallet af solcelleanlæg i 2011" og Jyllandsposten via TV2 Nyhederne, "Salg af solceller er øget 700 procent"

## 2. Afgrænsning

### 2.1. Afgrænsning af problemstilling

Merværdiafgift, almindeligvis benævnt moms, er en generel beskatning af forbrug. At beskatningen er generel vil sige at den omfatter alle varer og tjenesteydelser. Moms har udelukkende et fiskalt formål, da momsen bruges til at skaffe et provenu til de enkelte stater for at dække de offentlige udgifter. Moms opkræves hos den der leverer varer og ydelser, og overvæltet således til den endelige forbruger ved en forhøjelse af prisen.<sup>5</sup>

Moms opkræves i alle omsætningsled, og er således en flerledet afgift. Der skal opkræves moms af godets værdi i det enkelte afsætningsled. Dette muliggør at opkrævningen af moms har en lille eller slet ingen påvirkning af virksomheders eller privatpersoners forbrug af goder, da momsbelastningen procentvis er den samme hvor end godet købes, eller hvor mange omsætningsled godet har gennemgået. Belastningen ligger således på merværdien i kraft af muligheden for fradrag. Moms er således en neutral afgift.<sup>6</sup>

Neutralitetsprincippet sikres via muligheden for fradrag af den indgående moms. Da moms alene har til formål at bebyrde den endelige forbruger, skal der pålægges moms i alle omsætningsled med mulighed for fradrag for den indgående moms der har ramt tidligere led.<sup>7</sup>

Momssystemet er i høj grad reguleret af EU, og grundlaget er momssystemdirektivet<sup>8</sup> (MSD). Momssystemdirektivet fastsætter reglerne for harmoniseringen af de enkelte medlemslandes regler i forhold til merværdiafgiften.<sup>9</sup> I momssystemdirektivets 4. betragtning forklares det, at for at virkeliggøre målet om et indre marked er det nødvendigt at gennemføre en harmonisering af merværdiafgiften for at sikre, at de enkelte medlemslandes nationale lovgivning ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser eller er konkurrenceforvridende. Det er således et mål at skabe et momssystem der er ens hen over landegrænserne.

For at kunne få en harmoniseret momslovgivning hen over Europas landegrænser, er det derfor vigtigt at få klargjort præcist, hvad der menes med momslovgivningens begreber, for at beskatningen kan ske ens i hele Europa. Et uensartet begrebsapparat vil medføre, at beskatningen ikke vil ske ensartet i alle medlemslande, hvilket vil have den konsekvens at neutralitetsprincippet ikke kan opretholdes. Dette kan igen medføre konkurrenceforvridning, og at den frie bevægelighed for varer og ydelser vil nedsættes.

I Danmark blev harmoniseringen af momssystemdirektivet gennemført via momsloven<sup>10</sup> (ML). Dansk lovgivningen i forhold til merværdiafgiftens bygger således på EU-retten. Momssystemdirektivet er ikke implementeret direkte ved sin ordlyd, men er omskrevet og tilpasset det danske retssystem. Dette har dog den konsekvens, at der kan opstå tvivl om, hvorvidt gennemførelsen er sket korrekt.<sup>11</sup>

En betingelse for at en aktivitet overhovedet falder inden for momslovgivningens grænser er, at de afgiftspligtige transaktioner foretages af en afgiftspligtig person. Hvis ikke der er tale om en afgiftspligtig person og en afgiftspligtig transaktion er aktiviteten ikke inden for momslovgivningens anvendelsesområde,

---

<sup>5</sup> Den juridiske vejledning, D.A.1.1. Historisk baggrund

<sup>6</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 26

<sup>7</sup> Dennis Ramsdahl Jensen, Merværdiafgiftspligten, s. 51

<sup>8</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem

<sup>9</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 16

<sup>10</sup> Lovbekendtgørelse 2013-01-23 nr. 106 om merværdiafgift

<sup>11</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 28

hvorved det ikke er muligt at anvende momslovgivningens regelsæt, heriblandt bestemmelserne angående fradragsret.

Dette speciale afgrænses til at behandle reglerne angående den momspligtige person og den momspligtige transaktion, samt reglerne vedrørende fradrag. Dette vil ske i forhold til gældende dansk ret på baggrund af EU-retten

## 2.2. Definition af VE-anlæg

I momslovgivningen er der ikke en definition af, hvad der kan betegnes som et VE-anlæg. Ses der imidlertid på hele skattelovgivningen, henføres der i ligningsloven § 8 P, stk. 1, 1. pkt.<sup>12</sup> til VE-loven, for at afgrænse hvad der forstås ved vedvarende energi. Det vil derfor være rimeligt i forhold til momssystemet at henvise til VE-loven og det bagvedliggende VE-direktiv for at afgrænse, hvad der generelt forstås ved vedvarende energi i dette speciale. VE-anlæg afgrænses således til energianlæg der producerer energi via en vedvarende energikilde. Dette kunne for eksempel være vindmøller, solceller eller jordvarmeanlæg.

Under MSD art. 15, stk. 1 præciseres det at elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder. Samme formulering findes i ML § 4, stk. 2, hvor det anføres at gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lignende anses som varer. Energi skal derfor anses for varer.

Det er således primært problemstillinger angående driften af VE-anlæg der producerer energi som varer, der vil blive behandlet i specialet.

---

<sup>12</sup> Lovbekendtgørelse nr. 405 af 22/04/2013 Ligningsloven



### 3. Problemformulering

Ønsket om at få mulighed for fradrag i forbindelse med driften af VE-anlæg, har som beskrevet tidligere, givet anledning til en række problemstillinger, i forhold til momslovgivningens anvendelsesområde, og hvilke fradragsmuligheder der findes i forbindelse med driften af et VE-anlæg. Det er ikke afklaret, i hvilket omfang driften af VE-anlæg kan anses for at være momspligtige, ligesom det ikke er afklaret, i hvilket omfang de danske skattemyndigheders praksis, er i overensstemmelse med EU-retten, i forhold til at anse driften af VE-anlæg som økonomisk virksomhed.

Ligeledes er der flere muligheder for at opnå fradrag, hvorved det ikke er fastlagt, hvilke regelsæt der skal anvendes i forhold til at opnå eller begrænse fradragsmuligheden, i forbindelse til driften af VE-anlæg.

Dette lægger op til følgende problemformulering.

**Med baggrund i gældende dansk ret sammenholdt med EU-retten,  
vil dette speciale behandle følgende spørgsmål:**

**I hvilket omfang kan driften af VE-anlæg, anses for at være omfattet af  
momslovgivningens anvendelsesområde?**

**I hvilket omfang kan der opnås fradrag i forbindelse med driften af VE-anlæg?**

## 4. Metode

### 4.1. Metodemæssige overvejelser

Dette speciale har til formål, at beskrive, analysere, og behandle gældende ret vedrørende den momsretlige behandling af VE-anlæg med hensyn til, hvornår VE-anlæg er omfattet af momssystemet, og hvornår der på den baggrund kan opnås fradrag. Det er derfor nødvendigt anvende den retsdogmatiske metode, da denne metode netop har til formål at beskrive, hvad gældende ret er inden for et givent juridisk område.<sup>13</sup>

Gældende ret bliver defineret på baggrund af de juridiske retskilder.<sup>14</sup> For at nå en konklusion på specialets problemformulering vil de relevante retskilder blive behandlet. Dette vil inkludere nationale og internationale retskilder, heriblandt momsloven, momssystemdirektivet, forarbejder og retspraksis. Relevant faglitteratur vil blive inddraget som et bidrag til en forståelse af de generelle problemstillinger, selvom faglitteratur ikke kan anses for at være en retskilde.<sup>15</sup>

Derudover vil SKATs juridiske vejledning blive anvendt. Den juridiske vejledning er blot et udtryk for hvad SKAT opfatter som gældende ret, og kan således ikke anses for at være en retskilde, selvom den har stor administrativ betydning, da vejledningen er bindende for SKAT.<sup>16</sup> Et bindende svar er bindende i op til fem år for SKAT. En praksisændring kan således ikke gennemføres over for den der spørger. Et bindende svar kan dog bortfalde med fremadrettet virkning hvis for eksempel EU-reglerne ændres. Et bindende svar er ikke bindende for spørger, og spørger kan frit vælge om svaret følges eller ej. Bindende svar anvendes også i specialet, selvom et svar kun er bindende for den der spørger. Offentliggjorte bindende svar bliver dog en del af den praksis som SKAT følger.<sup>17</sup> For at kunne beskrive SKATs praksis er bindende svar derfor relevante at medtage.

I henhold til Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde art. 288 er direktiver bindende for de enkelte medlemslande i forhold til mål, men det er op til de enkelte stater at bestemme, hvilken gennemførelsesmåde der er mest hensigtsmæssig i forhold til den enkelte stat. Dog må direktivets formål ikke gå tabt ved implementeringen, og implementeringen skal ske ved bindende retsfor skrifter. Selvom ordlyden i de danske regler således ikke er fuldstændig ens i forhold til hvad der står anført i momssystemdirektivet, er de danske myndigheder stadig forpligtede til at følge EU-retten ved en EU-konform fortolkning. I forhold til specialets analyse vil dette have betydning i forhold til at fastslå, hvorvidt momssystemdirektivet er implementeret korrekt i dansk ret i forhold til formål.

EU-Domstolen har fastslået, at EU-retten har forrang frem for nationale bestemmelser, hvilket har den konsekvens, at Domstolen kræver at nationale myndigheder og domstole anvender EU-reglerne, uanset at der kan være tale om en nyere national regel.<sup>18</sup> Dansk ret er forpligtet til at følge EU-retten, og EU-Domstolen har spillet en fremtrædende rolle, i forbindelse med fortolkning, udfyldning og præcisering af EU-retten. Det er således nødvendigt at undersøge EU-Domstolens praksis, for at fastlægge gældende ret. Specialets analyse giver en definition af gældende ret på baggrund af, hvad der kan udledes af praksis, herunder C-219/12

---

<sup>13</sup> Jens Ravnkilde, U2013B.1, Hvad er en retskilde?

<sup>14</sup> Jens Ravnkilde, U2013B.1, Hvad er en retskilde?

<sup>15</sup> Jens Ravnkilde, U2013B.1, Hvad er en retskilde?

<sup>16</sup> Om den juridiske vejledning 2014-1, Juridiske vejledninger – et bidrag til retssikkerheden, Forord til Den juridiske vejledning, afsnit "Bindende virkning", ISBN 978-87-7121-750-6

<sup>17</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 37

<sup>18</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 29

(Fuchs). Dette skal ses i sammenhæng med, hvad der kan anses for gældende ret ud fra momssystemdirektivet og momsloven.

Ved forelæggelse af sager for EU-Domstolen, anvender EU-Domstolen en dynamisk fortolkningsstil, der har til formål at gøre de oprindelige formål som de respektive direktiver bygger på, så virkningsfulde som muligt.<sup>19</sup> Dette kan dog føre til en modstrid med grundloven (GRL) § 43 der bestemmer det skatteretslige legalitetsprincip, hvorved fortolkning af lovgivningen skal kunne rummes i en naturlig forståelse af ordlyden. Det vil sige at der principielt kun kan være tale om en præciserende fortolkning efter GRL § 43.<sup>20</sup> Dette har betydning i forhold til de danske skattemyndigheders mulighed for at anvende af EU-praksis, idet Højesteret synes at acceptere et generelt forrangsprincip i forhold til nationale bestemmelser, dog med det forbehold at Grundloven har forrang i forhold til EU-retten.<sup>21</sup>

## 4.2. Specialets opbygning

For at besvare specialets problemformulering, er det nødvendigt at have en grundlæggende forståelse for hvad der skal til, for at en aktivitet kan blive indeholdt i momslovgivningens anvendelsesområde. Hvis en aktivitet ikke kan indeholdes i momslovgivningens anvendelsesområde, kan momslovgivningens regelsæt ikke anvendes. Dette vil medføre at reglerne vedrørende fradrag ikke kan anvendes. Det er derfor afgørende at få fastlagt momslovgivningens anvendelsesområde i forhold til driften af VE-anlæg.

Specialet består først af en analyse af, hvilke generelle betingelser der skal være opfyldt, for at være omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde. Analysen vil omfatte en behandling af begreberne "afgiftspligtig person" og "afgiftspligtig transaktion" efter momssystemdirektivet og momsloven.

Beskrivelsen af disse begreber skal yderligere anvendes i forbindelse med analysen af C-219/12 (Fuchs). Formålet med dette afsnit er, at fastslå hvilke betingelser der skal være opfyldt, for at VE-anlæg kan anses for at være inden for momslovgivningens anvendelsesområde, og derved have mulighed for at opnå fradrag.

Dernæst vil dansk praksis blive undersøgt for at fastslå, hvorvidt denne er i overensstemmelse med EU-retten. Analysen vil falde i to dele da SKAT foretog en stramning i forhold til, hvornår VE-anlæg kunne anses for at være økonomisk virksomhed i forbindelse med Skatterådets svar i SKM2012.392.SR med flere. Praksis vil således blive undersøgt både før og efter denne stramning. Formålet med afsnittet er at fastslå, på hvilket grundlag VE-anlæg er omfattet af momslovgivningen, og på hvilket grundlag det vil være muligt at opnå fradrag efter dansk praksis. Det vil yderligere blive diskuteret, om dansk praksis er i overensstemmelse med EU-retten.

Afsnittet efterfølges af en beskrivelse af betingelserne for at opnå fradrag. Dette leder frem til en analyse af, hvilke muligheder der er for at opnå fradrag, i forbindelse med driften af VE-anlæg. Reglerne angående regulering af fradrag og udtagning behandles også, da disse regelsæt henholdsvis indskrænker muligheden og fordelen ved fradrag.

Ovenstående analyser vil afsluttende ende ud i en konklusion, der besvarer specialets problemformulering.

---

<sup>19</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 30

<sup>20</sup> Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning, s. 351

<sup>21</sup> Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen, EU-retten, s. 171

## 5. Betingelser for at indgå i momslovgivningens anvendelsesområde

For at blive omfattet af momssystemet er der to betingelser der skal være opfyldt: Der skal være en afgiftspligtig person, og der skal være en afgiftspligtig transaktion. Er disse to betingelser ikke opfyldt er man ikke inde i momslovgivningens anvendelsesområde, og reglerne inden for momsområdet kan ikke anvendes. Herunder bestemmelserne om fradragsretten. Det er derfor vigtigt at få fastslået hvorvidt en aktivitet udøves af en afgiftspligtig person, og om der er tale om, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion. I dette kapitel vil betingelserne blive beskrevet, for at fastslå hvilke omstændigheder der skal foreligge, for at en aktivitet kan anses for omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde.

### 5.1. Den afgiftspligtige person

Efter MSD art. 9, stk. 1 bestemmes det at ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomheder inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Disse bestemmelser er implementeret i dansk lov ved ML § 3, stk. 1 der bestemmer at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

I forhold til MSD art 9, er ML § 3 stk. 1 således kortere, og det er ikke i momslovens ordlyd yderligere præciseret, hvad der forstås ved bestemmelsens begreber. Det er således nødvendigt at anvende EU- praksis som fortolkningsbidrag for at få præciseret bestemmelseens betydning.

Begge bestemmelser anfører, at en afgiftspligtig person er en person/enhver der driver selvstændig virksomhed og økonomisk virksomhed. Følgende gennemgang vil derfor have til formål at fastlægge, hvilket indehold disse begreber dækker over.

#### 5.1.1. Juridiske og fysiske personer

Enhver er i momssystemdirektivets forstand både juridiske og fysiske personer. Dette fastslås i C-23/98 (Heerma) hvor den rent juridiske form på selskabet var uden betydning for, hvorvidt der kunne drives selvstændig virksomhed eller ej.<sup>22</sup> Det er således ikke den juridiske struktur, men aktiviteterens indhold der er bestemmende, for om en aktivitet kan anses for at udgøre en selvstændig virksomhed.<sup>23</sup> Det kan således tænkes at en aktivitet hverken er udført af en juridisk eller fysisk person, men vil alligevel være omfattet af momssystemdirektivets bestemmelser, da bestemmelsen anfører at det er "enhver" der er omfattet.

Dette begreb er mere præcist beskrevet i momsloven end i momssystemdirektivet, da momsloven angiver at både fysiske og juridiske personer er omfattet. I Danmark vil alle aktiviteter være omfattet med ordvalget "fysiske og juridiske personer". Der er således ikke uoverensstemmelse mellem EU-retten og dansk ret og praksis i forhold til dette begreb.

---

<sup>22</sup> C-23/98 (Heerma) præmis 22

<sup>23</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 52

### 5.1.2. Selvstændig virksomhed

Selvstændig virksomhed defineres modsætningsvist i forhold til lønmodtagere eller andre der er i et arbejdstager-arbejdsgiverforhold, jf. MSD art 10. Arbejdstagere der er forpligtede i forhold til en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller et andet retligt forhold, og som arbejder under arbejdsgivers regning, kan således ikke være selvstændig virksomhed. Dette fastslås yderligere i C-235/85 (Kommissionen mod Holland), hvor det blev statueret, at der blev udøvet virksomhed for egen regning og risiko.<sup>24</sup>

Ordlyden i MSD kan dog anvendes til at præcisere ordlyden i ML. I SKM.2013.26.SR<sup>25</sup> fastslås det, at der ikke er tale om selvstændigt arbejde ud fra følgende kriterier: Værge havde pligt til at lade sig beskikke til værgemål, der blev ført tilsyn med værge, der blev ved lov givet instruktioner til udførelsen af værgehvervet, værgeren modtog et fast vederlag og havde ingen udgifter eller risiko i forbindelse med udøvelsen af hvervet. Disse kriterier er sammenfaldende med kriterierne i MSD art 10, hvor arbejdsgiveren udøver virksomhed for egen regning og risiko. Definitionen af selvstændig virksomhed synes således at være den samme i dansk ret som i EU-retten, hvor der skal ske en helhedsvurdering i forhold til at kunne statuere om en aktivitet er selvstændig virksomhed.

### 5.1.3. Økonomisk virksomhed

For at fastslå hvad begrebet "økonomisk virksomhed" generelt dækker over, må det undersøges hvad der forstås ved udnyttelser af goder med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter, jf. MSD art. 9, stk. 1, 3. pkt. Da dette er en generel analyse af begrebet "økonomisk virksomhed", vil C-219/12 (Fuchs) ikke blive inddraget, fordi denne sags betydning, vil blive behandlet gennemgående i kapitel 6, i forhold til at komme begrebet "økonomisk virksomhed" nærmere i forhold til VE-anlæg. Dette er således ikke den endelige definition, men en generel analyse af begrebet økonomisk virksomhed.

#### **Udnyttelse af goder.**

Udnyttelse af goder kan efter MSD art. 9 være både som producent, handlende, tjenesteyder eller inden for liberale erhverv. Det fremgår af C-230/94 (Renate Enkler) at hvis godet er egnet til udelukkende økonomisk udnyttelse, må det som hovedregel være tilstrækkeligt at fastslå, at godet også anvendes til økonomisk virksomhed.<sup>26</sup> Dette vil imidlertid ikke altid være tilfældet, hvis godet anvendes til andet end økonomisk virksomhed.

Hvilke kriterier der skal lægges vægt på bliver blandt andet diskuteret i C-97/90 (Lennartz), hvor Domstolen udtaler at der skal ske en vurdering af samtlige relevante omstændigheder, blandt andet det pågældende godes art og den periode der går fra erhvervelsen af godet til at godet bruges i den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.<sup>27</sup>

Efter C-230/94 anføres det, at samtlige konkrete omstændigheder ved afgørelse af, om formålet med virksomheden er at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter.<sup>28</sup> For at afgøre om der er tale om

---

<sup>24</sup> C-235/85 (Kommissionen mod Holland) præmis 14

<sup>25</sup> Se også SKM2014.282.SR og SKM2014.283.SR der omhandler samme problemstilling, idet det fastslås at advokaters hverv som fast værge ikke er selvstændig økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

<sup>26</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 27

<sup>27</sup> C-97/90 (Lennartz) præmis 20 og 21

<sup>28</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 24

økonomisk virksomhed, skal samtlige konkrete omstændigheder undersøges, før det kan afgøres om udnyttelse af godet er med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter.

Det bemærkes yderligere i C-230/94 at der kan laves en sammenligning mellem hvordan godet faktisk udnyttes, og hvordan en tilsvarende økonomisk virksomhed udøves, for at finde ud af om den pågældende virksomhed drives for at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Andre kriterier der kan undersøges er kundekredsens omfang og indtægternes størrelse, men de er stadig blot en del af de omstændigheder, der skal vurderes.<sup>29</sup> Det er således ikke muligt ved afgørelsen af om der foreligger økonomisk virksomhed, at have et kriterium der skal overholdes, men konklusionen skal baseres på samtlige konkrete omstændigheder.

Hvorvidt en aktivitet er udnyttelse af goder synes derfor i høj grad at være en konkret vurdering, der skal bygge på samtlige konkrete omstændigheder. Det er således ikke muligt at lave en liste over de omstændigheder der kan være medvirkende til, at en aktivitet er en udnyttelse af et gode. I C-320/94 og C-97/90 giver Domstolen flere forslag til, hvad der kan indgå i denne vurdering, men Domstolen afgrænser ikke mulighederne for at der foreligger økonomisk virksomhed, til de forslag Domstolen selv kommer med.

### **Uanset formål og resultat**

Vurderingen af om der foreligger økonomisk virksomhed, må dog ikke afgrænses til bestemte aktiviteters formål eller resultat, jf. MSD art 9, stk. 1. Ud fra momssystemdirektivets ordlyd må det forstås som, at den økonomiske aktivitet der udøves ikke har betydning for, hvorvidt der kan være tale om økonomisk virksomhed eller ej, ligesom resultatet heller ikke har betydning. Hvorvidt en aktivitet således giver over- eller underskud er således uden betydning i forhold til, hvorvidt der er tale om økonomisk virksomhed.

Momssystemdirektivets ordlyd "uanset formål og resultat" er ikke gengivet i momsloven, men er dog taget med i bemærkningerne til § 3 i lovforslaget til momsloven.<sup>30</sup> Her bemærkes det yderligere at også lejlighedsvis økonomiske transaktioner kan være økonomisk virksomhed. I C-142/99 (Berginvest) anføres det, at den økonomiske aktivitet ikke kun må ske lejlighedsvis, og aktiviteten skal ske med driftsformål eller en kommerciel målsætning for øje.<sup>31</sup> Dette er ikke i misforhold med bemærkningerne i lovforslaget, da lovforslaget kun nævner økonomiske transaktioner, og ikke selve den økonomiske virksomhed. Økonomisk virksomhed kan ikke kun ske lejlighedsvist.

Der må således ikke lægges vægt på hvorvidt en aktivitet får et givet resultat i vurderingen af, om der foreligger økonomisk virksomhed. MSD art. 2, stk. 1 anfører dog, at virksomheden skal være rettet mod at foretage momspligtige transaktioner, det vil sige levering mod vederlag. Hvis ikke der er et vederlag, er der således ikke tale om økonomisk virksomhed. Dette konkluderes i C-89/81 (Hong-Kong Trade), hvor Domstolen udtalte, at den der regelmæssigt udfører udelukkende gratis tjenesteydelser for erhvervsdrivende, ikke kan anses for at være afgiftspligtig<sup>32</sup>, ligesom C-320/94 (Renate Enkler) netop fastslår at formålet med virksomheden skal være at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter.<sup>33</sup> Selvom en aktivitet ikke behøver at give overskud for at der kan være tale om økonomisk virksomhed, skal der være et vederlag.

---

<sup>29</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 28 og 29

<sup>30</sup> LFF 1993-12-08 nr. 124 merværdiafgift (momsloven)

<sup>31</sup> C-142/99 (Berginvest) præmis 28

<sup>32</sup> C-89/81 (Hong-Kong Trade) præmis 13

<sup>33</sup> C-320/94 (Renate Enkler) præmis 24

I vurderingen af om der foreligger økonomisk virksomhed, skal der således også tages højde for den økonomiske transaktion, selvom der ikke må lægges vægt på resultatet. Det er således ikke muligt at diskutere, hvorvidt der er tale om økonomisk virksomhed, uden også at vurdere om der foreligger levering mod vederlag, det vil sige en afgiftspligtig transaktion, der behandles i afsnit 5.2.

Et andet spørgsmål der skal besvares er, hvornår en aktivitet anses for at være økonomisk virksomhed. Der er to muligheder: enten sker det allerede fra anlæggets erhvervelsestidspunkt, eller også kan dette først ske når anlægget udnyttes til økonomisk virksomhed. I C-268/83 (Rompelman) bliver der taget stilling til dette problem. Her konkluderes det, at en forberedende handling som erhvervelse af et gode, er nødvendig for at opstarte en virksomhed. Derved foreligger der udnyttelse af godet allerede fra erhvervelsestidspunktet, hvorfor det må anses for at være økonomisk virksomhed.<sup>34</sup>

### **Handle i egenskab af en afgiftspligtig person**

Udover at en person skal udøve selvstændig økonomisk virksomhed for at være en afgiftspligtig person, skal personen også handle i denne egenskab, jf. MSD art. 2. Det vil sige at den afgiftspligtige person reelt også skal optræde og handle som en afgiftspligtig person ved udøvelsen af den økonomiske virksomhed. Dette krav er vigtigt da nogle goder er af en sådan art, at de kan anvendes både til økonomisk og ikke-økonomisk virksomhed, og en person kan udnytte godet både i egenskab af at være en afgiftspligtig person, men også i egenskab af at være en ikke-afgiftspligtig person. Det bliver således vigtigt at finde ud af, om en person handler i egenskab af at være en afgiftspligtig person, da betingelserne i MSD art 2 ellers ikke vil være opfyldt.

En person der nok er afgiftspligtig, men ikke handler i denne egenskab men for eksempel udfører en privat transaktion, vil således ikke opfylde betingelsen i MSD art. 2. Dette fastslås i C-291/92 (Dieter Ambrecht) hvor Domstolen konkluderer, at en afgiftspligtig person der udfører en privat transaktion, ikke optræder i egenskab af at være en afgiftspligtig person. Derfor kan en transaktion, der udføres af en afgiftspligtig person som privatperson, ikke henføres under momssystemets anvendelsesområde.<sup>35</sup>

## **5.2. Den afgiftspligtige transaktion**

Efter MSD art. 2 er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, en momspligtig transaktion. Hvad der forstås ved begrebet "levering af varer" præciseres i MSD art. 14, der anfører at "levering af en varer" skal forstås som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Under MSD art. 15, stk. 1 præciseres det yderligere, at elektricitet, gas, varme eller kulde og lignende sidestilles med materielle goder.

### **5.2.1. Overdragelse af råderetten**

Råderetten til materielle goder skal således overdrages, for at der kan være tale om en afgiftspligtig transaktion. Hvad der forstås ved råderettens overdragelse er præciseret i C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe), hvor det anføres at det ikke er den retslige rådighedsoverdragelse der har

---

<sup>34</sup> C-268/83 (Rompelman) præmis 22

<sup>35</sup> C-291/92 (Dieter Ambrecht) præmis 17 og 18

betydning<sup>36</sup>, men den faktiske rådighedsoverdragelse.<sup>37</sup> I C-185/01 (Auto Lease) blev det yderligere præciseret at overdragelse i en persons navn og for dennes regning ikke nødvendigvis er overdragelse i MSD forstand<sup>38</sup>, hvis ikke personen kan bestemme på hvilken måde og med hvilket formål godet skal anvendes.<sup>39</sup>

ML § 4, stk. 1, 1. og 2. pkt., anfører at der skal betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Efter ML § 4, stk. 2, anføres det, at gas, vand, elektricitet, varme, kulde og lignende anses som varer. Der er således ikke megen forskel på momssystemdirektivet og momslovens ordlyd.

Definitionen af den afgiftspligtige transaktion i ML er stort set lig definitionen i MSD. Ud fra den rene ordlyd er der således ikke forskel på hvad der anses for at være en afgiftspligtig transaktion. Som beskrevet tidligere, er det efter EU-retten den faktiske rådighedsberøvelse og ikke den juridiske overdragelse, der er afgørende for at fastslå om der foreligger levering. Spørgsmålet er om dette også er tilfældet i Danmark. Efter SKM.2009.664.LSR henviser Landsskatteretten til argumentationen i C-185/10 (Auto Lease). Landsskatteretten konkluderer på denne baggrund at transaktionen skal bedømmes på de økonomiske realiteter frem for den formelle optræden, hvilket ligger helt i tråd med EU-rettens bedømmelser. I SKM.2007.141.VR var Vestre Landsrets begrundelse og resultat, at da der var udstedt fakturaer i hvert led, hvert led havde egne betalingsvilkår, købesummen blev betalt som efter aftale og der skete fysisk levering af telefonerne, måtte det lægges til grund at der var økonomiske realiteter mellem handlerne, og at alle sælgere faktisk havde rådet over de i sagen omhandlede mobiltelefoner. Derfor var der sket en levering i momsmæssig forstand. I forhold til levering af varer er der således ingen forskel på den danske og EU-rettens forståelse af begrebet rådighedsoverdragelse.

### 5.2.2. Mod vederlag

Derudover skal leveringen ske mod et vederlag, jf. MSD art 2. I C-16/93 (Tolsma) bliver det fastslået at en tjenesteydelse kun er momspligtig hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører den gensidige udveksling af tjenesteydelser, idet det modtagne vederlag skal udgøre ydelsens faktiske modværdi.<sup>40</sup>

Spørgsmålet om hvad der i dansk ret skal forstås ved "vederlag" blev blandt andet diskuteret i TfS.1998.604. Her blev det afgjort, at et plejehjem der vederlagsfrit fik overdraget ejendomsretten til en minibuss på den betingelse, at der skulle køres med reklamer på bussen, blev sidestillet med levering mod vederlag. Dette skete ud fra det synspunkt, at det anses for at være en modydelse for minibussen, at plejehjemmet forpligter sig til at køre rundt med reklamerne.

I SKM.2012.514.SR anses det at sælge en ret til at byde på spørgers internetauktioner, som levering mod vederlag. I samme afgørelse konkluderes der, at når en kunde straks køber et produkt uden om auktionen, da er spørger ikke en formidler mellem kunde og producent, men en afgiftspligtig person. Dette begrundes med at spørger modtager producentens faktura, og sender sin egen til kunden, samt at kunden kan returnere varen til spørger ved reklamation. Derudover har kundens afgivne bud indvirkning på den pris kunden skal betale, og kunden indgår handelen på spørgers handelsbetingelser. Skatterådet er derfor også af den

<sup>36</sup> C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise) præmis 7

<sup>37</sup> C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise) præmis 12

<sup>38</sup> C-185/01 (Auto Lease) præmis 37

<sup>39</sup> C-185/01 (Auto Lease) præmis 34

<sup>40</sup> C-16/93 (Tolsma) præmis 14



opfattelse, at spørger ikke køber produktet for kundens penge og på kundens vegne, selvom spørger først bestiller varen når produktet er købt. Af ovenstående kan det konkluderes, at også i dansk ret skal der bestå et retsforhold mellem modtager og leverandør der vedrører den gensidige udveksling af ydelser.

### 5.3. Sammenfatning

For at være omfattet af momssystemets anvendelsesområde kræves det, at der foreligger en afgiftspligtig person og en afgiftspligtig transaktion.

Den afgiftspligtige person er en fysisk eller juridisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Den afgiftspligtige person afgrænses ikke af den juridiske form personen optræder som, ligesom selvstændighedskravet defineres modsætningsvist en arbejdstager.

Hvorvidt der foreligger økonomisk virksomhed bygger på en konkret vurdering af aktiviteten, hvor samtlige omstændigheder i forbindelse med driften skal indgå i vurderingen. Det er dog et krav at virksomheden er rettet mod at foretage afgiftspligtige transaktioner. Selve resultatet eller formålet med aktiviteten må dog ikke indgå som et moment i vurderingen af, om der foreligger økonomisk virksomhed.

Den afgiftspligtige transaktion er den afgiftspligtige person der leverer varer mod et vederlag. Levering forstås som den faktiske overdragelse af råderetten, mens vederlag forstås som at der foreligger et retsforhold mellem leverandør og modtager, så det modtagne vederlag udgør varens faktiske modværdi.

Hvis betingelserne i forhold til de enkelte begreber er opfyldt, vil en aktivitet være inden for momssystemets anvendelsesområde, og momssystemets regelsæt vil kunne anvendes, herunder bestemmelserne om fradrag. Begrebet økonomisk virksomhed har dog, i modsætning til de andre begreber ikke en fast anvendelsesramme, og det er et mere åbent begreb, hvor der er stor mulighed for fortolkning i forhold til de andre begreber. Det betyder, at det ofte vil være fortolkningen af begrebet økonomisk virksomhed der afgør, om en aktivitet kan anses for at være omfattet af momssystemets anvendelsesområde.

Som det fremgår af ovenstående er det dog svært at adskille begreberne "afgiftspligtig person" og "afgiftspligtig transaktion" fuldstændigt ad. Begrebet "den afgiftspligtige person" afhænger af den afgiftspligtige transaktion i forhold til definitionen af økonomisk virksomhed, og begrebet "den afgiftspligtige transaktion" bygger på den tidligere definition af "den afgiftspligtige person". Det betyder at en ændring i det ene begreb ofte vil medføre en ændring i det andet begreb.

## 6. C-219/12 (Fuchs)

Da begrebet økonomisk virksomhed har en bred fortolkningsramme, vil det ofte være fortolkningen af dette begreb der afgør, om en aktivitet kan anses for at være omfattet af moms-systemets anvendelsesområde. C-219/12 (Fuchs) får afgørende betydning i forhold til, hvornår VE-anlæg kan anses for at være økonomisk virksomhed. En analyse af dommen er således nødvendig for at fastslå, hvornår VE-anlæg kan anses for at være omfattet af momslovgivningen.

### 6.1. De faktiske omstændigheder

Thomas Fuchs installerede i 2005 et solcelleanlæg på taget af sin beboelsejendom. Solcelleanlægget har ingen oplagringskapacitet, og hele el-produktionen leveres til el-nettet i henhold til en aftale om adgang til el-nettet med et elselskab. Aftalen blev indgået på ubestemt tid. Leveringen af elektricitet til el-nettet er momspligtig, og den private husholdnings nødvendige forbrug af elektricitet dækkes ved, at elektriciteten købes tilbage for samme pris som den blev leveret til.<sup>41</sup>

I hele perioden havde Thomas Fuchs et større elforbrug end han leverede til el-nettet. Thomas Fuchs' elforbrug i sin private husstand var på 44.600 kWh, og han leverede en samlet produktion på 19.801 kWh til el-nettet. Af disse kWh var 8.645 kWh gået til direkte forbrug. Direkte forbrug forstås som elektricitet, der forbruges fra det offentlige net samtidig med eller i nær tilknytning til det tidspunkt, hvor denne elektricitet blev leveret til nettet.<sup>42</sup>

Det østrigske Finanzamt fandt ikke, at Thomas Fuchs var berettiget til at fradrage den indgående moms i forbindelse med erhvervelsen af solcelleanlægget, da driften af solcelleanlægget ikke, efter Finanzamts holdning, blev anset for at være økonomisk virksomhed.<sup>43</sup>

Thomas Fuchs påklagede Finanzamts afgørelse til Unabhängiger Finanzamt Außenstelle Linz der gav Thomas Fuchs medhold. Finanzamt forelagde derefter sagen for den østrigske Verwaltungsgerichtshof, der indgav følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen.

*"Indebærer driften af et netstyret solcelleanlæg uden egen mulighed for eloplagering på eller ved siden af ejerbolig, der anvendes til private boligformål, og som teknisk set er udformet således at anlæggets elproduktion til stadighed er mindre end anlægsoperatørens samlede private elforbrug i denne bolig, at anlægsoperatøren udøver en "økonomisk virksomhed" som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 4?"<sup>44</sup>*

### 6.2. Det præjudicielle spørgsmål

Finanzamt gjorde gældende, at Thomas Fuchs' forbrug først kommer fra solcellerne, og suppleres fra el-nettet når det er nødvendigt. Kun overskydende elektricitet leveres til el-nettet, det vil sige, når det direkte forbrug i husstanden er mindre end der produceres via solcellerne. Det er altså elektricitet fra solcellerne der forbruges først, og derefter elektricitet fra el-nettet der forbruges.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 8 og 9

<sup>42</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 10 og 11

<sup>43</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 12 og 13

<sup>44</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 15

<sup>45</sup> Forslag til afgørelse C-219/12 (Fuchs) præmis 18

Verwaltungsgerichtshof er derimod af den opfattelse, at den omstændighed at der leveres elektricitet til el-nettet, og den omstændighed at der forbruges elektricitet fra nettet, ikke har noget med hinanden at gøre. Det er to uafhængige handlinger.<sup>46</sup> Derfor kan det ikke afvises, at der foreligger økonomisk virksomhed, blot fordi der forbruges mindre energi end der leveres.

Yderligere angiver Finanzamt, at solcelleanlæg der er tilkoblet el-nettet, og solcelleanlæg der ikke er tilkoblet el-nettet i forhold til anlægstyperne er så sammenlignelige, at de skal behandles på samme måde momsmæssigt. Det er således lige meget, om et anlæg er tilkoblet el-nettet og produktion af elektricitet sælges for derefter at blive købt tilbage, eller om anlægget ikke er tilkoblet el-nettet så det kun kan forsyne husstanden. Det anføres at en type anlæg ikke bør modtage mere offentlig støtte i forhold til mulighederne for fradrag, i forhold til den anden type anlæg.<sup>47</sup>

Domstolen starter i C-219/12 med at fastslå, at begreberne afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed har et meget bredt anvendelsesområde. Begreberne skal betragtes i sig selv, og skal være uafhængige af formål og resultat. Hvis en aktivitet udøves med henblik på at opnå indtægter af en hvis varig karakter, må aktiviteten anses for at være omfattet af begrebet "økonomisk virksomhed."<sup>48</sup> For at kunne konstatere om operatøren udnytter en aktivitet med dette formål, skal samtlige omstændigheder i sagen bedømmes.<sup>49</sup>

Domstolen henviser til C-230/94 (Renate Enkler), idet et solcelleanlæg kan anvendes både til erhvervmæssig og privat brug. Efter C-230/94 skal samtlige omstændigheder i sagen bedømmes, for at kunne konstatere, hvorvidt aktivitet udøves for at opnå indtægter af en vis varig karakter.<sup>50</sup> Det anføres dog at det er uden betydning om driften tilsigter at få en gevinst.<sup>51</sup> Domstolen udtaler også at en sammenligning mellem, på den ene side de omstændigheder hvorunder godet faktisk anvendes, og på den anden side de omstændigheder hvor tilsvarende økonomisk virksomhed udøves, vil være en mulig fremgangsmåde for at kunne konstatere, om en aktivitet er økonomisk virksomhed.<sup>52</sup>

Domstolen konkluderer, at når et solcelleanlæg, der er placeret på taget af en operatørs beboelsesejendom producerer elektricitet, der leveres til nettet mod betaling, må det antages, at anlægget drives med henblik på at opnå en indtægt. Domstolen antager derfor, at denne drift har til formål at generere en gevinst, men ikke nødvendigvis et overskud. Derudover lægges der vægt på at driften af solcelleanlægget har været langvarig, hvorved leveringen af elektriciteten har været vedvarende, og den betaling producenten har modtaget i modydelse har således været af en vis varig karakter.<sup>53</sup>

Desuden lægges der vægt på, at den producerede elektricitet på grund af det konkrete anlægs manglende oplagringsmulighed, leveres til nettet, og den elektricitet der forbruges købes fra nettet. Der er således uafhængighed mellem den handling hvor producenten henter elektricitet fra nettet, og den handling hvor han leverer elektricitet til nettet. Domstolen påpeger også, at da elektricitet er et fungibelt gode, kan den leverede strøm ikke identificeres, og det er derfor umuligt at identificere, om den leverede elektricitet også

---

<sup>46</sup> Forslag til afgørelse C-219/12 (Fuchs) præmis 19

<sup>47</sup> Forslag til afgørelse C-219/12 (Fuchs) præmis 26

<sup>48</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 17 og 18

<sup>49</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 20

<sup>50</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 20 og 22

<sup>51</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 25

<sup>52</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 21

<sup>53</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 25, 26 og 27

er den der sendes tilbage og forbruges af producenten.<sup>54</sup> Domstolen lægger også vægt på, at producenten fakturerer moms for sine leverancer til el-nettet, ligesom skattemyndighederne opkrævede moms, hvilket indikerer at skattemyndighederne accepterer produktionen af elektricitet på det pågældende VE-anlæg som værende økonomisk virksomhed, da opkrævningen af moms ellers vil være ulovlig.<sup>55</sup>

Ud fra C-219/12 er der således lagt vægt på følgende konkrete omstændigheder: der sker en leverance mod betaling, leverancen har været vedvarende, forbrug og leverance af elektricitet har været uafhængige handlinger, den leverede elektricitet kan ikke identificeres fra den forbrugte elektricitet og skattemyndighederne har opkrævet moms på leverancen.

### 6.3. Det præjudicielle spørgsmåls betydning

I det følgende vil Domstolens begrundelse og konklusion blive analyseret, for at fastslå om Domstolens konklusion er ændret i forhold til tidligere praksis.

#### 6.3.1. Rådighedsoverdragelse

Der lægges vægt på at den leverede vare, elektricitet, er et fungibelt gode. Det vil sige at den leverede energi ikke kan isoleres fra den energi der forbruges. Myndighederne kan således ikke påvise, at den forbrugte energi er den samme energi, som leveres. Det er to forskellige varer. Dette må gælde for alle fungible goder. Dette betyder at når elektricitet er leveret til el-nettet, er rådighedsretten overgået til el-selskabet, og der er sket en leverance i momssystemets forstand.

Dette synspunkt falder i tråd med EU-Domstolens hidtidige praksis, som beskrevet i afsnit 5.2.1. Hvis den faktiske rådighedsret er overgået til en erhverver, er der sket levering. Da operatøren ikke har rådighed over den producerede elektricitet, når elektriciteten sendes ud på el-nettet, er der sket en levering. Dette begrundes med, at operatøren ikke kan sikre sig, at den leverede elektricitet er den samme som den elektricitet der købes tilbage til husholdningen. C-219/12 fastslår dog, hvad der gælder for fungible goder som elektricitet. Grundet elektricitets fungible karakter er rådighedsretten overgået så snart elektriciteten er overført til el-nettet.

Udover at anlægget skal kunne levere energi uden for producentens rådighedssfære, så skal det også teknisk kunne påvises, at en sådan levering rent faktisk sker. Levering kan ikke ske i form af at el-regningen nedsættes, fordi elektricitet der produceres forbruges privat, hvorved der forbruges mindre elektricitet fra el-nettet. I denne situation foreligger der nemlig ikke et retsforhold mellem to parter.

Der kan dog godt ske levering ved at nedsætte elregningen, fordi der sker modregning i vederlaget for det leverede elektricitet, i forhold til hvad der skyldes for indkøbt elektricitet på el-nettet. I denne situation vil der være to forskellige parter, der indgår et retsforhold. Dette konkluderer Generaladvokaten i sit forslag til afgørelse C-219/12.<sup>56</sup>

#### 6.3.2. Teknisk indretning

Det mest påfaldende ved sagen er, at Domstolen ikke synes at undersøge alle konkrete momenter i C-219/12. Domstolen synes udelukkende at lægge vægt på, at der teknisk ikke er mulighed for et privatforbrug. Da

---

<sup>54</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 30 og 31

<sup>55</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 34 og 35

<sup>56</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 22

Thomas Fuchs kun har mulighed for at levere elektricitet til el-nettet, er anlægget udelukkende egnet til økonomisk udnyttelse som efter C-230/94 (Renate Enkler). Dette er også hvad Generaladvokaten konkluderer i sit forslag til afgørelse C-219/12. Generaladvokaten udtaler, at hvis anlægget ikke havde kunnet levere elektricitet til el-nettet, og således kun kunne forsyne husstanden, kunne der ikke være tale om økonomisk virksomhed.<sup>57</sup> Når der er leveret elektricitet i den konkrete situation, for hvilket der er modtaget et vederlag, synes dette at være tilstrækkeligt til at fastslå at driften sker for at opnå indtægter af en vis varig karakter, da anlægget udelukkende kan anvendes til økonomisk virksomhed. Som beskrevet i afsnit 5.1.3, må det som hovedregel være tilstrækkeligt, at fastslå at godet også anvendes til økonomisk virksomhed, hvis godet er egnet til udelukkende økonomisk udnyttelse. Dette argument synes Domstolen at have anvendt i sin begrundelse for sit resultat.

Hvis der blot skal konstateres, om der sker en levering mod vederlag, bliver der ikke tale om en decideret helhedsvurdering i forhold til, om der foreligger økonomisk virksomhed. Der vil i stedet skulle laves en vurdering for at fastlægge, om der for det første sker en levering, og om der på den anden side gives et vederlag for leveringen. Hvis ikke der skal laves en helhedsvurdering, hvor alle konkrete omstændigheder skal medtages, vil dette være en ændring i forhold til tidligere praksis som beskrevet i afsnit 5.1.3. Alle konkrete omstændigheder skulle undersøges, ved vurderingen af, om der forelå økonomisk virksomhed.

Dette skift vil sandsynligvis være en fordel. En helhedsvurdering i forhold til om der foreligger økonomisk virksomhed, vil i forhold til den umiddelbare ordlyd komme til at dreje sig om de økonomiske aspekter. Dette er et problem, da der ikke må tages hensyn til resultatet af driften i vurderingen af virksomheden. Hvis der blot skal konstateres, at der er tale om levering mod vederlag, vil fokus være på om der sker en reel betaling for leveringen, men der stilles ikke krav til hvor stor vederlaget skal være. Herved vil en vurdering af resultatet snarere kunne undgås, resultatet ikke kan beregnes når forbrug og levering er uafhængige handlinger og derfor ikke må anses som en handling.

Ovenstående konklusion bygger på, at det ikke er muligt for Thomas Fuchs selv at forbruge sit elektricitet, da hans anlæg teknisk er indrettet på en måde, så den producerede elektricitet ikke kan anvendes i hans private husholdning. Domstolen konkluderer dette, da elektricitet er et fungibelt gode. Det er ikke muligt at vide, hvorvidt forbrugt elektricitet er den samme som den leverede elektricitet.

Hvis anlægget derimod havde været indrettet på en måde, så Thomas Fuchs kunne anvende elektriciteten selv, ville Domstolen sandsynligvis ikke være kommet til samme konklusion. De andre scenarier der vil kunne forekomme er, at alt elektricitet anvendes af operatøren selv, og at en del af elektriciteten bliver anvendt af operatøren, mens resten bliver leveret til el-nettet.

I den første situation vil intet elektricitet blive leveret til el-nettet. Alt produceret elektricitet vil blive anvendt af operatøren selv. I denne situation vil der ikke foreligge levering mod vederlag, efter MSD art. 2. Da der ikke indgås et retsforhold mellem to parter, vil dette medføre at der ikke foreligger levering mod vederlag. Dette medfører således at driften af VE-anlægget i denne situation ikke kan anses for omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde.

---

<sup>57</sup> Forslag til afgørelse C-219/12 (Fuchs) præmis 25

I den anden situation, vil kun noget af elektriciteten blive leveret til el-nettet. Anlægget vil således teknisk være indrettet på en måde, så det er muligt for operatøren at anvende elektriciteten direkte fra anlægget, og kun leverer en eventuel overskudsproduktion til el-nettet. Grundet elektricitets fungible karakter vil det blive anset for at være uden for operatørens rådighedssfære, da det ikke kan påvises at det forbrugte elektricitet er det samme elektricitet der blev leveret. Hvis der betales et vederlag, vil der således være tale om en afgiftspligtig transaktion i moms-systemets forstand. Den andel der bruges i husholdningen, vil ikke være omfattet af moms-systemet. Grundet EU-Domstolens fokus på at der skal ske en egentlig leverance, skal det teknisk kunne påvises at der er sket en leverance til el-nettet. Hvis det kan påvises at der sker en reel leverance af elektricitet til el-nettet mod vederlag, da må det blive anset for økonomisk virksomhed for den andel, der leveres til el-nettet.

Det synes således vigtigt at afgøre, hvilken teknisk karakter anlægget har, for at kunne anvende domstolens konklusionen. Kun hvis anlægget udelukkende kan levere til el-nettet, vil selve leveringen mod vederlag være tilstrækkeligt til at anlægget omfattes af momslovgivningen. Hvis den tekniske konstruktion af anlægget er udformet på en måde så elektriciteten også kan anvendes til andre formål end virksomhedens, må der yderligere laves en vurdering af virksomheden for at konstatere om driften er omfattet af moms-systemet.

### 6.3.3. Indtægter og resultat

I afgørelsen af C 219/12 bliver der ikke lagt vægt på at mængden af elektricitet, der produceres på VE-anlægget altid er mindre end producentens husholdningsforbrug.<sup>58</sup> Der bliver således bevidst set bort fra dette moment fra Domstolens side. Dette synes i modstrid med tidligere praksis efter C-320/94 (Renate Enkler), hvor der skal tages hensyn til alle konkrete omstændigheder i forbindelse med vurderingen af, om der foreligger økonomisk virksomhed, jf. afsnit 5.1.3.

Domstolen fastslog dog at det er fordi der er uafhængighed mellem leverance og forbrug af elektricitet.<sup>59</sup> Leverancen skal således vurderes uafhængigt af forbruget. Driften af VE-anlægget skal vurderes i sig selv, og der skal ikke inddrages vurderingsmomenter, der skal påvise et bestemt formål, jf. ordvalget "uanset formål" i MSD art. 9, stk. 1.

Det kan være en fordel at adskille leverance og forbrug på denne måde, da man herved ikke vil komme til at inddrage virksomhedens resultat som et moment i vurderingen af virksomheden. Hvis levering og forbrug sammenholdes vil dette kunne medføre, at det er det endelige resultat af aktiviteten, der ligger til grund for vurderingen om der er tale om økonomisk virksomhed. Dette vil ikke være i overensstemmelse med moms-systemdirektivet, jf. afsnit 5.1.3.

Det betones således af Domstolen, at der ikke må lægges vægt på resultatet af driften af VE-anlægget ved vurderingen af, om der foreligger økonomisk virksomhed. Dette er en anderledes indgangsvinkel end i for eksempel C-230/94 (Renate Enkler), hvor det nævnes, at et kriterie der kan undersøges i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt en aktivitet er økonomisk virksomhed er indtægternes størrelse.<sup>60</sup>

Dette skyldes sandsynligvis, at der i det konkrete tilfælde ikke var mulighed for et privat forbrug af den producerede elektricitet, da alt elektriciteten blev leveret til nettet. I andre tilfælde hvor der er mulighed for

---

<sup>58</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 29

<sup>59</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 31

<sup>60</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 29

et privat forbrug, vil indtægter sandsynligvis kunne indgå som et moment i vurderingen. Dette falder i tråd med andet praksis. Efter C-230/94 (Renate Enkler) anføres det, at hvis godet er egnet til udelukkende økonomisk udnyttelse, må det som hovedregel være tilstrækkeligt til at fastslå, at godet også anvendes til økonomisk virksomhed. I tilfælde hvor driften ikke udelukkende kan anvendes til økonomisk udnyttelse, skal der ske en helhedsvurdering. Her skal der fokuseres på om der sker levering mod vederlag, men levering og forbrug skal anses for to uafhængige handlinger. Indtægter kan således indgå som vurderingselement, for at fastslå om indtægterne er af en vis varig karakter. Dette må ikke stå alene, og der må ikke lægges vægt på resultatet af driften af VE-anlægget.

Ved at anse leverance og forbrug som to uafhængige handlinger, sikres det at vederlaget for leverancen vurderes separat i forhold til en eventuel indtægt. Domstolen synes således at have villet præcisere yderligere, hvilke momenter der må og skal tages højde for når det skal vurderes om en aktivitet udøves for at opnå "indtægter af en vis varig karakter", og derved være økonomisk virksomhed. En præcisering i forhold til gældende lovgivning er i overensstemmelse med GRL § 43, hvor fortolkning af loven skal ske med udgangspunkt i en naturlig forståelse af ordlyden.<sup>61</sup> At præcisere at indtægter og overskud er forskellige vurderingsmomenter kan indeholdes i den nuværende praksis der findes efter ML § 3, stk. 1.

Hvorvidt der er tale om indtægter af en vis varig karakter, skal desuden bedømmes i forhold til, om produktion og levering af elektricitet sker til stadighed. Thomas Fuchs producerede og leverede elektricitet til el-nettet gennem en årrække. Så længe solcelleanlægget virker, og han vedbliver med at have en kontrakt med operatøren af el-nettet, vil der blive produceret og leveret elektricitet til el-nettet. Denne levering skal således ikke ske vedvarende, men må alligevel have en vis kontinuitet, da leveringen skal ske til stadighed.<sup>62</sup>

#### 6.4. Domstolens hensigt

En anden mulighed forklaring på Domstolens resultat i C-219/12 er, at der i EU er sat et mål om at 20% af energien i 2020 skal komme fra vedvarende energikilder, jf. VE-direktivet. Grundet EU-Domstolens dynamiske fortolkningsstil, kunne en anden mulig forklaring også være at Domstolens konklusion bygger på et ønske fra Domstolens side om at gøre det nemt og billigt at producere energi på VE-anlæg. Dette vil være en måde at gøre VE-direktivet mere virkningsfuldt på. Det synes dog ikke plausibelt at Domstolen vil anvende et regelsæt til at gøre et andet regelsæt mere effektivt. Domstolens fortolkningsstil synes at være overordnet i forhold til EU-Traktatens formål, og ikke i forhold til enkelte direktiver.

#### 6.5. Sammenfatning

Domstolen konkluderer at driften af et anlæg der producerer mindre energi end operatøren af anlægget selv anvender i sin husholdning, kan anses for at være økonomisk virksomhed. Domstolen begrundet dette med at rådighedsretten til elektriciteten overgår til operatøren af el-nettet, så snart elektriciteten leveres til el-nettet. Så snart elektriciteten er på el-nettet kan operatøren af el-nettet gøre med elektriciteten hvad denne ønsker. Herved er rådighedsretten overgået fra operatøren af VE-anlægget til operatøren af el-nettet. Ved betaling af et vederlag er kravet for, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion opfyldt.

Når et anlæg er tilkøbt el-nettet og det kan konstateres at der sker en faktisk levering af elektricitet mod vederlag, kan det anses for økonomisk virksomhed, hvis driften af anlægget udelukkende kan anvendes til

<sup>61</sup> Jacob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning, s. 351

<sup>62</sup> Forslag til afgørelse C-219/12 (Fuchs) præmis 21

økonomisk udnyttelse. Thomas Fuchs havde kun mulighed for at levere til el-nettet, da det konkrete anlæg ikke var tilkøbt hans private husstand.

Hvis et anlæg teknisk er indrettet på en måde, som muliggør anden anvendelse end økonomisk udnyttelse, da skal der ske en helhedsvurdering. Et moment i denne vurdering vil være om produktionen og leverancen af elektricitet sker til stadighed.

Et moment der ikke må indgå i helhedsvurderingen er driftens resultat. Domstolen anser leverance og forbrug som to uafhængige handlinger. De må derfor ikke sammenlignes på grund af ordvalget "uanset resultat" i MSD art. 9, stk. 1. Driften af anlægget skal vurderes i sig selv. Selvom det på denne måde fastslås at selve resultatet ikke må anvendes i vurderingen, synes Domstolen ikke at have afskåret muligheden for at bruge indtægterne som et vurderings-moment, som omtalt i C-230/94 (Renate Enkler). En vurdering af indtægterne vil være væsentlig i forhold til at fastslå, om en given aktivitet udføres for at opnå indtægter af en vis varig karakter, og derved i sidste ende være omfattet af momssystemet.



## 7. Dansk praksis

Som beskrevet i afsnit 3 er de danske myndigheder forpligtet til at følge EU-Domstolens praksis, da denne praksis er med til at fastslå hvilket anvendelsesområde de forskellige EU-retslige bestemmelser har. Som beskrevet i tidligere afsnit, er momssystemdirektivets bestemmelser ikke implementeret ved sin ordlyd i dansk ret, men ved en omskrivning der er tilpasset det danske retssystem. Dette kan skabe tvivl om hvorvidt EU-retten er implementeret korrekt.

SKAT ændrede i 2012 praksis med hensyn til, hvornår drift af VE-anlæg kunne anses for at være økonomisk virksomhed, og derved give ret til fradrag.

Følgende afsnit vil derfor analysere forskellen før og efter praksisændringen, med henblik på at beskrive hvad den danske praksis er i dag. Der vil yderligere blive fokuseret på, om den danske praksis er i overensstemmelse med EU-retten.

### 7.1. Før praksisændring

I SKM2011.830.SR og SKM2011.686.SR blev der taget stilling til, hvorvidt husstandsvindmøller der knytter sig til en husstand, kan anses for at være økonomisk virksomhed. I begge afgørelser er det faktiske forhold således, at husstandsvindmøllen erhverves med det formål at tilvejebringe husstandens private elforbrug, mens den overskydende el-produktion skal sælges til el-nettet.

I forhold til SKM2011.686.SR forventes der at være et nettosalg på 13.500 kWh, hvorved der vil kunne afhændes dobbelt så meget elektricitet til el-nettet som der forbruges privat, da det private forbrug er ca. 6.500 kWh. Husstandsvindmøllen vil således kunne producere ca. 20.000 kWh om året. Skatterådet skal således afgøre om operatøren af husstandsvindmøllen kan anses for at være en afgiftspligtig person.

Skatterådet citerer MSD art 9, stk. 1, da Skatterådet anfører, at økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser, uanset formålet med eller resultatet af virksomheden. Skatterådet anfører desuden at også lejlighedsvis økonomiske transaktioner falder ind under begrebet økonomisk virksomhed.

Skatterådet konkluderer at der er tale om økonomisk virksomhed med salg af strøm. Dette begrundes med, at vurderingen om hvorvidt der foreligger økonomisk virksomhed skal ske på grundlag af samtlige konkrete omstændigheder, og at der i praksis lægges vægt på virksomhedens intensitet, driftsform og erhvervsmæssige standarder. I dette tilfælde er der ingen tvivl om at der vil foreligge et nettosalg af elektricitet, hvorved der sker en økonomisk transaktion med levering af elektricitet mod et vederlag. Skatterådets konklusion ligger i denne konkrete sag i tråd med EU-rettens praksis og momssystem-direktivets ordlyd.

I SKM2011.830.SR spørges der til to mulige køb af vindmøller, hvor den ene type vil give et nettosalg og en anden type der ikke kunne leverer et nettosalg. Den første type husstandsvindmølle vil producere 11.600 kWh om året. Da spørger har et privatforbrug på 9.000 kWh årligt, vil spørger kunne sælge 2.600 kWh om året. Skatterådet lægger i sin begrundelse både vægt på egen tidligere praksis i form af SKM2011.686.SR, men henviser også til C-230/94 (Renate Enkler), idet denne EU-dom har angivet retningslinjer for, hvornår der foreligger selvstændig økonomisk virksomhed. Her fremhæver SKAT at det i forhold til C-230/94 er afgørende at virksomheden udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en hvis varig karakter. Det vil sige, hvis der sker et salg af elektricitet, må det anses som selvstændig, økonomisk virksomhed, der udøves

med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Da der sker et nettosalg på 2.600 kWh, er det derfor tilstrækkeligt til, at der er tale om selvstændig, økonomisk virksomhed.

I forhold til praksis som beskrevet i afsnit 4 er konklusionerne i forbindelse med første vindmølletype i SKM2011.830.SR derfor sammenfaldende med EU-retten. Skatterådet laver en vurdering af konkrete omstændigheder, hvor det vurderes om driften af vindmøllen udøves for at opnå indtægter af en vis varig karakter. Den danske praksis på dette tidspunkt kunne derfor indeholdes i EU-retten.

Den anden type vindmølle vil producere 7.800 kWh, men da spørgers elforbrug ligger på 9.000 kWh, vil der ikke ske et nettosalg af el. SKAT henviser i sin begrundelse til MSD art. 9, stk. 1, hvor økonomisk virksomhed kan udøves uanset resultat, og C-230/94 (Renate Enkler) hvor økonomisk virksomhed skal udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Skatterådet finder, at da der ikke sker et nettosalg af elektricitet, udøves virksomheden ikke med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Spørgers levering af elektricitet til egen husstand kan yderligere ikke anses for at være levering mod vederlag, da levering mod vederlag kræver at der mellem parterne er et retsforhold, hvilket ikke er tilfældet hvis der sker levering til en selv. Skatterådet bemærker desuden at deres holdning ikke ændres af, at spørger måtte sælge en periodevis overproduktion til el-nettet, for derefter at købe dette "oplagrede" elektricitet tilbage. Netto vil der nemlig stadig ikke blive produceret mere end der købes. Dette betyder også at den type vindmølle, hvor der ikke vil kunne ske et nettosalg, ikke anses for at være økonomisk virksomhed.

I forhold til EU-domstolens praksis på dette tidspunkt, synes Skatterådets ræsonnementer at være fornuftige. Der tages hensyn til konklusionerne i C-320/94, for at afgøre om virksomheden udøves for at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Da levering og forbrug af Skatterådet anses for handlinger der ikke kan separeres grundet elektricitetens fungible karakter, synes konklusionen rigtig i forhold til daværende EU-praksis.

## 7.2. Efter praksisændring

Praksis i forhold til SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR blev dog skærpet i 2012. I de bindende svar SKM2012.392.SR, SKM2012.393.SR, SKM2012.394.SR og SKM2012.395.SR (SKM2012.392.SR m.fl.), afgjorde Skatterådet, at solcelleanlæg placeret på beboelsesejendomme, ikke kan anses for at være selvstændig økonomisk virksomhed. Dette skete, fordi Skatterådet ikke mente, at mindre VE-anlæg kunne anses for anskaffet med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed, fordi VE-anlæggene også var omfattet af de gunstige afregningsregler i elafgiftsloven.<sup>63</sup> Salget af elektricitet var derfor kun en konsekvens af gunstige regler i et andet regelsæt, og ikke et led i den økonomiske virksomhed.

I SKM2012.392.SR påtænker spørger at anskaffe sig et solcelleanlæg der årligt kan producere 5.500 kWh. Spørgers private forbrug har i de tre foregående år maksimalt udgjort 3.601 kWh. Spørger har således en klar forventning om et nettosalg til el-nettet. Skatterådet lægger i sin begrundelse stor vægt på praksis efter C-230/94 (Renate Enkler). Efter denne praksis skal samtlige omstændigheder undersøges i forbindelse med en aktivitet, for at kunne afgøre om aktiviteten sker med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Skatterådet anfører, at da solcelleanlægget har en begrænset effekt og der kun sker et mindre nettosalg, er solcelleanlægget ikke egnet til udelukkende økonomisk udnyttelse. Der skal således ske en vurdering af samtlige momenter i forbindelse med driften af solcelleanlægget. Her anføres det at salget af overskudsproduktionen kun er en konsekvens af andre regler efter nettoafregningsbekendtgørelsen, der

<sup>63</sup> Med L 2010-06-25 nr. 722 blev VE-anlæg under 6 kWh undtaget fra elafgift

gjorde det muligt at oplagre elektricitet på nettet, og derefter at købe elektriciteten tilbage uden at betale elafgift. Hvis ikke disse regler gjorde det til en fordel at leverer elektricitet, ville der ikke ske en levering. Skatterådet er således af den opfattelse, at anskaffelsen af det pågældende solcelleanlæg ikke er sket med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Det faktum at der leveres elektricitet til el-nettet er blot en konsekvens af et andet regelsæt, og gør spørger i stand til at tilvejebringe hele sit private elforbrug, uden at skulle betale markedets pris, elafgift og moms. Ud fra disse argumenter konkluderer Skatterådet, at anskaffelse af et solcelleanlæg af den nævnte type, ikke er sket med det formål at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, derfor drives der ikke økonomisk virksomhed, og spørger er ikke afgiftspligtige personer.

I SKM2012.393.SR bliver skatterådets konklusion den samme, da Skatterådet også i forbindelse med dette svar, lægger vægt på solcelleanlæggets karakter. I dette tilfælde vil der også kun kunne påregnes et mindre nettosalg, ligesom det skatterådet argumenterer for er, at anlægget ikke er dimensioneret til økonomisk virksomhed. Anlægget er simpelthen for lille. Da skatterådet ikke finder, at anlægget er anskaffet med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, men at det alene er anskaffet for at tilvejebringe energi til den private husstand, er spørger ikke en afgiftspligtig person. Heller ikke i denne sag, kan det faktum at der kan "lagres" elektricitet på nettet, i form af at der sælges en overproduktion til nettet, ændre skatterådets konklusion. Dette begrundes med at spørger på denne måde får mulighed for at tilvejebringe hele sit privatforbrug uden at skulle betale markedspris på elektricitet, elafgift eller moms.

Det er den samme argumentation Skatterådet anvender i SKM2012.394.SR og SKM2012.395.SR. Da der alene kan påregnes et mindre eller ingen nettosalg, og den økonomiske fordel alene ligger i, at en overproduktion kan sælges til el-nettet for derefter at kunne købes tilbage uden de sædvanlige markedsvilkår, er anlægget ikke tilvejebragt med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter.

SKAT lægger således vægt på, at der for det første kan ske et nettosalg af elektricitet. For det andet skal VE-anlægget være dimensioneret på en sådan måde, at det ikke kan undergå reglerne i nettoafregningsbekendtgørelsen. Kan VE-anlægget underlægges disse regler, anser SKAT anlægget for erhvervet med henblik på privat udnyttelse. Skatterådet anvender således C-230/94 (Renate Enkler) som begrundelse for at samtlige konkrete omstændigheder skal vurderes for at kunne statuere om der er tale om økonomisk virksomhed. Her lægger SKAT særligt vægt på at andre regelsæt kan gøre det attraktivt at investere i mindre VE-anlæg. Det er således ikke anlægget i sig selv der vurderes, men omstændigheder uden om anlægget der tillægges vægt.

I SKM2012.392.SR m.fl. tages der således ikke hensyn til at der reelt sker en mindre levering til el-nettet. Der fokuseres på, at formålet med anskaffelsen primært synes at være at tilvejebringe billig elektricitet til husstanden. Det faktum at der sekundært sker en faktisk levering til el-nettet tillægges ikke vægt. Efter MSD art. 9, stk. 1 bestemmes at formålet eller resultatet af virksomheden ikke er betydende. I forhold til tidligere praksis synes det derfor ikke rigtigt at lægge vægt på at det er attraktivt at investere i VE-anlæg efter andre regelsæt, da der derved vil blive lagt vægt på formålet med virksomheden. Hvis omstændighederne indikere at driften udøves med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter er dette tilstrækkeligt til at anse VE-anlægget som økonomisk virksomhed. Skatterådet anvender således ikke argumenterne i C-230/94

korrekt, da der netop lægges vægt på formålet med og resultatet af virksomheden i sig selv, uden at tage hensyn til andre omstændigheder.<sup>64</sup>

Grundet den ændrede danske praksis i SKM2012.392.SR m.fl. udsendte SKAT styresignalet SKM2013.23.SKAT, hvor det blev bestemt at solcelleanlæg med en effekt på højst 6 kW og husstandsvindmøller med en effekt på højst 25 kW, ikke længere blev anset for at være økonomisk virksomhed, hvorved anlæg der ikke opfyldte disse betingelse skulle afmeldes momsregistret. Dette styresignal står i kontrast til SKATs egen argumentation efter C-230/94 (Renate Enkler), hvor der som tidligere anført skal ske en vurdering af samtlige omstændigheder ved fastsættelse af, om der foreligger økonomisk virksomhed. Styresignalet fastsætter en objektiv grænse der afgør, hvorvidt der foreligger økonomisk virksomhed eller ej, uden at der skeles til andre konkrete omstændigheder der kunne have betydning for vurderingen. Dette er i strid med EU-retten. Denne modstrid med EU-retten bliver tydeligere ved afgørelsen af C219/12 (Fuchs), hvor det som tidligere beskrevet konkluderes, at der foreligger økonomisk virksomhed uanset at producenten har et større forbrug end VE-anlægget kan producere. Derfor ophæves SKM2013.23.SKAT ved styresignalet SKM2013.818.SKAT.

Efter praksisændringen blev der således udelukkende lagt vægt på VE-anlæggets størrelse ved vurderingen af, om der forelå økonomisk virksomhed i forbindelse med driften af anlægget. Den danske praksis var således i strid med Domstolens praksis før C-219/12 (Fuchs). Da C-219/12 præciserer, hvornår et VE-anlæg kan anses for en økonomisk virksomhed var den danske praksis også i strid med EU-retten efter afsigelsen af C-219/12. Praksis hvor objektive kriterier som VE-anlæggs effekt afgør, hvorvidt der er tale om økonomisk virksomhed er ikke længere praksis hos SKAT.

### 7.3. Nuværende praksis

SKATs praksis i SKM2012.392.SR m.fl. var således i strid med EU-retten og måtte derfor ophæves. I forhold til at fastslå, hvad den nuværende praksis er, må den tidligere danske praksis i SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR undersøges i forhold til C-219/12. Dette sker for at fastslå om den tidligere praksis kan anvendes i dag.

SKM2011.686.SR og SKM2011.830.SR var på daværende tidspunkt ikke i strid med EU-retten, jf. afsnit 7.1. Domstolens praksis er dog ændret med afsigelsen af C-219/12 (Fuchs). I dommen anføres det netop, at hvis der sker en faktisk levering mod vederlag, da må det anses for at være økonomisk virksomhed, med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Efter dansk praksis var begrebet "tilvejebringelse af indtægter af en vis varig karakter" kun opfyldt, hvis der forelå et nettosalg. Der blev ikke taget hensyn til, at der skete et faktisk salg af elektricitet når der periodevis var en overproduktion. Efter tidligere dansk praksis skulle der være tale om et reelt nettosalg af elektricitet, før der kunne være tale om økonomisk virksomhed. Dette er i dag i strid med praksis efter EU-retten.

I C-219/12 er den tekniske indretning af anlægget dog af en type hvor der ikke fysisk kan ske et privatforbrug af den producerede elektricitet. I de danske sager vil kun en overproduktion blive solgt via en opkobling til el-nettet, hvilket må betyde at ikke alt elektriciteten sælges til el-nettet. En del vil blive brugt privat. Den tekniske indretning på de danske anlæg er således anderledes i C-219/12, da Thomas Fuchs ikke havde mulighed for privat forbrug. Dette medførte at hans VE-anlæg kun var egnet til udelukkende økonomisk udnyttelse. Da de pågældende danske husstandsvindmøller kan anvendes både erhvervsmæssigt og ikke-

---

<sup>64</sup> C-230/94 (Renate Enkler) præmis 15

erhvervsmæssigt, må der foretages en vurdering af samtlige faktiske forhold, men det skal ske under hensynstagen til at forbrug og levering er uafhængige handlinger.

Kun hvis operatøren af et VE-anlæg ikke teknisk har mulighed for et privat forbrug af den producerede elektricitet, kan konklusionen fra C-219/12 anvendes direkte. Dette skyldes, at Domstolen anså anlægget for udelukkende at kunne anvendes til økonomisk virksomhed, fordi der skete en faktisk levering. I andre tilfælde, hvor der vil være mulighed for et privat forbrug af elektriciteten, skal der stadig ske en konkret vurdering af samtlige omstændigheder for at fastslå, om der foreligger økonomisk virksomhed og derved i sidste ende, om driften er omfattet af momssystemet.

Domstolens praksis er ændret på den måde at driften af et VE-anlæg ikke kan afvises at være økonomisk virksomhed, fordi salget af elektricitet er mindre end forbruget. Som diskuteret i afsnit 6.3.3. skyldes dette at forbrug og levering skal vurderes særskilt. Hvis der sker en faktisk levering af elektricitet til el-nettet mod vederlag, er dette et moment, der skal indgå i vurderingen uanset at et privat forbrug af elektricitet samlet over en periode må være større end elektriciteten, der er leveret. Det er således ikke usandsynligt at netto-salget vil indgå som et vurderingsmoment, men der skal tages højde for at forbrug og leverance er uafhængige handlinger.

Det kan heller ikke afvises at VE-anlæggets størrelse stadig vil spille en rolle i vurderingen af hvorvidt driften af et anlæg er økonomisk virksomhed. Selvom der ikke må tages hensyn til resultatet af driften af VE-anlægget, vil størrelsen på nettosalget, på baggrund af de indtægter anlægget genererer, implicit kunne sige noget om vederlagets størrelse. Dette vil kunne anvendes til at fastslå om anlægget drives for at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter.

Gældende ret på nuværende tidspunkt synes derfor at være i tråd med praksis før SKATs skærpelse. Dog med den undtagelse at der ikke længere må lægges afgørende vægt på nettoafregningen, da levering og forbrug er uafhængige handlinger.

#### 7.4. Sammenfatning

Dansk praksis før praksisændringen i 2012 var ikke i strid med den forståelse der var af EU-retten på daværende tidspunkt. Domstolens praksis på daværende tidspunkt indikerede ikke at nettosalget ikke kunne indgå som vurderingsmoment. I 2012 ændrede SKAT praksis, så mindre VE-anlæg konsekvent ikke blev anset for at være økonomisk virksomhed. Ingen andre vurderingsmomenter blev anvendt. Denne praksis var i strid med EU-retten, også før C-219/12 blev afsagt.

Efter offentliggørelsen af C-219/12 blev det dog tydeligt at praksisændringen var i strid med EU-retten og skærpelsen blev ophævet. C-219/12 medførte dog at SKATs tidligere praksis ikke længere er i overensstemmelse med EU-retten.

Praksis i forhold til at tillægge nettosalget af elektricitet afgørende betydning er ikke i overensstemmelse med konklusionen i C-219/12. En række af de momenter SKAT tidligere har anvendt i vurderingen af hvorvidt driften af VE-anlæg kunne anses for at være økonomisk virksomhed, kan dog stadig anvendes, da der skal laves en vurdering af samtlige konkrete omstændigheder i forbindelse med driften, for at fastslå om der er tale om økonomisk virksomhed, og derfor i sidste ende omfattet af momssystemet.

## 8. Betingelser for at opnå fradrag

Ovenstående afsnit har vist, hvilke krav der stilles for at et VE-anlæg kan anses for omfattet af momssystemet. Hvis driften af et VE-anlæg er omfattet af momssystemets anvendelsesområde, kan der ydes fradrag, hvis en række betingelser er opfyldt.

For at opnå fradrag skal godet være leveret fra en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person. Det skal således være en afgiftspligtig person der leverer et gode til en anden afgiftspligtig person for at der kan blive tale om et fradrag for købsmomsen. Denne problemstilling behandles i C-165/86 (Intiem), hvor det blev bestemt at arbejdsgiver kunne få fradrag for købsmomsen på benzin som de ansatte anvendte i deres arbejde for arbejdsgiveren, selvom benzinen ikke fysisk blev leveret til arbejdsgiveren.<sup>65</sup>

Fradragsretten er dog afgrænset til kun at gælde omkostninger, der direkte og umiddelbart har tilknytning til momspligtige transaktioner, eller omkostninger der indgår i virksomhedens generelle udgifter. Dette fastslås blandt andet i C-408/98 (Abbey National), hvor Domstolen udtaler, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion, og en eller flere udgående transaktioner der giver ret til fradrag er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den indgående moms.<sup>66</sup> Generelle omkostninger, som for eksempel telefon eller it-udstyr, kan godt have en direkte og umiddelbar tilknytning til de momspligtige transaktioner.<sup>67</sup>

For at opnå fradrag skal ligeledes foreligge en faktura efter MSD art.178, litra a. Det er dog ikke tilstrækkeligt, at sælger blot har anført et momsbeløb på fakturaen. Dette fastslås i C-342/87 (Genius Holding), hvor underentreprenører fejlagtigt havde opkrævet moms af deres arbejde i henhold til Hollandsk lov.<sup>68</sup> Det blev konkluderet i dommen, at der ikke kan gives fradrag, blot fordi momsen var angivet på fakturaen. Hvis momsen er opkrævet forkert, vil der i stedet for være mulighed for at berigtige enhver urigtig faktureret afgift.<sup>69</sup> Berigtigelsesmuligheden findes i ML § 52 a, stk. 7.

Virksomheden skal være registreret for at få fradrag. ML § 47, stk. 1 bestemmer, at afgiftspligtige personer der driver virksomhed med levering af varer, skal anmelde deres virksomhed hos SKAT. Bestemmelsen bygger på MSD art. 213, stk. 1, der anfører, at enhver afgiftspligtig person skal anmelde påbegyndelse, ændring og ophør af sin virksomhed som afgiftspligtig. Registreringen skal ske senest 8 dage inden påbegyndelsen af den registreringspligtige virksomhed, jf. ML § 47, stk. 5, 1. pkt. Hvis ikke registreringen sker inden 8-dages fristen, mistes retten til fradrag dog ikke, hvilket fastslås i SKM2006.783.LSR, hvor en designskole ikke var afskåret fra at fradrage fællesomkostninger, selvom skolen ikke var momsregistreret på tidspunktet, hvor disse omkostninger blev afholdt.

Der er dog en bundgrænse for registrering. ML § 48 bestemmer at den afgiftspligtige person der er etableret her i landet, ikke skal registreres og betale afgift, hvis de samlede afgiftspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. årligt. Registreringspligten opstår således kun hvis omsætningen overstiger 50.000 kr. Efter ML §

---

<sup>65</sup> C-165/86 (Intiem) præmis 16

<sup>66</sup> C-408/98 (Abbey National) præmis 26

<sup>67</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 869.

<sup>68</sup> C-342/87 (Genius Holding) præmis 5

<sup>69</sup> C-342/87 (Genius Holding) præmis 18 og 19

47, stk. 5 skal registreringen ske 8 dage inden den registrerings pligtige virksomhed påbegyndes. Dette medfører, at registreringen skal ske i forhold til forventningen om at omsætningen vil overstige 50.000. kr. Hvis omsætningen ikke kommer over 50.000 kr., kan der ske en frivillig registrering efter ML § 49, stk. 1. Registreringen efter stk. 1 skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår, jf. ML § 49, stk. 2.

Hvis ovenstående betingelser er opfyldt, er der som udgangspunkt mulighed for at få fradrag.

## 9. Fradrag og udtagning

Ved at yde fradrag sikres det, at afgiften i sidste ende kun skal betales af den endelige forbruger. En selvstændig økonomisk aktivitet skal således ikke belastes af afgiften. Dette fastslås i MSD art 1, stk. 2, 2. pkt. hvor det anføres at der skal svares afgiftsfradrag med det beløb, der er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer. På denne måde sikres momsens neutralitet. Momsens neutralitet er også begrundelsen for momssystemets bestemmelser om udtagning.

Muligheden for fradrag er således en hjørnesten i momssystemet. Der findes dog flere forskellige muligheder for fradrag, og hjemlen til at opnå fradrag, hviler på hvad VE-anlægget anvendes til og hvilken type anlæg der er tale om.

### 9.1. Fuld fradrag

MSD art. 186 litra a anfører, at i det omfang varer anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktioner, ret til i den afgift der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

Samme bestemmelse findes i ML § 37, stk. 1, hvor det anføres, at registrerede virksomheder kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer.

I forslaget til afgørelse C-219/12 udtaler Generaladvokat Sharpston, at hvis det eneste formål med driften af et solcelleanlæg, er at levere elektricitet til el-nettet, da vil der være fradragsret for anskaffelsen af solcelleanlægget i den udgående moms af leverancen af elektricitet til el-nettet.<sup>70</sup> Der er således mulighed for fradrag af den indgående moms i forbindelse med selve erhvervelsen af anlægget. Dette ligger fuldt ud på linje med hvad der fremgår i henholdsvis ML § 37, stk. 1 og MSD art. 168. Yderligere må der være fradrag for den indgående moms i forbindelse med vedligeholdelse af selve anlægget.

Ovenstående kræver dog at VE-anlægget udelukkende anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden. Hvis VE-anlægget anvendes til andre formål i virksomheden eller hvis driften af anlægget anvendes privat, da kan der kun ske en delvis fradragsret.

### 9.2. Delvis fradrag

Hvis ikke hele virksomhedens indkøb går til virksomhedens formål, men at indkøb også anvendes til andre formål, da fastsætter MSD art. 173, stk. 1 at for varer, som den afgiftspligtige person benytter både til transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner der ikke giver ret til fradrag, er det kun tilladt at fradrage den andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner. Hvis VE-anlægget således ikke udelukkende anvendes til virksomhedens formål, kan der foretages et delvist fradrag.

Stk. 1 omhandler fradragsretten for generalomkostninger, der både kan henføres til den afgiftspligtige virksomhed og til formål i virksomheden, der er momsfritaget. Drift i forbindelse med VE-anlæg er ikke omfattet af fritagelsesreglerne i ML § 13.

---

<sup>70</sup> Forslaget til afgørelse C-219/12 (Fuchs) præmis 30 og 31



Stk. 2 omhandler derimod fradragsretten, når indkøb ikke hænger direkte sammen med virksomhedens omsætning, og ikke er en del af virksomhedens generalomkostninger, men derimod anvendes til privat brug.<sup>71</sup> Hvis VE-anlægget anvendes til virksomhedens formål, men derudover også til for virksomheden uvedkommende formål, for eksempel private formål, da kan der udelukkende tages fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til brugen i virksomheden, jf. ML § 38, stk. 2.

Tilsvarende bestemmelse findes ikke i MSD, men de danske regler er i overensstemmelse med EU-praksis på baggrund af C-437/06 (Securenta), hvor Domstolen anfører, at når en afgiftspligtig person samtidig udøver økonomisk, afgiftspligtig virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, kan der kun foretages fradrag af moms, der er blevet pålagt udgifter i det omfang disse udgifter kan henføres til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.<sup>72</sup> Domstolen udtaler yderligere, at det er op til de enkelte medlemsstater at fastsætte egnede metoder og kriterier med henblik på at det sikres, at der kun foretages fradrag for den del af momsen, som forholdsmæssigt svarer til det beløb, der vedrører transaktioner, som giver ret til fradrag.<sup>73</sup>

I forslag til afgørelse til C-219/12 (Fuchs) udtaler Generaladvokaten, at sagsfremstillingen ikke gør det klart om det i sagen omhandlede solcelleanlæg kun kan levere til el-nettet, eller om det producerede elektricitet kan forbruges direkte i husstanden. Hvis noget af det producerede elektricitet kan forbruges direkte i husstanden skal der også tages hensyn til, at der kun kan ske et delvist fradrag.<sup>74</sup> Domstolen tager ikke stilling til dette spørgsmål i C-219/12, men konkluderer udelukkende, at i dette konkrete tilfælde blev alt elektriciteten leveret til el-nettet, hvorfor der ikke var en andel der blev anvendt privat.<sup>75</sup> Selvom der således efter Domstolens opfattelse er tale om en ren erhvervsmæssig levering, hvor der ikke sker et privat forbrug, kræver dette dog sandsynligvis, at der ikke er nogen faktisk tilknytning mellem VE-anlægget og den private husholdning.

I SKM2012.125.SR driver spørger momsregistreret virksomhed, og ønsker nu at etablere et VE-anlæg i form af et solcelleanlæg på taget af sin privatbolig. VE-anlægget vil således have blandet anvendelse, idet det skal anvendes både erhvervsmæssigt og til private formål. Der er således tale om fradragsret efter ML § 38, stk. 2. Der sker ikke en opmåling af den anvendte elektricitet på de forskellige formål, da dette sker efter skøn. Skatterådet udtaler, at ved vurderingen af om den skønsmæssige fordeling kan anses for at være rimelig, vil det skøn, der er godkendt i forhold til skatteansættelsen normalt blive lagt til grund. Skatterådet udtaler yderligere, at hvis der ved skatteansættelsen ikke er foretaget en særskilt fordeling, kan en skønnet fordeling foretaget af skattemyndighederne lægges til grund. Skønnet foretages efter SKM2011.806.SKAT hvor det anføres, at den private andel af elektricitet i et parcelhus skønsmæssigt fastsættes til et årligt forbrug på 4.000 kWh. Efter SKM2013.799.SKAT er niveauet for 2014 også 4.000 kWh. Det må forventes, at energiforbruget i andre typer af privatboliger ligger på ca. samme niveau som er opgjort for parcelhuse.

En alternativ måde at behandle et VE-anlæg, hvor der er blandet anvendelse af VE-anlægget er, at lade anlægget indgå fuldt ud i virksomheden, for derefter at betale udtagningsmoms af den private anvendelse. Udtagningsreglerne gennemgås i afsnit 9.6.

---

<sup>71</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven smed kommentarer og EU-henvisninger, s. 963 og 967

<sup>72</sup> C-437/06 (Securenta) præmis 31

<sup>73</sup> C-437/06 (Securenta) præmis 34 og 37

<sup>74</sup> Forslag til afgørelse til C-219/12 (Fuchs) præmis 33 og 36

<sup>75</sup> C-219/12 (Fuchs) præmis 24

### 9.3. Ingen fradragsret

Udgifter der direkte kan henføres til aktiviteter, der er momsfrataget, kan ikke fradrages. Det samme gælder udgifter, der ved lov er udelukket for momsfradrag, jf. ML § 42.

Hvis en aktivitet ikke er omfattet af momssystemets anvendelsesområde, kan der naturligvis heller ikke være tale om at der kan opnås fradrag, jf. ML § 4 modsætningsvist. Hvis der ikke er tale om en afgiftspligtig person, der foretager en afgiftspligtig transaktion er fradrag udelukket.

### 9.4. Delvis fradrag vedrørende fast ejendom

ML § 39 omhandler den delvise fradragsret ved opførelse af bygninger. Hvis der i bygninger eller tilbygninger er lokaler, der anvendes til den afgiftspligtige virksomheds formål og lokaler der anvendes til andre formål, kan der ske fradrag for den andel, som den afgiftspligtige virksomheds lokaler skønnes at udgøre i forhold til de samlede byggeomkostninger, jf. ML § 39, stk. 1. Efter ML § 39, stk. 2 medregnes lokaler til bolig for virksomhedens indehaver eller personale, og lokaler der anvendes til udlejning efter ML § 13, stk. 1, nr. 8. Forskellen på ML § 39 og ML § 38 er i denne sammenhæng, hvorvidt der henholdsvis er tale om fast ejendom eller driftsinventar. ML § 39 bygger på MSD art. 173, stk. 2, litra c<sup>76</sup>, hvor det anføres, at de enkelte medlemslande kan give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne benyttes.

Dette er relevant i forhold til beskrivelse af fradragsretten for VE-anlæg, idet VE-anlæg i nogle tilfælde kan anes for at være en del af fast ejendom. Der er ikke i momsloven eller i andre retsfor skrifter fastlagt, hvornår der er tale om fast ejendom, og hvornår der er tale om driftsinventar.<sup>77</sup> I Tfs.1997.527.TSS anså Told- og Skattestyrelsen et halmfyrianslæg, der blev placeret i en bestående driftsbygning, for at være en del af den faste ejendom. Herved skulle fradragsretten opgøres efter bestemmelserne i momslovens § 39. Der blev i vurderingen lagt vægt på, at halmfyret efter anden skattemæssig praksis som afskrivningsloven, blev anset for at være sædvanligt tilbehør til den faste ejendom, i mangel af andre bestemmelser i momsloven. Halmfyret var installeret i en bestående bygning, og blev derved en integreret del af bygningen. Samme argument kan anvendes i forhold til andre typer VE-anlæg. Solceller kan for eksempel anbringes på taget af en bygning via et stativ. Efter SKM.2008.926.SR er solceller monteret på stativer på landjorden eller på bygninger skattemæssigt defineret som et driftsmiddel. Dette skyldes at anlægget ikke har en fastere tilknytning til bygningen og ikke tjener bygningen som sådan. Grundet argumenterne brugt i Tfs.1997.527.TSS angående mangel på andre retsfor skrifter, kan solceller der er monteret på stativer, anses for at være driftsmidler momsmæssigt. Derved kan fradragsreglerne i ML § 39 ikke anvendes, da disse kun omhandler fast ejendom. Dette er også konklusionen i SKM2012.125.SR.

Solcelleanlæg der har en fastere tilknytning til tilbygningen, og tjener bygningen som sådan, bør dog kunne fradrages efter bestemmelser i ML § 39, stk. 1. Dette kunne være tilfældet, hvis anlægget blev integreret i bygningens bestanddele som for eksempel i taget eller vinduerne. Herved vil solcellerne tjene til bygningen ved for eksempel at være taget, og vil derved have en fastere tilknytning til bygningen. Herved kan udledes, at hvis et VE-anlæg har en fastere tilknytning til bygningen, og tjener bygningen som sådan, kan der ske

---

<sup>76</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven smed kommentarer og EU-henvisninger, s. 1020

<sup>77</sup> Den juridiske vejledning D.A.11.4.4.2

fradrag efter reglerne i ML § 39, stk. 1. En undtagelse til dette vil dog være, hvis andre retsfor skrifter eller praksis bestemmer andet.

ML § 39, stk. 3 omhandler fradrag for ombygning, reparation og vedligeholdelse af bygninger med blandet anvendelse efter ML § 39, stk.1. I det omfang moms en kan henføres direkte til den afgiftspligtige virksomheds enkelte lokaler kan der ske fradrag for moms en på vedligeholdelsesomkostninger. For at denne bestemmelse kan anvendes, skal leverandøren af vedligeholdelsesydselen kunne foretage en opdeling af sit arbejde på fakturaen. Vedligeholdelse mv. af VE-anlæg kan således fradrages, hvis VE-anlægget kan henføres direkte til bestemte lokaler. Det kunne for eksempel være tilfældet hvis kun bestemte lokaler fik energi fra VE-anlægget, eller hvis VE-anlægget var indbygget i bestemte lokaler, idet anlægget skal have en fast tilknytning til bygningen som efter stk. 1.

ML § 39, stk. 4 omhandler også fradrag for ombygning, reparation og vedligeholdelse af bygninger med blandet anvendelse, men hvor vedligeholdelsesomkostningerne ikke kan henføres til bygningens enkelte lokaler. Fradraget sker forholdsmæssigt efter de afgiftsberettigede lokalers andel af den samlede bygnings areal. Hvis ikke VE-anlægget kan henføres til et enkelt lokale, kan vedligeholdelse mv. fradrages efter stk. 4. Dette kunne for eksempel være, hvis VE-anlægget var en integreret del af taget. Derved vil VE-anlægget ikke kunne henføres til bestemte lokaler, men vil vedrøre hele bygningen.

Ikke alle VE-anlæg kan dog anses for at være enten driftsaktiver eller bygninger. ML § 39, stk. 5 bestemmes det at afgift vedrørende anlæg, reparation og vedligeholdelse og lignende af anden fast ejendom end bygninger, kan fradrages med den andel som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 eller 2. Det delvise fradrag i forbindelse med anden fast ejendom end bygninger, skal derfor enten opgøres efter en omsætningsfordeling som efter ML § 38, stk. 1 eller efter skøn som efter ML § 38, stk. 2.

Efter SKM2011.830.SR er vindmøller omfattet af ML § 39, stk. 5. Dette begrundes med, at fast ejendom i momsmæssig forstand er grundfaste konstruktioner, hvor det er afgørende at konstruktionerne ikke let kan demonteres og flyttes, som efter C-315/00 (Maierhofer).<sup>78</sup> SKM.2007.698.HR anvendes ligeledes som begrundelse for at vindmøller er omfattet af ML § 39, stk. 5. Sagen omhandler tinglysning, men Højesteret argumenterer for at vindmøller skal anses for fast ejendom, grundet vindmøllers størrelse og fastgørelse til fundamentet, hvorved vindmøllen må være bestemt til varigt at forblive på grunden. Selvom denne sag ikke har noget med momssystemet at gøre, synes SKAT at gøre brug af Højesterets argumenter i mangel af andre retsfor skrifter, da argumenter tilsvarende vil kunne anvendes i forbindelse med en vurdering af, hvorvidt et anlæg er fast ejendom i momssystemet.

Som det fremgår af ovenstående er det vigtigt at kende til VE-anlæggets tekniske indretning, da denne har betydning for, hvilke regelsæt der skal anvendes i forbindelse med fradrag.

## 9.5. Regulering af investeringsgoder

Efter MSD art 184 kan det foretagne fradrag reguleres, hvis fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. Det betyder, at hvis anvendelsen af godet ændres, efter at fradraget er foretaget, kan fradraget enten forhøjes eller nedsættes. Dette er en konsekvens af MSD art.

---

<sup>78</sup> C-315/00 (Maierhofer) præmis 33

167 der anfører, at retten til fradrag indtræder samtidig med at den fradragsberettigede afgift forfalder. Hvis ikke der kunne reguleres i fradragsretten ville det påvirke momssystemets neutralitetsprincip. Tilsvarende bestemmelse findes i ML § 43, stk. 1, der bestemmer at der skal ske regulering af fradraget for investeringsgoder, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen.

ML § 43, stk. 2 angiver hvad der skal forstås som investeringsgoder. Her bestemmes det at investeringsgoder er maskiner, inventer eller driftsmidler, hvis anskaffelsespris er over 100.000 kr. eksklusiv moms, og som er undergivet en værdiforringelse, jf. ML § 43, stk. 2, nr. 1. Et investeringsgode efter stk. 2, nr. 1, er således et gode der tjener til virksomhedens produktion, og hvor et salg af godet vil være atypisk.<sup>79</sup> Et VE-anlæg vil netop tjene til virksomhedens produktion af elektricitet, ligesom det ikke er usædvanligt, at en investering i VE-anlæg koster over 100.000 kr. eksklusiv moms<sup>80</sup>. Regulering efter denne bestemmelse er i forhold til anlæg der anses for at være driftsmidler, og således ikke er en del af fast ejendom.

Fast ejendom, herunder til og ombygning kan dog også anses for at være investeringsgoder efter ML § 43, stk. 2, nr. 2. Reparationer og vedligeholdelse af fast ejendom anses kun for at være investeringsgoder, hvis vedligeholdelse mv. sker til et samlet beløb på mere end 100.000 kr. årligt, jf. ML § 43, stk. 2, nr.3. Dette er relevant i forhold til de anlæg der kan anses for at være fast ejendom, jf. diskussionen i afsnit 7.4.

ML § 43, stk. 2 definerer således hvad der forstås ved investeringsgoder. ML § 43, stk. 3 bestemmer i hvilke tilfælde der skal ske regulering. Der skal ske regulering, når ændringer i anvendelsen af godet bevirker, at der er ret til et mindre eller større fradrag, jf. ML § 43, stk. 3, nr. 1 og 2. Hvis anvendelsen af VE-anlægget ændres således, at ændringen giver mulighed for enten større eller mindre fradrag, skal der ske regulering af fradraget på købsmomsen.

For det andet anføres det i ML § 43, stk. 3, nr. 3, at hvis operatøren af godet, ved anskaffelsen ikke opnåede fuld fradragsret, sælges af virksomheden, sidestilles salget med godets overgang til fuld fradragsberettiget anvendelse. Hvis man derfor køber et VE-anlæg til blandet anvendelse vil der ikke være fuld fradragsret, men hvis anlægget sælges inden for de første fem år efter ML § 44, da sidestilles salget med, at anlægget overgår til fuld fradragsberettiget anvendelse, hvilket betyder at den oprindelige købsmoms kan trækkes helt fra. Dette gælder dog ikke ved salg af fast ejendom.

Ved salg af fast ejendom, sidestilles salget med overgang til ikke-fradragsberettiget anvendelse, jf. stk. 3, nr. 4. Hvis VE-anlæg der kan kategoriseres som fast ejendom sælges, skal fradraget reguleres så det sidestilles med ikke-fradragsberettiget anvendelse. Det vil sige at der ikke er ret til fradrag. Dette er dog ikke tilfældet hvis reguleringsforpligtelsen overtages af køber. Overdragelse af reguleringsforpligtelsen medfører, at køber kan indtræde i sælgers reguleringsforpligtelse i resten af reguleringsperioden. Erhververen af den faste ejendom succederer således i sælgerens reguleringsforpligtelse. Erhververen skal dog have mindst samme fradragsret for investeringsgodet som sælger havde på tidspunktet for godets anskaffelse. Hvis købers fradragsret er mindre end sælgers, kan køber overtage den del af reguleringsforpligtelsen der svarer til købers fradragsret, mens den resterende del af reguleringsforpligtelsen skal efterreguleres af sælger, jf.

---

<sup>79</sup> Henrik Stensgaard, Fradragsret for merværdiafgift, 2004, s. 415

<sup>80</sup> Se blandt andet priser hos Jysk Solenergi <http://www.jysksolenergi.dk/> og OK Solceller <http://www.ok-solceller.dk/solcelleanlaeg-og-priser/>

momsbekendtgørelsen § 19, stk. 1.<sup>81</sup> Endvidere skal køber erklære sig indforstået med at overtage reguleringsforpligtelsen, jf. momsbekendtgørelsen § 19, stk. 2.

Hvis virksomheden overdrages, og et driftsmiddel overdrages i denne forbindelse, sidestilles overdragelsen med driftsmidlets overgang til ikke-fradragsberettiget anvendelse, jf. stk. 3, nr. 5. I dette tilfælde kan regulering også undlades hvis køber overtager reguleringsforpligtelsen. Hvis et VE-anlæg der anses for at være et driftsmiddel sælges, anses det ikke længere for at blive brugt til fradragsberettiget anvendelse. Hvis erhververen af virksomheden og VE-anlægget overtager reguleringsforpligtigheden, da vil VE-anlægget stadig kunne bevare sin status som fuld- eller delvis fradragsberettiget.

Hvis VE-anlægget således falder ind under en af disse kategorier, skal der foretages en ændring af den fradragsberettigede moms. Bestemmelserne kan dog kun anvendes inden for reguleringsperioden. Reguleringsperioden bestemmes efter MSD art. 187. I momsloven findes bestemmelsen i § 44. Efter ML § 44, stk. 1 løber reguleringsforpligtelsen over 5 år inklusiv anskaffelsesåret for driftsmidler. For fast ejendom er det dog 10 år, men her er det inklusiv det regnskabsår, hvor ibrugtagning eller anskaffelsen finder sted. For vedligehold og reparation af fast ejendom er reguleringsforpligtelsen dog 5 år. Der bliver således vigtigt at skelne imellem hvilke VE-anlæg der er tale om, fordi reguleringsperioden er forskellig alt efter, om der er tale om et driftsaktiv eller fast ejendom. Det bliver for eksempel vigtigt at sondre imellem solceller der er opført på et stativ på bygningens tag, eller om solcellerne er en integreret del af taget, fordi der derved vil være tale om henholdsvis et driftsaktiv og fast ejendom, hvilket medfører at reguleringsperioden vil være forskellig.

ML § 44, stk. 2 angiver, at reguleringen skal ske med en femtedel af det betalte afgiftsbeløbet for driftsmidler og vedligehold, mens fast ejendom skal reguleres med en tiendedel. Der skal dog kun ske regulering af den fradragsberettigede moms, hvis ændringerne indtræder inden for de første fem regnskabsår, jf. ML § 44, stk. 1. Hvis et VE-anlæg anskaffes med det formål at bruge det udelukkende til økonomisk virksomhed, men inden for de første fem regnskabsår også bliver brugt til privat virksomhed, da skal der reguleres med en femtedel eller en tiendedel af det afgiftsbeløb, der er betalt i forbindelse med anskaffelsen. Reguleringen foretages på baggrund af de ændringer som finder sted i det enkelte regnskabsår, i forhold til den fradragsret der var det år VE-anlægget blev anskaffet, ML § 44.

Efter ML § 44, stk. 3 skal der ikke ske regulering, hvis udsvinget i fradragsprocenten er mindre end 10 %.

## 9.6. Udtagning

Udtagning er ensbetydende med, at varer der er købt til virksomhedens formål, anvendes til formål der ikke er fradragsret for. Bestemmelserne om udtagning har således til formål at belægge en række transaktioner med moms, selvom der ikke sker levering mod vederlag. Dette sker for at sikre at det er den endelige forbruger, der belastes af afgiften, så personer med adgang til virksomhedens aktiver ikke får en fordel, hvorved momssystemets neutralitetsprincip ikke omgås.<sup>82</sup>

### 9.6.1. Udtagning af varer

MSD art. 16 bestemmer, at en afgiftspligtig person der udtager varer, der har givet ret til fradrag, fra sin virksomhed til privat brug for sig selv eller sit personale, sidestilles med levering mod vederlag. Hvis varen overdrages vederlagsfrit, eller i øvrigt ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer,

---

<sup>81</sup> Bekendtgørelse nr. 814 af 24/06/2013 (momsbekendtgørelsen)

<sup>82</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 208-209

sidestilles det ligeledes med levering mod vederlag. Tilsvarende bestemmelse findes i ML § 5, stk. 1. Der skal derfor beregnes moms ved udtagningen. Denne regel vedrører således kun udtagning af selve elektriciteten og ikke selve anlægget.

I forhold til VE-anlæg vil det sige, at en del af den energi anlægget producerer, bliver anvendt til formål der ikke er virksomheden vedkommende. Dette kunne være anvendelse af elektricitet i operatørens private husholdning. Hvis virksomheden består af to omsætningskilder, hvoraf den ene er momspligtig og den anden er momsfri, sikrer bestemmelsen at goder der anvendes i den momsfrie del, men indkøbt med momsfradrag til den afgiftspligtige del af virksomheden, bliver momsbelagt ved udtagning.<sup>83</sup> Dette kunne for eksempel være tilfældet hvor den afgiftspligtige del af virksomheden består af et VE-anlæg, mens den momsfrie del af virksomheden anvender energi fra VE-anlægget. Herved skal energien der anvendes i den momsfrie del af virksomheden momsbelægges ved udtagning.

#### 9.6.2. Udtagning af driftsaktiver

MSD art. 16 fortolkes så der også skal beregnes moms ved udtagning af goder, hvis virksomheden har opnået fradrag for købsmomsen.<sup>84</sup> Dette er praksis efter blandt andet C-415/98 (Lazlo Backcsi) hvor Domstolen bestemte, at udtagningsbeskatning af et driftsaktiv kun kunne ske, hvis der samtidig havde været givet mulighed for fradrag af købsmoms.<sup>85</sup> I dansk ret fremgår det dog konkret af ML § 8, stk. 2, at udtagning af aktiver sidestilles med levering mod vederlag. Dette er dog kun tilfældet, hvis aktivet ikke er omfattet af ML § 43 og 44, der vedrører reglerne om regulering af investeringsgoder.

I dette tilfælde vil det betyde, at det er selve anlægget der ikke længere anvendes til formål, der er virksomheden vedkommende. Det kunne være tilfældet, hvor energi produceret af VE-anlæg der tidligere har været givet fradrag for købsmomsen, nu afkobles el-nettet og derfor kun kan levere til den private husholdning.

### 9.7. Sammenfatning

Når en aktivitet er omfattet af momssystemets anvendelsesområde, og desuden opfylder en række betingelser, kan der opnås fradrag for den indgående moms i den udgående moms. Der er som udgangspunkt tre typer af fradrag: Fuldt fradrag, delvist fradrag, og delvist fradrag ved fast ejendom. Det fulde fradrag opnås hvis et VE-anlæg udelukkende anvendes til afgiftspligtige formål. Hvis VE-anlægget også anvendes til ikke-afgiftspligtige formål, kan der kun opnås fradrag for den del af driften der anvendes til afgiftspligtige formål.

Hvis et anlæg kan kategoriseres som fast ejendom fordi anlægget er en integreret del af en bygning, eller fordi det er fastslået via praksis, skal reglerne om delvist fradrag i forbindelse med fast ejendom anvendes. Eksempler på dette kunne halmfyr der integreres i bestående bygninger eller solceller monteret i selve tagpladerne. Vindmøller er kategoriseret som anden fast ejendom end bygninger, og er således også omfattet af reglerne om delvist fradrag i forbindelse med fast ejendom.

---

<sup>83</sup> Lars Loftager Jørgensen m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, 2007, s. 210

<sup>84</sup> Claus Bohn Jespersen og Andreas Medom Madsen, Karnovs kommenterede momslov, Note 36 til § 8, stk. 8

<sup>85</sup> C-415/98 (Lazlo Backcsi) præmis 47

Hvis anvendelsen af VE-anlægget ændres efter at fradraget er givet, kan fradraget reguleres hvis der er tale om investeringsgoder. Fradraget på købsmomsen af driftsaktiver og vedligeholdelse m.v. af disse på over 100.000 kr. kan reguleres i en periode på fem år. Fast ejendom anses også for at være investeringsgoder, men har en reguleringsperiode på ti år. Reguleringsperioden kan overdrages ved salg af driftsaktiv eller fast ejendom.

En anden mulighed for at regulere for ikke afgiftspligtig anvendelse af VE-anlæg er regler om udtagning. Formålet med reglerne om udtag er at belaste en række transaktioner med moms, selvom der ikke sker levering mod vederlag, fordi elektriciteten eller selve VE-anlægget udtages til privat brug for VE-anlægs operatørens private husholdning.

## 10. Konklusion

Formålet med dette speciale, har for det første været at belyse, i hvilket omfang driften af VE-anlæg kan anses for omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde. Dette har der været tvivl om, idet specielt betingelserne for at drive VE-anlæg som økonomisk virksomhed, har været usikker. Denne usikkerhed har også gjort det vanskeligt at fastslå, hvornår det kunne opnås fradrag i forbindelse med driften, idet bestemmelserne om fradrag ikke kan anvendes, hvis VE-anlægget ikke er inden for momslovgivningens anvendelsesområde.

For det andet har formålet været at vurdere i hvilket omfang der i det hele taget kunne opnås fradrag i forbindelse med driften af VE-anlæg. Det er flere bestemmelser der angår fradragsmulighederne, ligesom der er bestemmelser der indskrænker eller regulerer fradraget. Hensigten har således været at beskrive, hvilke bestemmelser der kan anvendes, i forbindelse med de forskellige driftsmuligheder, der findes i forhold til driften af et VE-anlæg.

Konklusionen vil således falde i to dele. I første del skal det konkluderes, hvorvidt driften af VE-anlæg, kan anses for at være omfattet af momslovgivningens anvendelsesområde. I anden del skal det konkluderes, i hvilket omfang der kan opnås fradrag i forbindelse med driften af VE-anlæg.

### **1. Momslovgivningens anvendelsesområde i forbindelse med driften af VE-anlæg.**

For at driften af et VE-anlæg kan blive omfattet af momslovgivningen, skal operatøren af anlægget være en afgiftspligtig person, der producerer elektricitet med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter, ligesom der skal foretages en afgiftspligtig transaktion ved levering af elektricitet.

I C-219/12 (Fuchs) konkluderes det, at driften af et VE-anlæg der producerer mindre energi end operatøren af anlægget selv anvender i sin husholdning, kan anses for at være økonomisk virksomhed. Da det teknisk ikke er muligt at anvende VE-anlægget privat, anses anlægget for udelukkende at blive anvendt til økonomisk udnyttelse. Operatøren er således i den konkrete situation en afgiftspligtig person. Rådighedsretten til elektriciteten overgår til operatøren af el-nettet, så snart elektriciteten leveres til el-nettet. Ved betaling af et vederlag er kravet for, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion opfyldt.

Da Thomas Fuchs VE-anlæg udelukkende var egnet til økonomisk virksomhed, må andet praksis indgå i vurderingen af momslovgivningens anvendelsesområde ved drift af VE-anlæg. Hvis der er mulighed for privat anvendelse skal der ske en konkret vurdering af samtlige konkrete omstændigheder. Dette fastslås i C-230/94 (Renate Enkler), hvor samtlige konkrete omstændigheder skulle vurderes ved afgørelse af, om formålet med virksomheden er at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, og derved være økonomisk virksomhed. Momenter der kan undersøges er kundekredsens omfang og indtægternes størrelse.

Der må dog ikke lægges vægt på nettosalget af elektricitet, da forbrug og leverance anses for at være to uafhængige handlinger. Driften af anlægget skal således vurderes i sig selv. Der er stor fokus på leveringen, da dette indikerer om formålet med virksomheden er at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Leveringen og produktionen af elektricitet skal ske til stadighed.

Praksis synes således ikke at være ændret med C-219/12 (Fuchs), men det er blevet præciseret, at levering og forbrug er to uafhængige handlinger, da resultatet ikke må have betydning i forhold til, om driften kan anses for at være økonomisk virksomhed. Det præciseres også, hvad der skal forstås ved rådigheds-overdragelse i forbindelse med vurderingen af fungible goder som elektricitet.



Efter tidligere dansk praksis kunne VE-anlæg kun anses for at være økonomisk virksomhed, hvis det private forbrug af energi var mindre end den energi, der blev solgt til el-nettet. På daværende tidspunkt var der ikke noget i EU-praksis der indikerede, at dette synspunkt var forkert. I 2012 blev praksis skærpet så VE-anlæg under en vis størrelse ikke kunne anses for at være økonomisk virksomhed. Dette var i strid med EU-retten både før og efter afsigelsen af C-219/12. Før afsigelsen af C-219/12 skulle der ske en vurdering af samtlige konkrete omstændigheder. Efter afsigelsen af C-219/12 skal samtlige konkrete omstændigheder stadig vurderes, men der skal tages hensyn til, at forbrug og levering anses for to uafhængige transaktioner.

## **2. Omfanget af fradragsmulighederne i forbindelse med driften af VE-anlæg.**

Når en aktivitet er omfattet af momssystemets anvendelsesområde, og virksomheden er momsregistreret, og der foreligger en faktura, kan der opnås fradrag for den indgående moms i den udgående moms.

Der er som udgangspunkt tre typer af fradrag: Fuldt fradrag, delvist fradrag, og delvist fradrag ved fast ejendom. Det fulde fradrag opnås hvis et VE-anlæg udelukkende anvendes til afgiftspligtige formål. Hvis VE-anlægget også anvendes til ikke-afgiftspligtige formål, kan der kun opnås fradrag for den del af driften, der anvendes til afgiftspligtige formål.

Hvis et anlæg kan kategoriseres som fast ejendom, fordi anlægget er en integreret del af en bygning eller fordi det er fastslået via praksis, skal reglerne om delvist fradrag i forbindelse med fast ejendom anvendes. Eksempler på dette kunne være halmfyr der integreres i bestående bygninger, eller solceller monteret i selve tagpladerne. Vindmøller er kategoriseret som anden fast ejendom end bygninger, og er således også omfattet af reglerne om delvist fradrag i forbindelse med fast ejendom.

Hvis anvendelsen af VE-anlægget ændres efter at fradraget er givet, kan fradraget reguleres hvis der er tale om investeringsgoder. Fradraget på købsmomsen af driftsaktiver og vedligeholdelse m.v. af disse på over 100.000 kr. kan reguleres i en periode på fem år. Fast ejendom anses også for at være investeringsgoder, men har en reguleringsperiode på ti år. Reguleringsperioden kan overdrages ved salg af et driftsaktiv eller fast ejendom.

En anden mulighed for at regulere for ikke afgiftspligtig anvendelse af VE-anlæg er regler om udtagning. Formålet med reglerne om udtag er at belaste en række transaktioner med moms, selvom der ikke sker levering mod vederlag, fordi elektricitet eller selve VE-anlægget udtages til privat brug for operatøren af VE-anlæggets private husholdning.

## 11. Abstract

The aim of the thesis is to define the conditions that renewable energy installations must meet in order to be covered by the VAT legislation and the options available for the deduction of input VAT.

In order to be covered by the VAT system, the existence of a taxable person and a taxable transaction are required. These two concepts are defined by EU law practice. Especially the requirement that there must be an economic activity to define a taxable person, has been discussed in relation to the operation of renewable energy plants.

The European Court of Justice concludes in C-219/12 (Fuchs) that even a facility which produces less energy than the operator of the facility and his household consumes on their own, can be regarded as an economic activity. Thomas Fuchs did not have the opportunity to use the renewable energy facility for private use, thus the only option left was the possibility of economic use. The European Court reasoned that as soon as the electricity has been supplied to the electricity grid the right of disposal belongs to the operator of the power grid.

If a facility is technically designed in a way that enables a use other than economic exploitation, then there must be made an overall assessment. One factor in this assessment will be if the production and supply of electricity happens continuously.

A factor which is not to be included in the overall assessment is the outcome of the production. The European Court considers the supply and consumption as two independent actions. They should not be compared because of the wording "whatever the purpose or results" in the Council Directive on the Common System of Value Added Tax article 9 (1). The operation of the facility must be assessed on its own. Although the previously mentioned article declares that the results may not be used in the assessment, the European Court appears to have precluded the possibility of involving income as an evaluation factor, as discussed in C-230/94 (Renate Enkler).

Danish case law, before the change of practice in 2012, was not in compliance with the EU law. The practice of the European Court at that time did not indicate that net sales could not be included as an assessment factor. In 2012 the Danish tax authorities (SKAT) amended practice, so small renewable energy plants consistently was not considered to be economic activities. No other evaluation factors were used. This practice was contrary to EU law, even before the ruling on case C-219/12. The pronouncement of C-219/12 caused that the Danish practice was revoked.

However, ascribing any particular importance to the net sales, are not consistent with the conclusion in C-219/12. A number of factors, which SKAT previously used in the assessment, whether the operation of renewable energy plants could be considered economic activities, can still be used. An assessment of all the circumstances relating to the operation, is still necessary, in order to determine if there is economic activity, and therefore ultimately subject to the VAT system.

When an activity is covered by the VAT system, it can in principle attain deduction for input tax from the output VAT. There are basically three types of deductions: Full deduction, partial deduction, and partial deduction of real estate. Another possibility to regulate the non-taxable use of renewable energy plants would be to apply the rules concerning extraction of the renewable energy plants or electricity.

## 12. Litteratur

### 12.1. Faglitteratur

Jensen, Dennis Ramsdahl, Merværdiafgiftspligten, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004

Jespersen, Claus Bohn og Madsen, Andreas Medom, Lovbekendtgørelse 2013-01-23 nr. 106, Karnovs kommenterede momslov

Jørgensen, Lars Loftager, Pedersen, Børge Aagaard og Rasmussen Lars, Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, Forlaget Thomson, 5. udgave, 1. oplag, 2007

Nielsen, Jacob Graff, Legalitetsprincippet ved beskatning – de forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, Forlaget Thomson, 1. udgave, 1. oplag, 2003

Ravnkilde, Jens, Hvad er en retskilde? Ugeskrift for retsvæsen, 2013, U2013B.1

Stensgaard, Henrik, Fradragsret for merværdiafgift, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, 1. oplag, 2004

Skatteministeriet, Lovbekendtgørelse 2006-05-03 nr. 421, Karnovs kommenterede elafgiftslov (historisk)

Sørensen, Karsten Engsig og Poul Runge Nielsen, EU-retten, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 5. udgave, 1. oplag, 2010

### 12.2. SKATs meddelelser, afgørelser, bindende svar og vejledninger

Om Den juridiske vejledning 2014-1, Juridiske vejledninger – et bidrag til retssikkerheden, Forord til Den juridiske vejledning, ISBN 978-87-7121-750-6, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=167427&chk=209479>

Den juridiske vejledning, D.A.1.1, D.A.11.4.4.2

Tfs.1997.527.TSS

Tfs.1998.604

SKM2006.783.LSR

SKM.2007.141.VR

SKM.2008.926.SR

SKM2009.664.LSR

SKM2011.686.SR

SKM2011.806.SKAT

SKM2011.830.SR

SKM2012.125.SR

SKM2012.392.SR

SKM2012.393.SR

SKM2012.394.SR

SKM2012.395.SR

SKM.2012.514.SR

SKM2013.23.SKAT

SKM.2013.26.SR

SKM2013.799.SKAT

SKM2013.818.SKAT

SKM2014.282.SR

SKM2014.283.SR

### 12.3. EU-domme og -dokumenter

C-89/81 (Hong-Kong Trade)	C-268/83 (Rompelman)
C-235/85 (Kommissionen mod Holland)	C-165/86 (Intiem)
C-342/87 (Genius Holding)	C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe)
C-97/90 (Lennartz)	C-291/92 (Dieter Ambrecht)
C-16/93 (Tolsma)	C-230/94 (Renate Enkler)
C-23/98 (Heerma)	C-408/98 (Abbey National)
C-415/98 (Lazlo Backcsi)	C-142/99 (Berginvest)
C-315/00 (Maierhofer)	C-185/01 (Auto Lease)
C-437/06 (Securenta)	C-219/12 (Fuchs)
Forslag til afgørelse til C-219/12 (Fuchs)	

### 12.4. Andre kilder

Marc Prosser, Danmark fik firdoblet antallet af solcelleanlæg i 2011, Ingeniøren, 11. januar 2012, <http://ing.dk/artikel/danmark-fik-firdoblet-antallet-af-solcelleanlaeg-i-2011-125665> , set d. 13 maj 2014

Jyllandsposten via TV2 Nyhederne, Salg af solceller er øget 700 procent, 13. december 2011, <http://jyllandsposten.dk/bolig/ECE4610323/salg-af-solceller-er-oeget-700-procent/> , set d. 13 maj 2014

Jysk Solenergi, Anlægspris på forskellige tagmonterede anlæg, <http://www.jysksolenergi.dk/> , set d. 13 maj 2014

OK Solceller, Solcelleanlæg og priser, <http://www.ok-solceller.dk/solcelleanlaeg-og-priser/> , set d. 13. maj 2014