

KANDIDATAFHANDLING

# Forbrugskriteriet

---

En analyse

12-05-2016

Forfatter: Torbjørn Madsen  
Vejleder: Charlotte Sørensen

Erhvervsjurastudiet, Aalborg Universitet

## Abstract

The consumption of energy products in Denmark, has for a long time been imposed an energy taxation called excise duty. The different energy products all have their own corresponding excise duty, which is regulated in the excise duty law regarding the specific energy product.

To lift the burden of taxation on VAT-registered businesses, legislator has decided, that businesses have the opportunity to apply for reimbursement of the excise duty.

Once applying for reimbursement the following criteria have to be complied

1. The business has to be VAT-registered
2. The consumption of the energy product has to be seen as consumed by the business.

The compliance of the criteria is the same regardless of the energy product and excise duty law. The reason for this is that any national excise duty law in the EU has to comply with the Council's Directive 2003/96 /EC.

While the fulfillment of the two criteria seems easy to achieve, the number of cases led by the courts states something else. This shows big differences in the interpretation of the 2. Criterion "consumed by the business".

The purpose of this thesis is to determine how the 2. Criterion should be interpreted. Once determined, the interpretation will be used to solve a real case concerning reimbursement of excise duty related to the consumption of electric power in an outsourced cantina.

This thesis will by analyzing the different excise laws and case law determine, that the right to reimbursement is ruled by a concept called the "consumption criterion".

According to case law, this concept consists of four criteria which are:

1. The operator
2. Re-invoicing
3. "Who benefits" from the energy use?
4. "With whom lies bill and risk"?

By analyzing case law it can be determined that the four criteria each contains several factors that has to be fulfilled.

By 1) the operator

- This criterion state that the right to reimbursement depends on who has the control to regulate the consumption of the energy product and control over the production facilities.

By 2) Re-invoicing

- By looking at how the consumption of the energy product is being invoiced, it can be determined who has the right to reimbursement.

By 3) "who benefits"

- By looking at what purposes the energy is used for and who the end consumer is, it can be determined who has the right to reimbursement.

By 4) “With whom lies bill and risk”?

- By looking at who is compelled to cover an eventual loss related with the business it is possible to determine who has the right to reimbursement.

Based on the analyses of case law throughout the thesis, it can be concluded, that the interpretation of the criterion “consumption criteria” consists of several factors. In most cases it has been the criterion “the operator” that has been the key factor to determine the right to reimbursement. In some cases where energy has been used to operate common areas related to rental business, case law has shown that the reimbursement is determined by how this energy consumption is invoiced. Regarding the use of the criterion “who benefits”, it is shown that it cannot stand alone. It can only be used as an indication of who has the right to reimbursement.

The last criterion “with whom lies bill and risk” indicates who has the economically responsibility for managing the business. Case law is not very clear in this matter which could indicate that it too cannot stand alone.

Based on the analysis of case law this thesis will show that several factors have to be complied before a business can gain the right to reimburse excise duty. If an actual case where to be solved where a cantina is outsourced, this should be done from the above criteria. To reach a correct conclusion it will be necessary to look through the basis of the contract. By doing this the right to reimbursement will appear when the four criteria are being brought down upon the contract.

1	Indledning .....	1
1.1	Kantine case.....	1
2	Problemformulering .....	2
3	Metode .....	2
4	Godtgørelse af elafgift .....	4
5	Begreber .....	5
6	EU og elafgiftsgodtgørelse.....	6
7	Anden punktafgiftslovgivning .....	6
8	Momsloven og Elafgiftslovens § 11, stk 1.....	7
9	Direkte ordlydsfortolkning.....	8
10	Forbrugskriteriet.....	8
10.1	Driftsherre.....	9
10.1.1	Udlejning af materiel, SKM2008.340. LSR .....	9
10.1.1.1	Analyse af Udlejning af materiel, SKM2008.340. LSR .....	10
10.1.1.2	Inddragelse af fortolkningsbidrag.....	10
10.1.1.3	Udlejning af reklamesøjler, SKM2002.171. LSR .....	11
10.1.1.4	Delkonklusion på forbrugskriteriet.....	11
10.1.2	Anvendelse af anden punktafgiftslovgivning .....	12
10.1.3	Analyse af ridebanesagen og sagen om udlejning af materiel .....	13
10.1.4	Delkonklusion på driftsherrekriteriet .....	17
10.2	Viderefakturering.....	17
10.2.1	Fællesudgifter.....	17
10.2.1.1	Golfbanen 1, SKM2001.599. LSR .....	17
10.2.2	Udspecificeret faktura .....	18
10.2.2.1	Spillehallen, SKM2003.44. LSR .....	19
10.2.2.2	Analyse af Spillehallen, SKM2003.44. LSR .....	20
10.2.3	Uspecificeret faktura .....	21
10.2.3.1	Udlejningsvirksomhed, SKM2004.500. LSR.....	21
10.2.3.2	Analyse af Udlejningsvirksomhed, SKM2004.500. LSR.....	23

10.2.4	Styresignal om fællesarealer .....	24
10.2.5	Analyse af viderefakturering.....	26
10.2.6	Delkonklusion på viderefakturering.....	29
10.3	Nyttekriteriet.....	29
10.3.1	TFS 1999, 751, golfbane 2.....	29
10.3.2	Vejbelysningssagen.....	30
10.3.3	Analyse af nyttekriteriet.....	33
10.3.4	Delkonklusion på nyttekriteriet.....	34
10.4	For egen regning og risiko .....	36
10.4.1	§ 20-spørgsmål S 1042.....	37
10.4.2	SKAT's styresignal, SKM2006.137. SKAT.....	38
10.4.3	Analyse af styresignal SKM2006.137. SKAT.....	39
10.4.4	Delkonklusion ”for egen regning og risiko” .....	40
10.5	Forbrugt af/i virksomheden .....	41
10.5.1	Delkonklusion på ”forbrugt af/i virksomheden .....	42
11	Godtgørelse af elafgift i forbindelse med kantinedrift.....	43
11.1	Case.....	43
11.1.1	Kontraktgrundlag .....	44
11.1.2	Direkte ordlydsfortolkning.....	44
11.1.3	Viderefakturering .....	46
11.1.4	Nyttekriteriet .....	46
11.1.5	Forbrugt i/af virksomheden.....	47
11.1.5.1	Er der tale om et lejeforhold? .....	47
11.1.5.2	Forbrugt af virksomheden.....	50
11.1.6	For egen regning og risiko .....	51
11.1.6.1	Delkonklusion på ”for egen regning og risiko” .....	53
11.1.6.2	Delkonklusion på case .....	54
12	Konklusion.....	55
12.1	Forbrugskriteriet .....	55
12.1.1	Driftsherre .....	56

12.1.2	Viderefakturering .....	56
12.1.3	Nyttekriteriet .....	56
12.1.4	For egen regning og risiko .....	57
12.1.4.1	Driftsherre .....	57
12.1.4.2	Udlicitering .....	57
12.1.4.3	Økonomisk risiko.....	58
12.1.4.4	For egen regning og risiko, opsummering .....	58
12.2	Konklusion på case .....	58
13	Litteraturliste .....	60
13.1	Bøger.....	60
13.2	Love og bekendtgørelser.....	60
13.3	Retspraksis refereret i: .....	60
13.4	Juridiskvejledning.....	61
13.5	Andet.....	61

# 1 Indledning

De fleste danskere har nok en opfattelse af, at der stort set på alle områder sker en eller anden form for beskatning. Dette er for så vidt også en korrekt opfattelse. Beskatningen sker enten ved direkte beskatning, eksempelvis af indkomst eller ved indirekte beskatning i form af moms og punktafgifter pålagt varer.

Det er dog politisk besluttet, at virksomheder ikke skal belastes med beskatning i samme udstrækning som private personer. Dette skyldes, at dansk-producerede varer er i konkurrence med resten af verden og salgsprisen derfor er en væsentlig faktor for afsætningen.

I Danmark og EU har man derfor besluttet, at virksomheder i visse situationer kan få tilbagebetalt (godtgjort) en betalt afgift.

Det fremgår eksempelvis tydeligt af Elafgiftsloven<sup>1</sup>'s § 11, at der gives godtgørelse for elafgift.

Det har dog vist sig, at virksomhederne har særdeles svært ved at anvende godtgørelsesreglerne, hvilket tydeligt fremgår af de mange sager, der er ført ved domstolene.

Det skal kort oplyses, at afgiften på eksempelvis strøm er på 88,50 øre pr. forbrugt KWh. Forbruges der eksempelvis 1 million/KWh strøm pr. år, vil dette forbrug medføre en afgift på 885.000 Kr.

## 1.1 Kantine case

Specialet vil anvende en case til tydeliggørelse af de fortolkningsproblemer der kan være i forbindelse med fortolkningen af godtgørelsesreglerne for energiafgifter.

Udlicitering/outsourcing inden for det offentlige men også inden for det private, har været stærkt stigende de seneste år, hvilket ofte er begrundet i et ønske om at reducere omkostninger. Det er dog i forbindelse med en udlicitering vigtigt, at man har overvejet alle faktorer, der er i spil i forbindelse med den pågældende udlicitering. Manglende fokus på det afgiftsmæssige område kan meget vel være en omkostning der viser sig at være afgørende for om udliciteringen rent faktisk skulle have været foretaget.

I forbindelse med udlicitering af kantinedriften skal virksomheden derfor være opmærksom på afgiftsmæssige problemstillinger inden kontraktindgåelse. Helt konkret vil denne afhandling forsøge at belyse retten til godtgørelse i den situation, hvor en ekstern leverandør af kantinedrift overtager selve driften men ikke ejerskabet af lokaliteten/kantinen.

---

<sup>1</sup> (efterfølgende nu EAL), Lovbekendtgørelse 2011-04-01 nr. 310 om afgift af elektricitet

Ovenstående spørgsmål omkring kantinen kan måske synes enkelt at besvare og ikke-eksistensen af sager hos skat og domstolene omhandlende denne problemstilling, kan derfor indikere, at der altid bliver truffet det rigtige valg, når der skal søges om godtgørelse af elafgift i forbindelse med kantinedriften. Det kan modsætningsvis også indikere, at der slet ikke er taget stilling, og praksis derfor er uafklaret.

Det har ikke været muligt for denne afhandlings forfatter, at frembringe afgørelser der direkte har omhandlet problemstillingen, hvorfor det vil være nødvendigt at analysere retspraksis for herved at kunne fastslå, hvorledes reglerne for godtgørelse af energiafgifter skal anvendes.

## 2 Problemformulering

Grundet de store forskelle i hvorledes godtgørelsesreglerne for energiafgifter fortolkes, vil retspraksis blive analyseret for herved at kunne fastslå, hvorledes energiafgiftslovenes forbrugskriterie skal defineres.

Forbrugskriteriet vil herefter blive anvendt til at løse en konkret case, hvor det skal afgøres, om retten til elafgiftsgodtgørelse skal tilfalde ejeren af kantinen eller den operatør, der ved licitation har overtaget driften.

## 3 Metode

Ovenstående problemstilling er et eksempel på, hvorledes en konkret forretningsdisposition kan ende i en situation, hvor loven læses og anvendes vidt forskelligt. For at nå frem til en konklusion eller rettere gældende ret, er man i denne situation derfor nød til at anvende en metode, der gør det muligt, at komme så tæt på et svar man kan forvente en domstol også ville nå frem til. Denne metode kaldes for den juridiske metode.

Juridisk metode er, meget kort fortalt en teknik/værktøj, hvormed man kan fastslå hvad sagen drejer sig om (faktum), hvilken retsregel (§ eller lov) der skal anvendes på problemstillingen for herefter at anvende reglen på faktum, hvorved der fastslås en konklusion.<sup>2</sup>

Denne fremstilling er dog meget forsimplet og en uddybning er derfor påkrævet.

Gældende ret, hvilket vil sige det domstolene har fastslået skal gælde, skal kunne frembringes uanset om man agerer som jurist, skattemedarbejder eller dommer. Det er klart, at i sager som ovenstående, hvor der ikke er afgjort en sag omkring dette spørgsmål besværliggøres svaret af, hvad

---

<sup>2</sup> Hansen, Carsten Munch, Rettens grund, Kompendium s. 117



gældende ret er, ved manglen på afgørelser. Det er derfor vigtigt for virksomheden som for myndighederne, at retsanvenderen anvender de samme principper til at nå frem til en konklusion. Som beskrevet (forsimplet) så skal faktum findes, herefter hvilken regel der skal bringes i spil for til sidst at anvende reglen på faktum.

Faktum for denne afhandling er godtgørelse af elafgift i forbindelse med kantinedrift. Umiddelbart giver fastlæggelsen heraf ikke de store problemer.

Valg af retsregel giver som regel heller ikke de store udfordringer, da det fremgår af Elafgiftsloven (EAL) at godtgørelse af elafgift reguleres i § 11.

Der hvor problemerne opstår, er når retsregelen skal anvendes, og det er her anvendelsen af juridisk metode bliver helt afgørende.

For at løse ovenstående problemstilling vil man derfor skulle anvende nogle fortolkningsprincipper, hvorved reglens ustrækning og indhold tydeliggøres.

Fortolkningen eller analysen af en regel indbefatter en gennemgang af de kilder der er relevante for problemstillingen.

Den væsentlige kilde der skal fortolkes er selvfølgelig Elafgiftsloven selv, nærmere § 11, men da denne åbenbart bliver tolket vidt forskelligt vil det derfor være nødvendigt at anvende andre kilder (retskilder), der kan bidrage yderligere til forståelsen.

Inden for retskilderne er der et hierarki der skal iagttages, hvis der er tvivl om hvilket fortolkningsbidrag der skal vægte tungest. Grundloven er den højeste (Lex superior)<sup>3</sup>, herefter følger den specielle lov der er i spil (Lex specialis), her EAL, samt relevante minister og lov bekendtgørelser. Der findes en hel række af andre kilder der kan anvendes ved fortolkning, eksempelvis lovens forarbejder og retspraksis. Andre kilder, eksempelvis SKAT's administrative praksis og juridiske vejledning vil løbende blive inddraget. Det er dog vigtigt at påpege, at denne kilde kun har vejledende karakter og ikke kan opfattes som gældende ret og er kun bindende over for SKAT.

Retskilderne der vil blive inddraget, vil kunne blive fortolket ud fra forskellige principper.

Eksempelvis vil EAL<sup>4</sup> § 11 blive analyseret ud fra en direkte ordlydsfortolkning, hvor udstrækningen af lovens ord vil blive forsøgt klarlagt. Da det mange gange ikke vil være muligt at komme nærmere en afklaring, vil forarbejderne til loven blive anvendt for herved at belyse hvad lovgivers intention med loven havde været. Herved foretages der derfor en formålsfortolkning.

---

<sup>3</sup> Høgsbro, Mette Holm, Skatte- og afgiftsprocessen, s. 32

<sup>4</sup> Elafgiftsloven

Retspraksis, det vil sige afgørelser ved domstolene, vil indgå som et vigtigt bidrag til, hvorledes retten til godtgørelse for elafgift skal vurderes. Domsafgørelser giver endvidere en pejling af hvilke fortolkningsprincipper der skal anvendes og hvor stor vægt disse principper skal tillægges. Analogislutninger, hvilket vil sige, at et forhold ikke umiddelbart er omfattet af en anden lov, men ligheden er stor, hvorfor denne anden reglen muligvis vil kunne anvendes alligevel på forholdet, vil i meget begrænset omfang anvendes som fortolkningsbidrag. Dette skyldes, at en analogislutning som regel udspringer fra en udvidende fortolkning af en anden regel. Der hvor analogier kan inddrages i denne afhandling er i forbindelse med domsanalyse, hvor det ikke er elafgift der er faktum men en anden punktafgift, men hvor kravene der skal opfyldes for at opnå en godtgørelse for afgift er identiske med dem der stilles til elafgiften<sup>5</sup>.

## 4 Godtgørelse af elafgift

Afgift på elektricitet blev indført ved lov nr. 89 af 9. marts 1977. Herefter skulle alle der bruger strøm betale en afgift på 2 øre pr. KWh. Det fremgik af forarbejdet til loven<sup>6</sup>, at lovgiver allerede dengang var bevist om, at en afgift ville belaste erhvervslivets konkurrenceevne med udlandet. Elafgiftsloven (i daglig tale) eller EAL. indeholdte derfor også en regel, § 11, der gav virksomhederne mulighed, for at søge om godtgørelse for den betalte elafgift, hvis udgiften hertil oversteg 100.000 kr. pr. år. Loven er blevet ændret utallige gange siden 1977, og der bliver jævnligt tilføjet nye ændringer. Loven er i sin nuværende form sammenskrevet til bekendtgørelse af lov om elektricitet<sup>7</sup>.

Som beskrevet ovenfor er der i EAL givet en mulighed for at få godtgjort elafgiften. Retten til godtgørelse afhænger dog af en helt række betingelser der skal være opfyldt før der kan søges om godtgørelse.

Af EAL § 11 fremgår det: ”§ 11. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov 1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet,”<sup>8</sup>.

De betingelser eller materielle krav, der skal være opfyldt, er, som det fremgår af loven, for det første at 1) virksomheden er momsregistreret og 2) at virksomheden har forbrugt elektriciteten.

---

<sup>5</sup> Hansen, Carsten Munch, Rettens grund, Kompendium s. 144

<sup>6</sup> LFF. Nr. 14 af 2. marts 1976

<sup>7</sup> LBK nr 310 af 01/04/2011

<sup>8</sup> Konsolideret af Karnov per 2016-04-01, elafgiftsloven: LBK nr 310 af 01/04/2011

Umiddelbart virker lovtæksten klar og let at forstå. Virksomheden skal være momsregistreret og så skal elektriciteten være forbrugt af virksomheden.

Opfylder virksomheden ikke disse betingelser er den ikke godtgørelsesberettiget.

## 5 Begreber

Da der i specialet vil indgå begreber, der ikke vil blive belyst nærmere, men som vil blive nævnt og anvendt løbende, vil det være mest hensigtsmæssig for forståelsen af den kontekst hvori de optræder, at der gives en kort beskrivelse.

Godtgørelsesberettiget formål: formål der berettiger til godtgørelse.

- Energien skal være brugt til proces og ikke til formål, der kan karakteriseres som rumvarme, varmt brugsvand eller komfortkøl.
- Procesenergi
  - Energiprodukter, eksempelvis strøm, ”som anvendes til fremstilling af en vare der er bestemt til afsætning”<sup>9</sup>

Forbrugskriteriet:

- dette er et krav om, at energien skal være forbrugt af og i virksomheden.<sup>10</sup>

Frivillig registrering:

- hvis der i en ejendom findes erhvervslokaler, kan ejeren lade ejendommen frivilligt registrere. Herved kan ejeren opnå ret til at fradrage den moms der pålægges eksempelvis materialer ved reovering. Endvidere kan udlejer viderefakturere elforbrug med moms til lejer.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> Juridisk vejledning: E.A.4.6.4.2 Forbrug af varme og energiprodukter

<sup>10</sup> Juridisk vejledning: E.A.4.6.12.1 Regel og lovgrundlag

<sup>11</sup> Juridisk vejledning: D.A.14.5.2 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1

## 6 EU og elafgiftsgodtgørelse

Grundet Danmarks medlemskab af EU har vi forpligtiget os til at implementere og følge de direktiver EU-parlamentet og Europarådet har vedtaget.

Det blev derfor ved lov nr. 462 af 9. juni 2004 vedtaget, at Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om harmonisering af forskellige punktafgiftspligtige energiprodukter (energibeskatningsdirektivet), skulle tilføjes den daværende elafgiftslov, Lovbekendtgørelse 1998-09-17 nr. 689 om afgift af elektricitet. Herefter var afgift på elektricitet derfor underlagt nogle fælles EU-regler for beskatning af elektricitet og andre energiproduktet<sup>12</sup>.

Betydningen heraf må ikke undervurderes, da direktivbestemte regler har direkte virkning i medlemsstaterne. Dette skal forstås på den måde, at borgerne kan støtte ret direkte på direktivet. Regler om afgiftsfritagelser og godtgørelse i danske punktafgiftlove, så som elafgiftsloven, må derfor ikke stride mod energibeskatningsdirektivet. Der eksisterer derfor et forrangs princip, hvor EU-reglen har forrang frem for den nationale regel.<sup>13</sup>

## 7 Anden punktafgiftslovgivning

Andre afgiftslove vil løbende blive inddraget som fortolkningsbidrag. Dette skyldes, at nogle afgiftsloves regler er næsten enslydende. Anvendelsen af andre loves regelforfolkning kan umiddelbart virke ikke korrekt, men lige inden for punktafgifter forholder det sig anderledes. Afgiftslovenes regler er til dels styret af direktiver fra EU. Da de danske energiprodukt-afgiftslove er underlagt Rådets direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003, også kaldet energibeskatningsdirektivet, er de danske regler for de energiprodukter, der er omfattet af dette direktiv, derfor næsten ens. Retten til godtgørelse af en afgift, der er pålagt et energiprodukt, skal derfor vurderes ens, uanset om der er tale om eksempelvis et forbrug af olie eller af elektricitet. Myndigheder og domstole anvender derfor henvisninger til anden afgiftslovgivning når en konkret problemstilling skal afgøres. Et eksempel herpå er cirkulære, 2002-16, hvor Told & SKAT's opfattelse af sammenhængen mellem de forskellige loves regler kommer til udtryk ved ”Anvendelsesområde: Cirkulæret finder anvendelse ved behandlingen af krav om tilbagebetaling af afgift efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, naturgasafgiftslovens § 10, stk. 4, og CO2-afgiftslovens § 9, stk. 4.

---

<sup>12</sup> Engsig, John og Dekov, Erik, Moms-Energi-Lønsum, s. 221

<sup>13</sup> Neergaard, Ulla og Nielsen, Ruth, EU ret, s. 45

*Da bestemmelserne i kulafgiftsloven er parallelle med mineralolieafgiftslovens og naturgasafgiftslovens, finder cirkulæret også anvendelse ved behandlingen af krav om tilbagebetaling af afgift efter kulafgiftslovens § 8, stk. 3.*

*Derudover finder cirkulæret anvendelse for el anvendt i de i elafgiftslovens § 11, stk. 3, nævnte permanent opstillede rumvarmeanlæg.”.*

Anvendelsen af anden lovgivning, som fortolkningsbidrag, vil dog i hvert tilfælde blive anvendt forsigtigt og ud fra de samme principper for anvendelse, som domstole og myndigheder bruger, hvilket blandt andet er legalitetsprincippet<sup>14</sup>.

## **8 Momsloven og Elafgiftslovens § 11, stk 1**

Merværdiafgiftsloven (momsloven) optræder direkte i Elafgiftsloven, og er derfor et kriterium der skal iagttages. Baggrunden for dette kriterium har været, at det som nævnt var lovgivers intention at lette virksomheders afgiftsbyrde. Private skulle ikke have denne mulighed, hvorfor en nem måde at regulere dette på, var ved at indføre et krav om at kun momsregistrerede virksomheder kan opnå godtgørelse af energiafgifter.

Det følger af momslovens § 4, at ” *Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag Her i landet.*”. Maden der sælges i en kantine skal derfor pålægges en momsafgift.

Derudover følger det af momslovens § 47, at ” *Afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, skal anmelde deres virksomhed til registrering hos told- og skatteforvaltningen.*”.

Konsekvensen af det citerede er blandt andet, at kantine har pligt til at lade sig momsregistrere, da der sker levering af en vare mod et vederlag jf. momslovens § 4 og §§ 47<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Toledet princip der altid skal være opfyldt når en afgiftslov skal anvendes. 1. led: den formelle lovs princip, der bestemmer, at loven og dennes hierarki går forud for en administrativ afgørelse eller fortolkning. 2. led: krav om lovhjemmel, der betyder, at en myndighed ikke kan træffe en afgørelse, medmindre den har en klar bemyndigelse hertil. For yderligere, se Høgsbro, Mette Holm, Skatte- og afgiftsprocessen, s.40

<sup>15</sup> Lovbekendtgørelse 2013-01-23 nr. 106 om merværdiafgift

## 9 Direkte ordlydsfortolkning

Der stilles to betingelser for godtgørelse i Elafgiftslovens (EAL) § 11, stk. 1

1. momsregistrering
2. forbrugt af virksomheden

Som det fremgår af Momsloven, skal virksomheden være registreret efter merværdiafgiftsloven når der leveres en vare mod vederlag, her kantinemad. Den første betingelse i EAL er derfor opfyldt, da kantine skal lade sig momsregistrere, da der sker et momspligtigt salg jf. Momsloven § 47, stk 1. Den anden betingelse for at kunne være godtgørelsesberettiget er, at kantine forbruger strømmen. En direkte fortolkning af denne betingelse betyder, at det kun er den strøm der bruges i kantine, der er godtgørelsesberettiget.

På baggrund af en direkte ordlydsfortolkning af EAL. § 11, stk. 1 vil kantine derfor umiddelbart være berettiget til godtgørelse af den strøm der forbruges, da det er kantine der bruger strømmen.

Ud fra det netop beskrevne er der dog nogle spørgsmål der rejser sig. Da godtgørelsen er afhængig af, at strømmen er forbrugt af den momspligtige virksomhed, her kantine, vil det derfor være nødvendigt at få fastslået om dette er kantine som den momsregistrerede eller den der står for driften? Dette kan ikke direkte udledes ud fra loven. En nærmere afklaring af dette meget væsentlige spørgsmål vil derfor skulle udledes ud fra hvorledes retskilder og retspraksis har fortolket forbrugskriteriet.

## 10 Forbrugskriteriet

Forbrugskriteriet er ikke et begreb, der er beskrevet i nogen af punktafgiftslovene men er blevet udviklet og defineret ud fra love, forarbejder, SKAT's vejledninger og retspraksis. SKAT beskriver begrebet som ” *energiprodukter, som er forbrugt i virksomheden. Kravet om forbrug i virksomheden benævnes også forbrugskriteriet* ”<sup>16</sup>.

I lov nr. 529 af 17. juni 2008 om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer, bestemmer lovgiver forbrugskriteriet som ” *Der er tale om et såkaldt forbrugskriterium.* ” og ” *Det er således en betingelse, at elektriciteten skal forbruges i virksomheden, for at der kan ydes afgiftsgodtgørelse.* ”. Forbrugskriteriet er derfor et begreb der stilles som kriterium og som skal være opfyldt når et selskab ønsker elafgiften godtgjort.

---

<sup>16</sup> Juridisk vejledning, E.A.4.6.12.1 Regel og lovgrundlag

Det er samtidig et begreb der fortolkes vidt forskelligt. De følgende afsnit vil derfor forsøge, via retspraksis og retskilder, at bestemme hvorledes begrebet skal forstås.

Analysen af forbrugskriteriet vil blive inddelt i følgende 4 afsnit

1. driftsherre
2. viderefakturering
3. nyttekriteriet
4. ”for egen regning og risiko”

## 10.1 Driftsherre

### 10.1.1 Udlejning af materiel, SKM2008.340. LSR

Problemstillingen var blandt andet aktuel i Landsskatterettens kendelse af 25. februar 2008, hvor Retten udtaler ” *I forarbejderne til de respektive love forefindes ikke fortolkningsbidrag i relation til forståelsen af, hvornår afgiftspligtige varer kan anses for forbrugt i/af virksomheden*”.

Retten kommer frem til, at det ikke er muligt, ud fra ordlyden, at give et klart svar på, hvad og hvem der menes med ”forbrugt i/af virksomheden”.

Retten vurderede derfor, at det vil være nødvendigt at inddrage anden lovgivning, juridiske vejledninger og anden retspraksis som fortolkningsbidrag.

Kendelsen, som retten kommer frem til, omhandler problemstillingen omkring, hvem der har ret til elafgiftsgodtgørelse.

Sagen omhandlede et selskab, der udlejede forskelligt strømforbrugende udstyr til festivaler og events. Virksomheden A APS udlejede toiletvogne, køletrailere, ismaskiner etc. Lejeindtægterne var inklusiv strømforbrug.

Sagen drejede sig om, hvorvidt den strøm der var anvendt til materiellets drift skulle anses som forbrugt af virksomheden A APS eller af lejerne.

Skatterådet fremførte, at driftsansvaret og råderetten under udlejningen af materiellet var flyttet fra A APS til lejeren. Herved flyttedes forbruget fra virksomheden til lejer, der derfor skulle anses som den reelle bruger. SKAT mente ikke man kunne skille brugen af materiellet og forbruget af elektriciteten til at drive materiellet med fra hinanden.<sup>17</sup> SKAT konkluderede, på baggrund af sin begrundelse, at virksomheden ikke opfyldte forbrugskriteriet, hvorfor godtgørelse ikke kunne anerkendes.

---

<sup>17</sup> SKM2006.804. SR

Retten tog stilling til følgende spørgsmål: kan *"A APS anses for at have "forbrugt" den producerede strøm som angivet i elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 1?"*

I afgørelsen antager Retten den præmis, ud fra repræsentantens oplysninger, at A APS under hele festivalen har og er forpligtiget til at servicere og vedligeholde materiellet, hvis der skulle opstå mangler ved materiellet i lejeperioden. Driftsmidlerne/materiellet ejes af A APS, og der er tale om korttidsudlejning. Endvidere forudsættes det, at strømmen anvendes til procesformål.

På baggrund af disse forudsætninger anså Retten selskabet for godtgørelsesberettiget af den strøm, der blev produceret på egne generatorer.

#### **10.1.1.1 Analyse af Udlejning af materiel, SKM2008.340. LSR**

Retten begrundet dens afgørelse ved at henvise til andre afgiftslove. Dette skyldtes, at Retten ikke kunne give et svar ud fra en direkte ordlydsfortolkning af EAL.

Baggrunden for at inddrage andre love må være, at disse love regulerer det samme område, nemlig punktafgifter. Energiproduktet er ikke det samme, men retten til godtgørelse vurderes ud fra de samme kriterier og forudsætninger. Mineralolieafgiftslovens (moal) regel om godtgørelse er næsten identisk med Elafgiftslovens regel. Betingelserne for godtgørelse lyder som følger: *" § 11. Bortset fra afgiften af benzin kan virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov 1) af varer forbrugt i virksomheden,*

Havde Retten fundet, at der i en af de andre loves forarbejder havde eksisteret en uddybning/fortolkning af problemstillingen omkring hvem forbrugeren rettelig skal være, ville anvendelsen af denne anden regels fortolkning have været anvendelig på den konkrete sag.

#### **10.1.1.2 Inddragelse af fortolkningsbidrag**

Da Retten fandt, at anden punktafgiftslovgivning og forarbejder ikke kunne bidrage til fortolkningen, inddrog den SKAT's juridiske vejledning inden for punktafgifter. Rettens bevæggrund herfor må have været, at den fandt, at skattemyndighedernes vurdering og fortolkning af loven ikke er uvæsentlig og ville være et yderligere supplement til fortolkningen.

Den juridiske vejledning 2007, afsnit F.6. 2. 3., nu E. A. 4. 6. 12. 2 beskriver godtgørelsesmulighederne ved udlejning af ejendom. Faktum i vejledningen er derfor en helt anden end den i sagen, som var udlejning af materiel.

Af Punktafgiftsvejledningen 2007, afsnit F.6.2.2., om udlejningsvirksomhed fremgår det at: *" Feriehoteller, feriecentre og lignende kan i lighed med hoteller, moteller mv. opnå godtgørelse af*



*energiavgift af elektricitet til procesformål, der er forbrugt i forbindelse med den momspligtige udlejning af værelser, lejligheder mv.*

*Det er uden betydning, om der opkræves særskilt betaling for elforbruget, eller om betaling for elektricitet indgår i lejen”*

Baggrunden for at vælge at inddrage netop denne vejledning må være, at Retten anser vejledningen for kun vejledende. Det pågældende afsnit er derfor ikke kun afgrænset til de eksempler der er beskrevet. Denne antagelse må kunne forsvares ved, at Retten vælger at inddrage og anvende afsnittet på et helt andet faktum. Retten må anse retten til godtgørelse i forbindelse med udlejning, til også at gælde ved udlejning af materiel. Retten vælger i hvert fald som argumentation direkte at citere vejledningen og lægger følgende til grund for afgørelsen: ” *Det kan ikke være afgørende, om der opkræves særskilt betaling for elforbruget, eller om betaling for elektricitet indgår i lejen, jf. Punktafgiftsvejledningen 2007, afsnit F.6.2.2.*” (nu E. A. 4. 6. 12. 2)

### **10.1.1.3 Udlejning af reklamesøjler, SKM2002.171. LSR**

For at underbygge Rettens afgørelse om, at A APS kan få godtgørelse for den strøm, der er blevet anvendt i det udlejede materiel, inddrager Retten en tidligere dom afsagt i Landsskatteretten 11. marts 2002 (SKM2002.171. LSR)

Kort fortalt omhandlede nævnte sag et selskab, der opstillede og vedligeholdte reklamesøjler. Indtægterne kom fra udlejning af søjlerne.

SKAT ville ikke give selskabet ret til godtgørelse for den strøm, der anvendtes i søjlerne. Dette blev blandt andet begrundet i den omstændighed, at SKAT ikke anså selskabet for den reelle bruger af belysningen i søjlerne, derimod fandtes borgerne der står og ser på reklamerne som de faktiske brugere.

Retten finder i modsætning til Told- og Skattestyrelsens afgørelse, at selskabet er godtgørelsesberettiget jf. følgende begrundelse: ” *Der er herved lagt vægt på, at forbruget sker i det af selskabet opstillede udstyr, at det alene er selskabet, der bestemmer omfanget af belysningen, og at belysningen ikke efter det foreliggende erstatter anden kommunal belysning.*”<sup>18</sup>.

### **10.1.1.4 Delkonklusion på forbrugskriteriet**

Som man kan se, indgår der en hel række af momenter og retskilder, som alle anvendes som fortolkningsbidrag til forbrugskriteriet. Det fremgik af Udlejning af materiel, SKM2008.340. LSR, at det ikke kan læses ud af Elafgiftslovens § 11, hvordan ”forbrugt i” skal defineres. Det var derfor

---

<sup>18</sup> SKM2002.171. LSR

nødvendigt at inddrage andre retskilder, som eksempelvis udlejning af reklamesøjler, som herved kunne bidrage til fortolkningen.

De momenter der blev lagt vægt på i begge afgørelser var, hvem der havde rådigheden over materiellet, og at der var tale om korttidsudlejning. Da det fandtes bevist i begge sager, at selskabet havde det fulde ansvar for drift og vedligehold under udlejningen, og at der var tale om en kortere og afgrænset udlejningsperiode, blev det fastslået, at det var selskabet, der havde forbrugt strømmen. Det må herfor kunne konstateres, at driftsherrekriteriet i begge sager var udslagsgivende for, hvorledes forbrugskriteriet skulle afgøres.

Det interessante ved Udlejning af materiel, SKM2008.340. LSR er den vægt retten valgte at tillægge SKAT's juridiske vejledning. Når der direkte citeres ordret fra vejledningen, og dette indgår i afgørelsens sidste bemærkninger, må det umiddelbart være et udtryk for, at retten tillægger vejledningen en ganske stor grad af retskildeværdi og ikke viger tilbage for at anvende vejledningen som begrundelse.

### **10.1.2 Anvendelse af anden punktafgiftslovgivning**

Ovenstående afgørelser giver et indblik i, hvorledes Retten forsøger at nå frem til en afgørelse, når der er uenighed om ordlydens udstrækning. Dommene er ikke blevet anket til en af landsretterne eller Højesteret, hvorfor de ikke kan tillægges fuld præjudikatværdi. Den højeste præjudikatværdi er som bekendt højesteretsafgørelser. Sagerne giver derfor kun en indikation på, hvorledes Elafgiftslovens § 11, ”forbrugt i” skal fortolkes. Det vil derfor være nødvendigt, at inddrage yderligere retspraksis reguleret af andre punktafgiftlove end Elafgiftsloven, så forbrugskriteriets kriterium ”forbrugt af/i” nærmere kan blive belyst.

#### **10.1.2.1 Ridebanesagen, SKM2002.362. ØLR.**

I dommene ovenfor var spørgsmålet, om forbrugskriteriet var opfyldt i forbindelse med forbrug af strøm? Samme spørgsmål var til prøvelse i en tidligere afgørelse, hvor det dog her var olieafgift der ønskedes godtgjort. Afgørelsen, som blev anket til Østre Landsret, fik dog ikke samme udfald som førnævnte sager.

Sagen drejede sig om, hvorvidt et selskab, der udlejede materiel til byggebranchen, havde ret til godtgørelse af olieafgift.

I forbindelse med en stor renovering af ridebaneanlægget på Christiansborgs Slotsplads deltog selskabet i en udbudt entreprise, hvor Slots- og Ejendomsstyrelsen var bygherre. Af

udbudsmaterialet fremgik det, at entreprisen blandt andet omfattede opvarmning af det overdækkede ridebaneanlæg. Opvarmningen skulle ske med varmekanoner drevet af olie, og dette forbrug skulle være inkluderet i det tilbud der blev afgivet.

Som i den anden sag angående materiel udlejet til en festival, mente selskabet, at det var den, der havde forbrugt olien og ikke Slots- og Ejendomsstyrelsen.

Landskatteretten anerkendte ikke, at det var selskabet, der havde forbrugt olien, men at forbruget derimod skulle tilskrives Slots- og Ejendomsstyrelsen.

Selskabet havde i dets afgivne tilbud kun indregnet et forbrug på 15.000 l olie til varmekanonerne, hvilket også var i overensstemmelse med udbudsmaterialet. Da byggeriet blev forsinket og antallet af dage, hvor varmekanonerne skulle være i drift forøgedes, steg brændstofforbruget naturligvis også. Dette betød et merforbrug på ca. 215.000 l, hvilket må siges at være en betydelig mængde over de anslåede 15.000 l. Merforbruget blev derfor viderefaktureret til Slots- og

Ejendomsstyrelsen. Det helt afgørende for rettens afgørelse var, at grundet denne viderefakturering kunne selskabet ikke anses som forbruger af olien men derimod Slots- og Ejendomsstyrelsen.

Landsskatterettens begrundelse herfor var, at selskabet ved viderefaktureringen skulle anses som forhandler af olie, hvor olien blev indkøbt med videresalg for øje.

Østre Landsret kommer frem til samme vurdering som Landsskatteretten med den tilføjelse, at selskabet ikke har afholdt udgifterne til energiafgifter, men derimod ved viderefaktureringen har overvæltet disse på bygherren.

### **10.1.3 Analyse af ridebanesagen og sagen om udlejning af materiel**

Ridebanesagen adskiller sig fra sagen om udlejning af materiel ved, at der søges om godtgørelse for olieafgift. Da kriterierne for godtgørelse imidlertid er ens uanset energiproduktet, har dette ikke indflydelse på, hvorledes forbrugskriteriet skal fortolkes. Der bestod også en forskel i de faktiske omstændigheder, da der i nærværende sag ikke var tale om udlejning men et fast tilbud på en entrepriseopgave. Ydermere skete der en tillægs aftale til det førstgivne tilbud, der skyldtes udskydelse af byggeperioden. Dette var åbenbart det, der var afgørende i Retternes afgørelser.

Spørgsmålet er nu, er der tale om to sager, der ikke kan sammenlignes? hvilket derfor giver to forskellige afgørelser, eller er der tale om to ens sager, hvor en af afgørelserne er forkert?

Det er korrekt, at sagerne ikke er sammenlignelige omkring kontraktforholdene, da der henholdsvis er tale om udlejning og entreprise. Men ud over denne omstændighed er der ikke meget der adskiller dem. Driftsmateriellet er i begge sager selskabernes, og driften er ikke overgivet til lejer/bygherre.

Spørgsmålet vedrørende den periode, hvor materiellet er i brug, kan muligvis være genstand for diskussion. I festivalsagen er "korttidsudlejning" ikke videre uddybet, men det må kunne udledes, at perioden i denne sag selvfølgelig indbefattede det tidsrum, som festivalen varede. Da retten ikke har defineret perioden, ville man måske kunne antage, at en kortvarig periode ikke kan defineres, da det afhænger af den pågældende lejekontrakt/entreprisekontrakt. En festival kan vel i princippet strække sig fra en dag til flere uger/måneder. Afgrænsningen af, hvad der menes med "korttidsudlejning", er derfor ikke defineret og kan vel i princippet heller ikke defineres. Hvis man alligevel skulle kunne sige noget, må det blive ud fra en vurdering af, om materiellet kan anses at have skiftet "hænder", altså et spørgsmål om retsmæssige ejer. Det blev dog i begge sager antaget, at rådigheden over materiellet ikke havde ændret sig.

Af sagen om udlejning af materiel må det ligeledes kunne udledes, at afgørelsen ikke kun er begrænset til udlejningen til en festival, men også kan omfatte andre formål eksempelvis entreprisekontrakter.

Spørgsmålet, om der er tale om to forskellige sager? må på baggrund af det netop anførte, derfor skulle besvares benægtende. Sagerne er ens, dog med lidt forskellige omstændigheder. Dette leder derfor hen til spørgsmålet, er der truffet en forkert afgørelse. Henset til at afgørelsen om festivalen fra 2008 er den nyeste, og at afgørelsen inddrager en betydelig mængde fortolkningsbidrag, hvilket ikke var tilfældet i afgørelsen om ridebanen, må det antages, at denne senere afgørelse havde det korrekte udfald.

Betyder det så, at Ridebaneafgørelse er forkert?

Retten lagde i sin afgørelse afgørende vægt på, at merforbruget var blevet viderefaktureret til bygherren. Ved viderefaktureringen sker der, ifølge retten, overførsel af retten til godtgørelse, hvorfor det er modtageren af den udspecificerede faktura, der skal anses som forbruger.

Umiddelbart kan dette synspunkt virke korrekt i de fleste situationer, da den der skal betale regningen som regel også har brugt varen. Situationen i denne sag er dog anderledes derved, at de faktiske forhold ikke har ændret sig bortset fra, at bygherre nu skal til at betale efter forbrug og ikke som en del af et samlet tilbud. Landsskatteretten fremførte, at *"Det kan således lægges til grund, at selskabet har foretaget viderefakturering på grundlag af de til opvarmningen faktisk medgåede*

*afgiftspligtige varer. Under disse omstændigheder finder Landsskatteretten, at de i sagen omhandlede afgiftspligtige varer må anses for indkøbt af selskabet med henblik på videresalg, og dermed ikke kan anses for forbrugt af dette.”<sup>19</sup>*

Påstanden om, at selskabet har indkøbt olien med videresalg for øje virker forkert. Hvis dette skulle være rigtigt, ville man også kunne påstå, at det afgivne tilbud også skulle anses som et 15.000 l forbrug, der blev viderefaktureret i kraft af det tilbud som Slots- og Ejendomsstyrelsen skulle betale for. Retten tager ikke stilling til, om det afgivne tilbud skal anses som viderefakturering. Dette kan måske indikere, at retten anser selskabet som forbrugeren af de 15.000 l. og derved har ret til godtgørelse for denne mængde. Hvis dette er tilfældet, virker afslaget på godtgørelse, for det efterfølgende forbrug, forkert. Der er ikke sket nogen ændring i driftsforpligtigelserne og anvendelsesformål og ejerforholdet er det samme.

Den eneste forskel der er mellem et tilbud og fakturering, er, at fakturaen er udspecificeret. Pris, avance og afgifter kan være de samme, blot at det af fakturaen fremgår direkte. Prisen for brændstof behøver derfor ikke at have ændret sig bare fordi der nu faktureres efterhånden som der forbruges. Afgørelsen giver desværre ikke den afklaring af forbrugskriteriet der havde været ønskelig. Det kan umiddelbart udledes af afgørelsen, at retten til godtgørelse afhænger af, hvem fakturamodtager er. Når der viderefaktureres, videreføres retten til godtgørelse derfor også.

Hvis det antages, at selskabet havde haft ret til godtgørelse for det forbrug, der var inkluderet i tilbuddet (15.000 l), hvor det styrende for godtgørelsen i denne situation er driftsansvaret, skaber kendelsen fra Landsskatterettens af 12. december 2000 og efterfølgende kendelsen afsagt af Østre Landsret i ankesagen, flere spørgsmål end svar på, hvorledes forbrugskriteriet skal fortolkes. Konsekvensen af viderefaktureringen, hvis man skulle tænke tanken helt til ende, ville i den konkrete situation være, at det ikke er selskabet, der har ret til godtgørelsen men derimod Slots- og Ejendomsstyrelsen. Spørgsmålet er nu, opfylder styrelsen forbrugskriteriet? Hvis det kun er et fakturakrav, der skal være opfyldt, vil styrelsen af denne grund være berettiget, men hvis det yderligere er et krav, at energien skal være forbrugt i forbindelse med driften, og der er tale om procesenergi, vil disse kriterier ikke kunne anses som opfyldt.

Slots- og Ejendomsstyrelsen har ingen indflydelse på anvendelsen og driften af varmekanonerne, hvorfor den, hvis man skal anse dette som et væsentligt kriterium, hvilket retten i SKM2008.340. LSR gjorde, ikke kan anses som den reelle forbruger.

---

<sup>19</sup> SKM2002.362.ØLR

Et andet kriterium der endvidere skal være opfyldt er betingelsen om, at energien skal være anvendt til proces. Henset til at Styrelsen ikke er den, der står for driften og derfor ikke er den ”fysiske” bruger af energien, som anvendes i byggeprocessen, vil dette kriterium derfor heller ikke være opfyldt.

Skal det alene være fakturakravet, der skal være udslagsgivende for retten til godtgørelse, hvilket det ikke er; vil dette medføre at Styrelsen alligevel ikke ville have ret til godtgørelse, da Slots- og Ejendomsstyrelsen ikke opfylder EAL § 11, stk. 1. Styrelsen er ikke momsregistreret<sup>20</sup> og renoveringen er ikke et momspligtigt salg men derimod et køb af en tjenesteydelse.

Havde Styrelsen ladet ejendommen frivilligt registrere jf. Momsloven § 51stk., havde der dog måske været adgang til godtgørelse for den del af udlejningen, der relaterede sig til erhvervsmæssig udlejning beregnet ud fra en fordelingsnøgle.

Når grænserne eller udstrækningen af lovens ordlyd ikke direkte kan udledes, eksempelvis som ovenstående eksempel om viderefakturering, skal anden fortolkningsbidrag anvendes. Retspraksis er, som nævnt tidligere, et fortolkningsbidrag. Afgørelser truffet ved domstolene, har, som bekendt, stor værdi, når en dommer skal vurdere en problemstilling, der tidligere er blevet afgjort. Det ses derfor ofte, at retten inddrager adskillige tidligere afsagte kendelser, for hermed at underbygge begrundelsen for afgørelsen.

Det er derfor interessant at bemærke, at ridebanesagen om varmekanonerne, ikke på noget tidspunkt blev underbygget med tidligere retspraksis på området, som i eksempelvis sagen om udlejning af materiel. Kendelsen blev afgjort ud fra SKAT’s og selskabets bevisførelse, hvor viderefaktureringen fandtes at være afgørende for retten til godtgørelse. Hvor Retten har fundet fortolkningsbidrag, der understøtter denne fortolkning af forbrugskriteriet, er derfor uafklaret. Det spørgsmål der derfor rejser sig nu, er, om dommen kan tillægges retskildeværdi? På baggrund af den argumentation, der netop er blevet fremført, vil dommen derfor skulle tillægges en begrænset retskildeværdi i forhold til en definition af forbrugskriteriet. Grunden herfor er, at dommen ikke virker tilstrækkeligt underbygget, og fortolkningen af forbrugskriteriet derfor fremstår som en vurdering ud fra dommerens opfattelse af sagen støttet af SKAT’s praksis på området for viderefakturering.

---

<sup>20</sup> Offentlige myndigheder er ikke i udgangspunktet momsregistreret, med mindre institutionen leverer vare eller ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momslovens § 3, stk. 1, nr. 3. Dette er blandt andet tilfældet, hvis institutionen driver en kantine. Institutionen er forpligtiget til at lade kantineen momsregistrere.

#### **10.1.4 Delkonklusion på driftsherrekriteriet**

Forbrugskriteriet kan på baggrund af sagen om festivalen og reklamesøjlerne bestemmes ud fra en vurdering af, hvem der kontrollerer driften og har kontrollen over driftsmidlerne. Endvidere kan man fastslå, at domstolene ikke holder sig tilbage fra at anvende andre afgiftslove og SKAT's vejledninger i deres afgørelser.

### **10.2 Viderefakturering**

Det kan konstateres, at forbrugskriteriet også kan afgøres ud fra hvorledes et forbrug faktureres, hvilket blandt andet fremgik af Ridebanesagen. Dette afsnit vil ud fra retspraksis forsøge at fastslå i hvilken udstrækning og situationer viderefaktureringen kan antages at være bestemmende for retten til godtgørelse af energiafgift.

#### **10.2.1 Fællesudgifter**

En hel række sager har omhandlet spørgsmålet om, hvem der var forbruger af strøm eller vand som anvendtes til fællesarealer, eksempelvis elevatorer, gangbelysning, græsanlæg og elevatorer. Fælles for disse sager har været, at forbrugskriteriet er blevet afgjort ud fra, hvorledes der er blevet faktureret.

##### **10.2.1.1 Golfbanen 1, SKM2001.599. LSR**

I denne sag skulle det afgøres, om en golfbane havde ret til godtgørelse for vandafgift for den mængde vand, der var forbrugt i forbindelse med vanding og vedligeholdelse af golfbanerne. Et selskab A golfbane A/S ejede golfbanerne og dertilhørende maskiner og bygninger. Selskabet udlejede arealerne og bygningerne til en golfklub, der betalte en kvartalsvis fast leje, hvor alle udgifter var inkluderet i lejen.

Skatteregionen anså ikke selskabet A golfbane A/S for den reelle forbruger, men vurderede derimod golfklubben, som den der havde haft nytte af vandingen og brugt banerne.

Sagen var for SKAT også et spørgsmål om omgåelse af retten til godtgørelse. Ifølge SKAT var det golfklubben, der havde forbrugt vandet og derfor havde retten til godtgørelse. Da golfklubben dog ikke var momsregistreret, ville klubben dog ikke kunne anvende retten, da en af betingelserne for godtgørelse netop er, at man skal være momsregistreret. Ved at konstruere et leje/udleje forhold, mente SKAT, at reglerne var forsøgt omgået, og at et sådan setup ikke havde været lovgivers intention.

Repræsentanten for selskabet var af den opfattelse at, hvis skatteregionen fortolkede på lovgivers intentioner, skulle regionen have klar hjeml hertil, hvilket denne ikke mente regionen havde, hvorfor den anvendte konstruktion derfor ikke kunne stride imod loven.

Landsskatterettens afgørelse er meget kort, hvilket indikerer, at den finder den omtalte konstruktion fuldt lovlig. Den siger samtidig, at der er tale om udlejningsvirksomhed og dennes forpligtelser over for lejer berettiger til afgiftsfritagelse for den forbrugte mængde vand. Begrundelsen for dette er, at lejen ikke er udspecificeret, men at alle udgifter indgår heri. Der er sket en viderefakturering men ikke på et bestemt fastsat forbrug. Lejer kan endvidere heller ikke bestemme, hvornår der skal skrues op eller ned for forbruget af vandet. Der lægges derfor vægt på både kontrol over driften og driftsmidlerne men også til dels, at lejen er uspecificeret.

Det må antages, at Retten lagde vægt på, at golfbanen A/S for egen regning og risiko stod for driften. Heri ligger, at sker der et mer eller mindre forbrug, påvirker dette ikke lejer. Faktureres der inklusiv alle omkostninger i forbindelse med lejen er dette samtidig en indikation på, at det ikke er lejer der er forbruger men derimod udlejer. Begrundelsen herfor er, at det er lejer uvedkommen hvor meget vand der bruges til at holde golfbanerne. Det eneste lejer, her golfklubben, forventer, er, at udlejer præsterer en tip top golfbane, uanset vandforbruget.

Golfbaneafgørelsen gav som beskrevet golfbanen mulighed for afgiftsgodtgørelse for vandafgiften, da alle omkostninger var inkluderet i lejen og, at det var udlejer, der havde kontrollen over driften. Afgørelsen vil derfor ikke være korrekt at anvende som direkte fortolkningsbidrag for viderefakturering, da Retten ikke direkte i præmisserne angiver viderefaktureringen og dennes udformning som et afgørende moment. Derimod var det en afgørende faktor, hvem der forestod og havde kontrollen over driften, altså hvem der var driftsherre.

### **10.2.2 Udspecificeret faktura**

Idet det ikke direkte fremgik af afgørelsen fra golfbanesagen, om viderefaktureringen og dennes udformning skal være styrende for retten til godtgørelse, vil det derfor være nødvendigt at inddrage yderligere retspraksis.



### 10.2.2.1 Spillehallen, SKM2003.44. LSR

En afgørelse der direkte inddrog udspecificeringen, og hvor skatteregionen fik medhold i sin afgørelse, var i Landsskatterettens kendelse af 10. december 2002<sup>21</sup>.

En virksomhed lejede nogle lokaler i et butikscenter, hvori der var opstillet spille- og underholdningsmaskiner. Strømmen, der forsynede de lejede lokaler, blev registreret på en særskilt måler. Dette forbrug blev betalt med afgift, da der jf. bilaget til EAL<sup>22</sup>, ikke gives mulighed for afgiftsfritagelse i forbindelse med forlystelser. På dette punkt var der ikke uenighed. Virksomheden var derimod af den opfattelse, at den havde ret til at få godtgjort den afgift, der skulle betales til et fællesforbrug i forbindelse med butikscentrets fællesarealer, da dette forbrug ikke havde noget med spillevirksomheden at gøre. Dette forbrug var udspecificeret på en faktura.

Skatteregionens begrundelse for afslaget var, at når en udlejer fakturerer en lejer for et fællesforbrug uden at udspecificere forbruget, tilfalder retten til godtgørelse udlejer. Fakturerer udlejer derimod elforbruget særskilt, vil det det være lejer der har ret til godtgørelsen. Denne ret afhænger selvfølgelig af, i hvilken udstrækning virksomheden er momsregistreret og eventuelt er omfattet af bilaget til EAL.

Regionen begrunder dens begrundelse med, at et specificeret viderefaktureret elforbrug skal anses som en ”mellemandhandel” af strømmen, og at denne fortolkning har hjeml i administrativ praksis. Denne praksis skulle angiveligt være funderet i Toldvæsenets Afgift-Punkt reglement fra 1984. Som anført tidligere har administrativ praksis ikke den højeste retskildeværdi, men Landsskatteretten anså åbenbart den administrative praksis som værende i overensstemmelse med EAL § 11. Dette fremgår ikke af Rettens præmis, der blot fastslår, at der jf. EAL § 11, stk. 2<sup>23</sup> ikke er ret til afgiftsfritagelse for virksomheder omfattet af bilag 1, og at det ikke havde gjort nogen forskel, om lejekontrakten havde været udformet således, at udgiften til fællesarealerne havde været inkluderet i lejen og ikke udspecificeret på en faktura. Ved at inddrage EAL § 11, stk. 2, må man formode, at Retten opfatter fællesforbruget som forbrugt af spillehallen. Der gives ikke en begrundelse for, hvorfor fællesforbruget ikke skal anses som forbrugt af udlejer.

Afgørelsen efterlader derfor det indtryk, at udgifter til strøm forbrugt til fællesformål altid er forbrugt af lejer. Berettigelsen til godtgørelse vil herefter være betinget af, hvorvidt lejer er momsregistreret og eventuelt omfattet af bilaget til EAL.

---

<sup>21</sup> Refereret i SKM2003.44. LSR.

<sup>22</sup> Bilaget opremser de typer virksomhedsaktiviteter der ikke kan opnå afgiftsfritagelse. Spillevirksomheden hører under den i bilaget nævnte betegnelse forlystelser.

<sup>23</sup> LBK nr 689 af 17/09/1998, dagældende Elafgiftslov

### 10.2.2.2 Analyse af Spillehallen, SKM2003.44. LSR

Landsskatteretten giver ikke en nuanceret vurdering af forbrugsspørgsmålet, den konstaterer blot, at lejer er forbruger. Senere afgørelser, omhandlende samme spørgsmål angående den faktiske forbruger i forbindelse med fællesarealer, har dog fastslået, at den ovenfor refererede afgørelse ikke er udtryk for en korrekt fortolkning af forbrugskriteriet. Dette vil ikke blive analyseret på nuværende tidspunkt, men vil blive inddraget senere i denne afhandling.

Afgørelsen indikerer, at retten til godtgørelse ikke er afhængig af, hvorledes der faktureres. Det blev dog ikke nærmere forklaret om viderefaktureringen dermed skulle anses som værende bevis på, at lejer herved var den reelle forbruger.

Det må i den pågældende sag igen konstateres, at der ikke skabes den klarhed om, hvorvidt det er viderefaktureringen eller om det er den reelle forbrugers forbrug der er styrende, det konstateres bare, at når lejer har betalt for strømmen til fællesarealer, skal dette forbrug anses som forbrugt i forbindelse med spillehallens ikke godtgørelsesberettigede aktiviteter.

Den netop refererede dom efterlod den opfattelse, hos skattemyndighederne, at udgifter til fællesarealer skulle anses som forbrugt af lejerne. Da de fleste lejere i udlejningsejendomme som regel har aktiviteter, der er omfattet af bilaget til EAL, eksempelvis advokatkontorer og revisorer, har disse virksomheder ikke fradragsret for elafgiften. Ved at henvise til spillehals-dommen kunne skattemyndighederne argumentere for, at fællesudgifter til strøm skulle anses som forbrugt af lejerne, uanset om der var faktureret særskilt for strømmen eller som en generalomkostning i forbindelse med huslejen. Argumentet for at antage denne fortolkning af nævnte afgørelse var, at det ikke var udlejer der drog nytte af den forbrugte strøm men derimod lejerne. Endvidere henvistes der til loven og dens forarbejder<sup>24</sup>. Hvorvidt forbrugskriteriet pludselig skal til at afgøres ud fra et nyttekriterie, vil ikke på nuværende tidspunkt blive analyseret, men vil indgå i senere domsanalyser i afhandlingen. I forhold til lovens ordlyd og forarbejder kan man ikke ud fra disse udlede, at udlejer ikke skulle have ret til godtgørelse. Det er forståeligt, at myndighederne forsøger at forhindre, at uberettigede virksomheder får godtgørelse. Ved at lade udlejer få ret til godtgørelse for fællesudgifter mister staten indtægter, der ellers ville være blevet betalt, hvis det var lejerne, der var forbrugere.

---

<sup>24</sup> Refereret i SKM2003.44. LSR

Uenigheden mellem skattemyndighederne og virksomhederne om, hvorvidt udlejer kunne anses som forbruger af den strøm, der medgik til fællesformål, fortsatte derfor uændret efter ovenfor nævnte spillehals-dom.

### **10.2.3 Uspecificeret faktura**

En afgørelse der fik væsentlig indflydelse på, hvorledes fællesudgifter skulle håndteres rent godtgørelsesmæssigt, og hvor betydningen af hvorledes der faktureres, var Landsskatterettens kendelse af 15. november 2004<sup>25</sup>.

#### **10.2.3.1 Udlejningsvirksomhed, SKM2004.500. LSR.**

Sagen drejede sig om, hvorvidt et ejendomsselskab, der udlejede ejendomme, skulle anses som forbruger af den strøm, der anvendtes til fællesarealer så som elevatorer, lys på fællesgange og alarmanlæg. Skatteregionen gav virksomheden et afslag på godtgørelse, hvorfor selskabet ankede til Landsskatteretten.

Den omhandlede sag er refereret i SKM2004.500. LSR. Heri kan læses, at skatteregionen begrundede dens afslag på godtgørelse med samme argumenter, som blev brugt i spillehals-sagen. Regionen anså ikke ejendomsselskabet som den reelle forbruger, da udlejeren ikke har brugt strømmen (elevatorer, lys på gange og alarmer). Regionen fremfører, at udlejer ikke kan opnå godtgørelse, når det ikke er denne, der har forbrugt strømmen, men at der er mulighed for udlejer til at viderefakturere forbruget til de omfattede lejere, som jo sjovt nok ikke har ret til godtgørelse. Regionen refererer direkte til spillehals-dommen, som begrundelse for afslaget.

Ud over de netop beskrevne argumenter, fremførte regionen yderligere begrundelser for afslaget. Et helt centralt punkt var, hvem der kunne anses som den endelige og reelle forbruger af fællesarealerne, altså et spørgsmål om et nyttekriterie. Til støtte for sin påstand, mente regionen, at i og med det kun var lejere, der anvendte fællesarealerne, kunne det kun være disse, der havde brugt eller draget nytte af strømmen. Regionen henviser til vejbelysnings-sagen, der vil blive inddraget senere i specialet, der blev anket først fra skatterådet så til Landsskatteretten for til sidst at blive afgjort ved Vestre Landsret. I alle instanser fik skatteregionen medhold. Nyttekriteriet er endnu et element, der er blevet anvendt til at definere forbrugskriteriet. Det vil dog ikke være rigtigt at inddrage en analyse af dette kriterium på nuværende tidspunkt, da det er viderefaktureringen der i nærværende afsnit søges belyst. En afdækning af nyttekriteriet og dennes berettigelse vil blive inddraget senere.

---

<sup>25</sup> Refereret i SKM2004.500.LSR

Regionen havde på daværende tidspunkt for så vidt en stærk sag. Adskillige afgørelser omhandlende fællesarealer var blevet afgjort til myndighedernes side, men nærværende afgørelse gav ikke skatteregionen medhold.

Sagen adskilte sig fra spillehalsafgørelsen ved, at strømmen, der var anvendt til fællesarealer, ikke blev faktureret særskilt. Udgiften til denne strøm var inkluderet i huslejen.

Virksomheden anerkendte ikke SKAT's argumentation og anførte blandt andet, at lejer ikke kan anses som forbruger af strømmen. Dette blev begrundet ud fra den opfattelse, at forbrugskriteriet skal opfattes, ikke ud fra hvem der har haft nytte af strømmen, men derimod ud fra et økonomisk kriterium. Virksomheden opfattede sin udlejningsvirksomhed som værende en aktivitet, der leverede kontraktforpligtende ydelser i forbindelse med både de specifikke lejemål men også til fællesarealer. Virksomheden anerkendte, at et forbrug skal være sket i tilknytning til den egentlige virksomhedsudøvelse. Da den egentlige virksomhedsudøvelse bestod i at udleje ejendomme, kunne man ifølge virksomheden ikke afgrænse betingelsen om "forbrugt i" til et bestemt fysisk kriterium. Virksomheden kan godt have forbrugt strøm uden for virksomhedens fysiske rammer, men da det er en del af forpligtigelsen over for lejerne, er det også samtidig et forbrug, der sker i tilknytning til virksomhedsaktiviteten udlejning.

Begrundelsen for, at der ikke skete en viderefakturering af den specifikke strøm til fællesarealerne var, at virksomheden ikke mente, at energien direkte kunne allokere til lejerne, da det ikke var dem, der direkte havde forbrugt strømmen. Det er kun den strøm der direkte er forbrugt af lejer, lejer skal faktureres for. Dette skete selvfølgelig efter de almindelige regler om målerregistrering, og forbrug ved de lokaler den enkelte lejer havde eksklusiv brugsret til. Omkostninger til fællesarealer, vedligehold af bygninger og administration er del af en samlet "pakke", som repræsentanten for virksomheden udtrykte det. Denne "pakke" eller disse omkostninger er ikke afhængig af lejernes mere eller mindre forbrug af fællesarealerne og er derfor ikke henførbart til udlejerne. Hvorfor en viderefakturering ikke kunne finde sted. Derimod var der i lejen indregnet alle de forskellige omkostninger, der var forbundet med at drive en udlejningsejendom, hvor elforbruget til fællesarealer var en blandt mange af disse.

### 10.2.3.2 Analyse af Udlejningsvirksomhed, SKM2004.500. LSR

Landsskatteretten skulle derfor tage stilling til om strømmen var forbrugt i/af virksomheden.

Det interessante ved rettens vurdering af sagen er, at den inddrager daværende Told & Skats egen reglement og vejledninger for godtgørelse. Helt konkret citerer Retten førnævnte grønne reglement ”Afgift-Punkt” kapitel 23 fra 1984, hvori det fremgår, at *”Butikcentre og lignende, der er frivilligt registreret efter momsloven for levering af elektricitet, eventuelt som led i en frivillig registrering for udlejning af fast ejendom, kan opnå godtgørelse af afgift af elektricitet til fællesformål mv. i følgende omfang: Hvis forbruget til fællesformålene uden specifikationer er indeholdt i betalingen for de omhandlede leverancer (fx indregnet i den enkelte lejers husleje) er det den momsregistrerede udlejer, der er berettiget til godtgørelse. Hvis udgifterne til fællesformålene (fx drift af ventilatorer, elevatorer og udendørs belysning) fordeles på de enkelte lejere (fx forholdsmæssigt efter lejemålenes størrelse) og faktureres særskilt udover den egentlige husleje, betragtes elektriciteten som forbrugt af de enkelte lejere, som herefter kan opnå godtgørelse efter de almindelige regler.”*<sup>26</sup>

Ved at citere skattemyndighedernes eget reglement, som må have samme retskildeværdi som et cirkulære, signalerer Retten, at administrative forskrifter skal følges af den myndighed den er adresseret til. Skatteregionen fremførte, at den ikke kunne anse reglementet som gyldigt, hvorfor det derfor ikke kunne anvendes som retskilde. Retten tager ikke stilling til skatteregionens antagelse, men ved at inddrage og direkte citere fra reglementet, udtrykker Retten indirekte, at reglementet stadig er gældende over for skattemyndighederne. Skattemyndighederne skal derfor anvende den fortolkning, der fremgår af reglementet.

Retten henviser også til punktafgiftsvejledningen fra 2002, afsnit F.6.2.3 (i dag benævnt E.A.4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom), der blandt andet vejledte om, at en campingplads, som udlejede egne hytter eller egne campingvogne kunne få elafgiften til disse og fællesarealer godtgjort.

Retten til godtgørelse af vandafgift afhænger af de samme krav, som der stilles til elafgiftsgodtgørelse, hvilket forklarer hvorfor Retten valgte at inddrage reglerne for godtgørelse af vandafgift. Reglerne herom foreskriver, at der gives godtgørelse for den vandafgift, der er anvendt til vanding og rengøring af fællesarealer. Dette viser igen, at punktafgiftsreglerne er stort set identiske, når det handler om retten til godtgørelse, og at Retten derfor ikke ser noget problem i at inddrage anden punktafgiftslovgivning for at underbygge en afgørelse.

---

<sup>26</sup> SKM2004.500. LSR.

Retten fastslår i sin afgørelse, at udlejningsvirksomheden er den reelle forbruger af den strøm, der er brugt til fællesarealer, da *”Den afgiftspligtige energi må derimod anses for anvendt som en integreret del af den momspligtige udlejningsvirksomhed”*<sup>27</sup>. Forbruget er sket ”i/af” virksomheden, selvom definitionen af virksomheden er en helt række forskellige udlejede bygninger, hvor forbruget sker i hver enkelt ejendom. Retten modsiger herved skatteregionens påstand om, at godtgørelsen kun kan gælde for den enkelte ejendom, hvorfra også virksomheden fysisk skulle have været placeret for at opnå godtgørelse.

Vedrørende spørgsmålet om viderefaktureringen, og hvad der skal anses som styrende i forhold til retten til godtgørelse, bliver dette ikke besvaret i selve afgørelsen. Umiddelbart kan afgørelsen derfor synes ikke at give et direkte svar på dette spørgsmål. Det har dog vist sig i efterfølgende tvister omhandlende samme eller tilsvarende problematik, at afgørelsen alligevel har kunnet anvendes som retningsvisende for, hvorledes der skal dømmes, når der er sket viderefakturering. Forklaringen på afgørelsens præjudikatværdi må findes i Rettens omfattende henvisning til skattemyndighedernes egne vejledninger, der netop klart og tydeligt beskriver, hvorledes godtgørelsen er afhængig af, om der faktureres ud- eller ikke udspecificeret.

Landsskatterettens henvisninger til skattemyndighedernes egne vejledninger indikerer samtidig, at Retten er helt enig i vejledningernes fortolkning af retten til godtgørelse. Det er også samtidig en afvisning af skatteregionens opfattelse af, hvorledes forbrugskriteriet skal defineres.

Sagen er et tydeligt bevis på, at reglerne for godtgørelse af punktafgifter kan være særdeles komplicerede eller i hvert fald, at fortolkningen kan være vidt forskellig.

#### **10.2.4 Styresignal om fællesarealer**

Afgørelsen om udlejningsejendommen er blevet refereret i adskillige senere afgørelser, hvor der netop henvises til denne afgørelses definition af forbrugskriteriet. At der stadig opstod sager 5 år efter, hvor der var uenighed om, hvorledes viderefaktureringen skulle behandles, vidner en senere skattemeddelelse SKM2009.725. SKAT om.

Styresignalet, som meddelelsen bliver benævnt, er en meddelelse, der henvender sig til de medarbejdere i SKAT, der skal træffe en afgørelse i de sager meddelelsen vedrører. Baggrunden for denne type meddelelser er, at der har været en periode, hvor praksis på et bestemt område har været

---

<sup>27</sup> SKM2004.500. LSR.

uklar<sup>28</sup>. Styresignalet var og er stadig en præcisering af, hvorledes godtgørelsen af elafgiften i forbindelse med fællesarealer skal vurderes.

I styresignalet præciseres det, at udlejer skal anses som den reelle forbruger, når lejer modtager en faktura, hvor elforbruget til fællesarealerne ikke er udspecificeret. Fremgår elforbruget, eller lejers andel heraf, derimod direkte af huslejen eller fakturaen er det lejer, der skal anses som forbrugeren. Lejers adgang til godtgørelse afhænger herefter af, om dennes erhvervsaktivitet berettiger til godtgørelse jf. EAL stk. 2, der henviser til bilag 1<sup>29</sup>.

Det interessante ved styresignalet er, at det direkte henviser til ovenfor nævnte afgørelse om udlejningsvirksomhed, hvori Landsskatteretten henviser til SKAT's eget reglement og vejledninger. Den passus fra ToldSkats grønne reglement "Afgift-Punkt" kapitel 23 om afgiftsgodtgørelse fra 1984, som landskatteretten inddrager, er fuldstændig den samme, som styresignalet anvender som præcisering. Som tidligere beskrevet påstod skatteregionen i udlejningsafgørelsen, at reglementet ikke længere kunne anses som en retskilde, da det ikke længere var gældende. Denne påstand må, set i lyset af rettens afgørelse og det senere styresignal derfor være at anse som ikke korrekt. Sagen, der vedrørte spillehallens ret til godtgørelse, kan ikke direkte siges at være forkert. På baggrund af Udlejningssagen og styresignalet var det korrekt ikke at give spillehallen godtgørelse, da elforbruget til fællesarealerne var direkte udspecificeret på udlejers faktura til spillehallen. Det der derimod ikke var korrekt ved afgørelsen var, at Retten udtalte, at spillehallen ikke var stillet anderledes, hvis udlejer havde faktureret elforbruget som en uspecificeret fællesomkostning, da Retten var af den opfattelse, at spillehallen stadig ville være den reelle forbruger. På baggrund af Udlejningssagen og styresignalet ville udlejer have haft ret til godtgørelsen, hvis forbruget var blevet opkrævet som en uspecificeret fællesomkostning. Faktureringen er derfor afgørende for, hvem der skal anses som forbrugeren af energien i forbindelse med fællesarealer.

Der skal igen henvises til, at Udlejningssagen og styresignalet ikke nødvendigvis skal ses i en snæver sammenhæng, hvor det kun er et spørgsmål om elafgift, der er til prøvelse. Da der er tale om et energiprodukt og punktafgift, vil styresignalet og Udlejningssagen derfor også være anvendelig, når der skal findes en afgørelse om godtgørelse i forbindelse med viderefaktureret forbrug af andre energiprodukter. Dette må kunne udledes blandt andet ud fra den betragtning, at Landsretterne selv anvender andre punktafgiftslove og fortolkninger til at beskrive og underbygge deres afgørelser.

---

<sup>28</sup> Høgsbro, Mette Holm, Skatte- og afgiftsprocessen, s. 528

<sup>29</sup> SKM2009.725. SKAT.

### 10.2.5 Analyse af viderefakturering

Sagen om Udlejningsvirksomhed, SKM2004.500. LSR og SKAT's styresignal må i forhold til spørgsmålet om viderefakturering af fælleomkostninger være udtryk for gældende ret. Gældende ret skal forstås således, at opstår der en lignende tvist, hvor den rette forbruger af energiprodukter anvendt til fællesarealer skal afgøres, vil viderefaktureringen være bestemmende for hvem godtgørelsen tilfalder.

Spørgsmålet er nu, om viderefaktureringen skal anses i snæver sammenhæng med fællesarealer eller om styresignalet og SKM2004.500.LSR, kan ses anvendt som gældende ret ved tvistløsning i andre sager, der ikke vedrører viderefakturering af energiprodukter anvendt til fællesarealer.

En relevant afgørelse der kunne inddrages i denne sammenhæng kunne være ridebaneafgørelsen<sup>30</sup> fra 2002, hvor der ikke blev givet ret til godtgørelse, da der var sket viderefakturering af det olieforbrug, der var forbrugt ud over det i entrepris tilbuddet indeholdte.

Begrundelsen for afslaget var, at olien blev anset af Retten som indkøbt med videresalg for øje. Skal man anvende reglerne for viderefakturering i forbindelse med fællesarealer til også at kunne regulere ridebanesagen, vil det korte svar være, at afgørelsen var korrekt. Der kan ikke gives godtgørelse, da forbruget var uspecificeret på fakturaen. Hvis det var korrekt, det som Retten antog, at der var tale om et videresalg af "kun" olie, vil der uden tvivl ikke være ret til godtgørelse. Spørgsmålet er dog, om man sådan kan udskille en enkelt del fra en samlet ydelse?

Man kunne også spørge, havde det gjort nogen forskel, hvis der i stedet for en uspecificeret faktura i stedet blev lavet en uspecificeret faktura?

Ud fra styresignalet ville der, ved uspecificeret faktura, have været adgang til godtgørelse for udlejningsfirmaet.

Det kan dog fremføres, at viderefaktureringen umiddelbart ikke er retvisende for hvem den reelle forbruger er.

Det fremgik af ridebanesagen, at selskabet var, jævnfør udbudsmaterialet, forpligtiget til at levere den olie der skulle bruges. Dette blev påberåbt af skatteregionen, som et bevis på at selskabet blot videresolgte olien til Slots- og Ejendomsstyrelsen. Denne leverance skal dog ses i en naturlig sammenhæng med kontraktopfyldelsen. Da det er selskabet, der skal levere en ydelse, der består i at opvarme nogle byggeområder, kan denne opgave jo ikke løses uden olie.

Argumentet om, at selskabet ikke har nogen økonomisk risiko, når der faktureres direkte efter forbrug, er i og for sig ikke forkert, men det bygger på nogle forkerte præmisser. Det virker som

---

<sup>30</sup> SKM2002.362.ØLR



om, at regionen, Landsskatte- og Østre Landsret antager, at prisen på olien er forskellig i forhold til det afgivne tilbud og så det der efterfølgende faktureres. Dette behøver nødvendigvis ikke at være korrekt. Man må antage at tilbuddet på de 15.000 liter olie er gennemtænkt med hensyn til olieprisen, afgifter og hvor mange timer drift der er kalkuleret med. Det er selvfølgelig her den økonomiske risici ligger, men den er ikke større end at denne risiko som regel altid er dækket rigeligt ind. Der bliver ikke stillet spørgsmålstejn ved retten til godtgørelse for den del, der er indeholdt i tilbuddet. Her er der fuld godtgørelse. Prisen for olien kan derfor være nøjagtig den samme i tilbuddet som ved viderefaktureringen.

Ikke desto mindre er det dog viderefaktureringen som Landskatteretten og Østre Landsret anser som værende afgørende for, hvorledes forbrugskriteriet skal afgøres.

Som afslutning på at søge en anden vinkel på ridebaneafgørelsen er det værd at bemærke hvad Retten i SKM2004.500.LSR Udlejningsvirksomhed, valgte at inddrage som argumentation. Retten henviser til SKAT's punktafgiftsvejledningen fra 2002, afsnit F.6.2.3 (i dag benævnt E.A.4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom) hvori det fremgik (og stadig gør), at campingpladser kunne få godtgjort den afgift, der var i forbindelse med strøm forbrugt i campingpladsens egne udlejede hytter og campingvogne. Det fremgik og fremgår stadig af samme vejledning, at opkrævningen af lejer, både kan være udspecificeret og ikke udspecificeret. Om der indgår afgift eller ikke spiller ingen rolle for retten til godtgørelse.

Denne passus, at lejer kan opkræves efter det faktiske forbrug, og ejeren af udlejningshytten stadig skal anses som den faktiske forbruger modsiger direkte Landsskatterettens og Østre Landsrets egen argumentation i Ridebanesagen. Hvis en campingplads kan få godtgørelse for det faktiske forbrug en lejer af en hytte (som skal anses som et driftsaktiv) har forbrugt, burde det forbrug af olie, som Slots- og Ejendomsstyrelsen blev faktureret, også kunne anses som godtgørelsesberettiget.

Dette er selvfølgelig en antagelse og kan jo derfor ikke umiddelbart påberåbes som støtte for et andet udfald af Ridebaneafgørelsen. Men den, antagelsen, er igen med til at stille spørgsmålstejn ved om og hvorledes man skal fortolke forbrugskriteriet og viderefaktureringen.

Hvorvidt man kan anvende vejledningen om campinghytter på driften af varmekanonerne og viderefaktureringen er uafklaret, da der ikke har været, forfatteren bekendt, en sag der netop tog stilling til dette spørgsmål.

Retsstillingen om, hvorvidt vejledningen om campinghytter kan bruges på varmekanonensagen, har måske alligevel været berørt efter SKM2004.500LSR, udlejningsvirksomhed.

I Landsskatterettens afgørelse fra 2008<sup>31</sup> om udlejning af materiel, hvor udlejningsfirmaet fik ret til godtgørelse i forbindelse med udlejningen og drift af dens strømforbrugende udstyr til en festival, refererede Retten netop til SKAT's vejledning om udlejning af campinghytter. Man må gå ud fra, at når Retten vælger at inddrage/nævne noget som dens bemærkning, skal det der bliver inddraget anses som begrundelse eller væsentlig information, der er med til at understøtte Rettens afgørelse.

Retten udtaler direkte i sin afgørelse, at ” *Under henvisning til de ovenfor anførte fortolkningsbidrag, herunder 1) at der er tale om levering af elektricitet til brug i selskabets egne driftsmidler, samt 2) at der er tale om korttidsudlejning af disse driftsmidler, finder Landsskatteretten, at dette er tilfældet. Det kan ikke være afgørende, om der opkræves særskilt betaling for elforbruget, eller om betaling for elektricitet indgår i lejen, jf. Punktafgiftsvejledningen 2007, afsnit F.6.2.2.* ”

Retten siger direkte i sin afgørelse, at forbruget kan afregnes som en del af lejen eller opkræves særskilt. Endvidere anvender Retten en vejledning om campinghytter på en helt anden problematik. Dette viser, at Retten ikke føler sig bundet af SKAT's vejledning, men derimod fortolker videre på denne og herved statuerer, at vejledningen ikke er en fuldstændig opremsning af situationer, der kan opstå i virkelighedens forretningsmæssige verden.

Det må derfor kunne udledes af SKM2008.340. LSR, udlejning af materiel, at forbrug af energiprodukter, det være sig strøm, gas eller olie, der er medgået til driften af et selskabs korttidsudlejning af driftsmateriel, enten kan faktureres inkluderet i lejen eller som en særskilt faktura.

Et forsigtigt svar på, om Retten i dag ville give et selskab ret til godtgørelse, når forbruget af olie til driften af varmekanoner er særskilt faktureret, ville derfor være, at faktureringen ikke har indflydelse på, hvem der skal anses som forbruger, men derimod hvem der står for driften, altså et driftsherrekriterium.

Hvis man antager at dette er gældende ret, kan man samtidig fastslå, at man ikke kan anvende vejledningen om fællesarealer på en sag som varmekanonerne. Her var det måden, hvorpå der blev viderefaktureret, der var afgørende for, hvem der kunne anses som forbruger. Begrundelsen for ikke at anvende styresignalet kan muligvis også begrundes med, at der er tale om korttids udlejning af driftsmateriel som specifikt bliver nævnt i vejledningen om udlejning (campinghytter).

---

<sup>31</sup> Refereret i SKM2008.340. LSR

### **10.2.6 Delkonklusion på viderefakturering**

Viderefaktureringen kan i nogle tilfælde være bestemmende for forbrugskriteriet. I sager hvor der sker et forbrug i forbindelse med fællearealer, vil det være udlejeren der kan opnå retten til godtgørelse, hvis fakturaen er uspecificeret til lejerne.

Er fakturaen derimod udspecificeret, vil det være lejeren der kan anses at have ret til godtgørelse. Det må endvidere konstateres, at viderefaktureringen ikke er afgørende i de tilfælde, hvor sagen drejer sig om korttidsudlejning af materiel. I disse sager vil det være den der er driftsherren, der kan søge om godtgørelse.

Forbrugskriteriet kan derfor afgøres ud fra om der sker viderefakturering, men kun i de ovenfor nævnte situationer.

## **10.3 Nyttekriteriet**

Dette begreb er blevet anvendt af skattemyndighederne i en række sager som argument for, hvem der kunne anses som den reelle forbruger af et energiprodukt. Begrebet optræder ingen steder i nogen lovtekst, og er derfor kun udtryk for skattemyndighedernes fortolkning af forbrugskriteriet. Hvorvidt nyttekriteriet kan anses som værende styrende for, hvem retten til godtgørelse skal tilfalde og om man overhovedet kan anvende begrebet, vil i dette afsnit blive belyst. Da der igen ikke er skreven litteratur eller teori om begrebet, vil analysen derfor kun kunne blive foretaget ud fra en gennemgang af retspraksis. Afgørelserne der vil blive anvendt er alle med til at definere og fastslå forbrugskriteriet.

### **10.3.1 TFS 1999, 751, golfbane 2**

Nyttekriteriet kan også omformuleres til et spørgsmål om hvem slutbrugeren af energiproduktet er. Dette blev eksempelvis fremført af Told og Skatteregionen i en Landsskatteretskendelse fra 1999,<sup>32</sup> hvor et kommanditselskab lejede en golfbane af et interessentskab. Sagen drejede sig om, hvorvidt kommanditselskabet var berettiget til godtgørelse eller om golfklubben, der havde forpagtet arealerne og bygningerne skulle anses som den reelle bruger. Regionen fremførte, at man ikke via en kontrakt kunne flytte retten til godtgørelse fra en ikke godtgørelsesberettiget person over til en godtgørelsesberettiget person. Dette blev blandt andet begrundet i, at man var nød til at se på

---

<sup>32</sup> Refereret i TFS 1999, 751

hvem slutbrugeren af vandet var. Det blev ikke i sagen brugt begrebet nyttekriterium, men betegnelsen slutbruger dækker over de samme kriterier, nemlig, at forbruget skal afgøres ud fra, hvem der i sidste led er den reelle forbruger eller den som drager mest nytte af energiforbruget. Dette vil blive yderligere underbygget i de efterfølgende domme. Retten uddyber ikke yderligere om slutbruger kriteriet skal være bestemmende, den fastslår blot, at kommanditselskabet skal anses som forbrugeren af vandet. Golfklubben, som brugte arealerne, og som ifølge regionen var slutbrugeren af vandet, skulle ikke anses som forbrugeren.

Afgørelsen er medtaget for at illustrere, at skattemyndighederne i en længerevarende periode har anvendt et kriterium som slutbruger, når de har sagsbehandlet tvister i forbindelse med godtgørelse. Konsekvensen af at retten ikke tager stilling til, om skattemyndighederne kan anvende et kriterium som slutbruger, er, at myndighederne herved kan fortsætte deres fortolkning og administrative praksis, da der ikke blev taget direkte stilling til dette spørgsmål.

### 10.3.2 Vejbelysningssagen<sup>33</sup>

Sagen vedrørte spørgsmålet, om en kommune kunne stifte et selskab, som så skulle varetage kommunens vejbelysning mod at kommunen betalte et fast beløb for denne serviceydelse?

Baggrunden for sagen, som også gik under navnet Herning-modellen<sup>34</sup>, var, at kommuner ikke kan få godtgørelse for energiafgifter, da de ikke opfylder energiafgiftslovenes krav om, at en virksomhed skal være momsregistreret for at kunne få ret til godtgørelse. Af elafgiftslovens § 11, stk. 1 er det anført, at ” *Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven* ”. Kommuner har derfor været pålagt at betale fuld pris for eksempelvis strøm. I Herning var der dog nogle kreative byrådsmedlemmer, der i samspil med KPMG, fik den ide at konstruere en selskabsmodel, der bevirkede, at belysningsopgaven blev løftet over i privat regi, hvorefter kommunen så skulle betale et fastsat beløb til serviceselskabet for leverancen af lys og vedligeholdelse af nettet. Tanken bag var nok, at man herved ville kunne nedsætte omkostningerne til vejbelysning, da det nystiftede selskab (stadig kommunalt ejet) kunne levere billigere belysningen, da der nu ikke var afgift på den strøm, der skulle bruges hertil.

SKAT var forståeligt nok ikke helt enig i selskabets/kommunens påstand om ret til afgiftsgodtgørelse. Konsekvenserne ved konstruktionen ville endvidere medføre, at staten ville

---

<sup>33</sup> Sagen startede ved Told og skattestyrelsen, refereret i SKM2001.215. TS, denne afgørelsen blev anket til Landsskatteretten, refereret i SKM2002.492. LSR, dennes afgørelse blev anket til Vestre Landsret, refereret i SKM2004.109. VLR, for til sidst, at blive afgjort i Højesteret, refereret i SKM2005.394. HR.

<sup>34</sup> § 20-spørgsmål S 1042 Om elafgift af kommunal vejbelysning, Samling: 2005-06

miste et provenu på ca. 200 millioner årligt, hvis alle kommuner ville benytte sig af den omtalte konstruktion.

SKAT henviser i deres begrundelse til en helt række tidligere og daværende vejledninger, der som bekendt er skattemyndighedernes fortolkning af lovgivningen, men som ikke altid er udtryk for gældende ret. Et af de helt centrale anbringender var, at SKAT ikke mente, at selskabet kunne anses som den, der har forbrugt strømmen. Derimod skulle kommunen eller rettere kommunens borgere anses som de rette forbrugere<sup>35</sup>. Direkte skriver Skattestyrelsen i sin afgørelse, ” *at man må se på, hvem der drager nytte af den anvendte energi, som i dette tilfælde er borgere, virksomheder mfl. i en by og ikke serviceydelesesvirksomheden, der i en kontrakt eller lign. har forpligtet sig til at varetage en opgave med belysning af gader, p-pladser mv. i byen.* ”<sup>36</sup>

Told og Skattestyrelsen inddrog herved nyttekriteriet i sin argumentation for at give selskabet afslag på godtgørelse.

Kommunens nystiftede selskab får afslag på godtgørelse med den begrundelse, at det var selve belysningens modtagere, der skulle være bestemmende for godtgørelsesretten, og at strømmen ikke var forbrugt i virksomheden, altså et spørgsmål om en fysisk placering, hvori strømmen forbruges.

Selskabet anker dommen til Landsskatteretten, som efter at have vurderet parternes påstande stadfæster skattestyrelsens afgørelse.

Begrundelsen for igen at afslå godtgørelsen var, at Retten tilsvarende fandt, at man var nød til at se på, hvem der drog nytte af belysningen og at man ikke kunne skille strøm og belysning fra hinanden.

Repræsentanten og et retsmedlem var dog af en helt anden opfattelse. Det dissentierende retsmedlem argumenterede blandt andet for, at belysning er en vare der sælges. Belysningen er fremkommet ved hjælp af strøm, ledningsnettet og lysstandere. Medlemmet anfægtede herved de to andre medlemmers påstand om, at lys ikke kan adskilles og anses som en vare.<sup>37</sup>

Som tidligere nævnt, gives der godtgørelse når strømmen anvendes til at fremstille en vare, altså når strømmen indgår i en produktionsproces også kaldet procesel.

---

<sup>35</sup> Refereret i SKM2001.215. TS

<sup>36</sup> Refereret i SKM2001.215. TS

<sup>37</sup> Refereret i SKM2004.109. VLR

At der var dissens om stadfæstelsen vidnede om, at forbrugskriteriet stadig blev fortolket meget forskelligt, hvilket højst sandsynligt også var en af grundene til at selskabet valgte at anke til Landsretten.

Vestre Landsret indtog ikke en anden fortolkning af forbrugskriteriet i elafgiftslovens § 11 end Landsskatteretten. Dommen begrundes med, at frembringelsen af belysning ikke kan anses som en produktionsproces. Havde belysningen været anvendt i virksomhedens fysiske lokaler ville det have været selskabet, der havde forbrugt lyset, men da belysningen er leveret videre til kommunen og dennes borgere var det derfor disse der forbrugte belysningen.<sup>38</sup>

Vestre Landsret stadfæstede derfor Skattestyrelsens og Landsskatterettens argument om, at nyttekriteriet er et kriterium, som bestemmer hvem den rette forbruger er.

Selskabet kunne stadig ikke acceptere, at levering af belysning ikke kunne blive anset som en produktionsproces, hvilket meget vel kunne have været begrundelsen for den efterfølgende anke til Højesteret.

Sagen blev afgjort d. 16. september 2005, hvor Højesteret ændrede Vestre Landsrets afgørelse til, at selskabet havde ret til godtgørelse. Begrundelsen herfor var, at Højesteret opfattede det at frembringe belysning som værende en proces. Herved siger Højesteret, at belysning er en vare der fremstilles. Ved fremstilling af varer kan selskabet som bekendt få godtgørelse for de afgifter, der er pålagt de energiprodukter, der er medgået til produktionen af varen.

I rettens præmisser oplyses det, at Højesteret ikke mener, at man ud fra loven eller forarbejder kan fortolke disse således, at der ikke gives godtgørelse ”i en særligt kvalificeret produktionsproces”<sup>39</sup>. Retten afviser derfor Skattestyrelsens opfattelse af, at der ikke kan gives godtgørelse for den strøm der er medgået til belysningsproduktionen.

En anden og interessant bemærkning retten fremkom med var, at den pris som kommunen skulle betale for belysningen, både kunne være med eller uden afgift. Dette må derfor umiddelbart kunne tolkes således, at Retten mener, at det må være selskabet selv, ud fra en driftsøkonomisk overvejelse, der fastsætter prisen på den producerede vare. Om selskabet derfor vælger at nedsætte prisen på varen i samme omfang, som der kan søges godtgørelse for energiafgifter, eller om det vælger at have en høj pris og samtidig få godtgørelse, må ud fra Højesterets bemærkning kunne tolkes således, at denne driftsøkonomiske overvejelse ikke er op til myndighederne at bedømme.

---

<sup>38</sup> Refereret i SKM2004.109. VLR

<sup>39</sup> Refereret i SKM2005.394. HR

Den umiddelbare konsekvens af dommen må derfor være, at myndighederne ikke kan anvende et argument om, at der er faktureret med eller uden afgift, da denne beslutning skal og kan træffes af virksomheden, så længe der er realitet i handlen og virksomheden drives for egen regning og risiko og at energiproduktet er forbrugt på/i selskabets eget produktionsanlæg.

### **10.3.3 Analyse af nyttekriteriet**

Med hensyn til spørgsmålet om, om der findes et nyttekriterium? giver afgørelsen i Vejbelysnings sagen ikke et svar herpå. Spørgsmålet må derfor anses som uafklaret. Der må dog alligevel kunne udledes et kvalificeret svar ud fra de sager, hvori skattemyndighederne har påberåbt sig nyttekriteriet men, hvor der som sagt ikke er blevet taget stilling til dette.

Golfbaneafgørelsen, sagen om udleje af reklameplads og her til sidst gadebelysnings sagen vidner alle om, at Retterne har fundet, at nyttekriteriet ikke kan stå alene. Det har altid været andre faktorer, der har været afgørende for afgørelsen, eksempelvis hvem der har kontrollen over produktionsapparatet og som i belysnings sagen, at der er tale om en vare og procesenergi.

Man kunne derfor med rette spørge, om det egentligt tjener noget formål, at påberåbe sig nyttekriteriet? Det umiddelbare svar ville nok være, at ud fra hvorledes domstolene anvender og ikke inddrager kriteriet i deres afgørelser, så har det ikke en selvstændig berettigelse.

Modsætningsvis er det heller ikke et irrelevant kriterium, da det er med til at indikere og beskrive, hvem der forbruger strømmen. Det kan bare ikke stå alene, man er nød til at anvende det som en del af en kontekst. I sagen om udlejning af reklameplads var det jo godt nok borgerne der stod og kiggede på plakatsøjlen. Havde der ikke været lys kunne de dog ikke se, så belysningen er nød til at anskues i den kontekst, at selskabet i kraft af en kontrakt og forpligtelse over for kommunen, skal levere en reklamesøjle altså en samlet pakke. Man kan ikke udtage belysningen fra pakken, da dette ville medføre en misligholdelse af kontrakten, og selvfølgelig, at borgerne ikke vil kunne læse reklamen.

Et umiddelbart svar ville derfor nok skulle formuleres på den måde, at nyttekriteriet kan anvendes som en indikation på hvem forbrugeren af energiproduktet kan være, men kan ikke påberåbes som et selvstændigt kriterium.

Som beskrevet tidligere i golfafgørelsen, kunne en uheldig konsekvens ved, at nyttekriteriet ikke blev nærmere vurderet i denne afgørelse være, at myndighederne fortsat kunne påberåbe sig dette kriterium. Belysnings sagen vidner derfor om, at myndighederne benytter sig af den samme måde at

anvende den juridiske metode på som private rådgivere gør. Nemlig ved kun at forholde sig til det der direkte bliver anført i afgørelsen. Nyttékriteriet måtte umiddelbart ikke have været afskrevet som kriterium siden SKAT stadig mente, at det kunne anvendes som argumentation for et afslag i belysningssagen.

Højesterets kendelse i gadebelysningssagen fra 2005 burde derfor have haft den virkning, at skattemyndighederne ville holde sig fra at give afslag på godtgørelse med den begrundelse, at et selskab ikke er den der drager nytte af eksempelvis strømmen.

Det må dog konstateres, at SKAT fortsatte deres praksis, hvilket blandt andet kom til udtryk i sagen fra 2008 om selskabet, der udlejede materiel til festivaler<sup>40</sup>.

Skatterådet gav i 2006 i et bindende svar<sup>41</sup> selskabet afslag på afgiftsgodtgørelse for den strøm, der blev produceret og brugt på festivalen i selskabets skurvogne, scener og telte. Sagen blev behandlet af skatterådet og afgjort i slutningen af 2006, et år efter gadebelysningssagen, hvorfor det burde have stået skattemyndighederne klart, at nyttekriteriet ikke havde den store gennemslagskraft i forhold til Højesterets kendelse. Skatterådet begrundede afslaget med, at det ikke er selskabet, der er den faktiske forbruger men derimod festivalen og dens gæster<sup>42</sup>. Dette argument var mere eller mindre den samme begrundelse, der var påberåbt i belysningssagen.

Afgørelsen blev som bekendt anket, hvor Landsskatteretten fandt, at der skulle gives ret til godtgørelse, da selskabet skulle anses som ”forbrugeren”.

Sagen om festivalen vidnede om, at nyttekriteriet stadig indgik i skattemyndighedernes praksis men også, at Landsskatteretten, ligesom Højesteret ikke tillagde kriteriet selvstændig betydning.

#### **10.3.4 Delkonklusion på nyttekriteriet**

Hvorvidt nyttekriteriet stadig anvendes af skattemyndighederne kan ikke umiddelbart fastslås. Gransker man restpraksis inden for de sidste par år, har der ikke været sager, forfatteren bekendt, hvor nyttekriteriet har været påberåbt. Om dette skyldes Højesterets dom i gadebelysningssagen eller sagen om festivalen afgjort i Landsskatteretten skal være usagt. Den manglende praksis kunne dog tyde på, at kriteriet ikke har haft den effekt som argumentation, som skattemyndighederne havde håbet på, hvorfor det ikke giver mening at fastholde en fortolkning af forbrugskriteriet, som kun skattemyndighederne synes at kunne udlede.

---

<sup>40</sup> Refereret i SKM2008.340. LSR

<sup>41</sup> SKM2006.804. SR.

<sup>42</sup> SKM2006.804. SR



En afgørelse, der måske viser den nye praksis, er et bindende svar fra 2009, hvor skatterådet giver et andet selskab, der udlejer materiel til blandt andet festivaler, ret i, at selskabet kan få afgiftsgodtgørelse for den strøm, der forbruges i forbindelse med festivalens anvendelse af det lejede udstyr<sup>43</sup>. Det bliver på intet tidspunkt i begrundelsen nævnt, at festivalen skal anses som forbrugeren, men derimod, at selskabet skal anses at have brugt strømmen i forbindelse med en kvalificeret produktionsproces. Dette indiker, at SKAT ikke længere finder det meningsfuldt, at anvende nyttekriteriet.

At påstå, at SKAT helt har afskrevet nyttekriteriet, vil nok være en tilsnigelse ud fra den netop nævnte sag fra 2009. Dette skyldes, at sagens problemstilling var så nært beslægtet med den tidligere sag fra året før, om udlejning til festivaler, at svaret nærmest var givet på forhånd. SKAT svarer derfor fuldstændig i overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse.

Grunden til, at det vil være uheldigt at påstå, at SKAT ikke længere anvender nyttekriteriet er, at de to nyeste sager om udlejning af materiel var så ens, at SKAT ikke kunne komme uden om Landsskatterettens fortolkning. Opstår der derimod en sag, hvor sagen handler om noget helt andet end udlejning af materiel, vil det ikke med sikkerhed kunne fastslås om skattemyndighederne vil anvende nyttekriteriet. Dette skyldes, at SKAT ofte vælger at henvise til, at sagerne ikke er sammenlignelige og derfor måske vil finde, at nyttekriteriet i den pågældende sag alligevel findes anvendelig som kriterium.

Domstolene har dog i sager der drejer sig om en kvalificeret produktionsproces og udlejning af materiel klart og tydeligt udtalt, at dette berettiger til godtgørelse. Hvem der nyder godt af energiforbrugt er umiddelbart ikke et element, der vægtes specielt højt i Retternes afgørelser.

Nyttekrteriet er et kriterium, som ikke har haft særlig stor indflydelse på, hvorledes forbrugskriteriet skal afgøres. Kriteriet har nærmest mest karakter af at være et supplement til den øvrige sagsfremstilling der forelægges i den pågældende sag. Det må derfor konstateres, at nyttekriteriet ikke kan påberåbes som selvstændigt kriterium, der afgører forbrugskriteriet.

---

<sup>43</sup> Refereret i SKM2009.739. SR

## 10.4 For egen regning og risiko

En betingelse der knytter sig tæt til retten til afgiftsgodtgørelse er kravet om, at forbruget af energiproduktet skal ske for selskabets egen regning og risiko. Kriteriet har været anvendt af skattemyndighederne i adskillige sager som argumentation, men har dog aldrig været anvendt ordret. Hvad der helt konkret skal udledes af kriteriet og dens betydning i forhold til godtgørelsesretten er derfor noget usikkert. Da kriteriet ikke optræder som et selvstændigt kriterium i de forskellige afgiftssager, vil en nærmere definition af kriteriet derfor skulle forsøges besvaret ud fra forfatterens fortolkning af skattemyndighedernes argumentation.

”For egen regning og risiko” optræder endvidere adskillige steder i den almindelige skattelovgivning, hvorfor elementer herfra muligvis vil skulle indgå i en nærmere begrebsafklaring af kriteriet.

Skattemyndighedernes argumentation bærer ofte præg af, at de ikke anerkender et selskabs disposition, hvis den ikke er forretningsmæssigt begrundet. En umiddelbar definition på ”forretningsmæssigt begrundet” er dog samtidig forbundet med en vis grad af subjektivitet, da bevæggrundene for en given disposition kan være mangeartede. Myndighedernes opfattelse af spørgsmålet er ofte, at dispositionen skal være sket med gevinst for øje. Dette kom blandt andet til udtryk i gadebelysningssagen, hvor Told- og Skatteregionen argumenterede for, at prisen på belysningen ikke var forretningsmæssigt begrundet, da prisen mere eller mindre blot afspejlede de omkostninger, der var forbundet med leveringen. Heri ligger samtidig, at ren omkostningsdækning ikke kan anses, ifølge skattemyndighederne, for forretningsmæssig, da der tillige er krav om en fortjeneste. Dette fremgår blandt andet af personskattecirkulæret fra 1994<sup>44</sup>, hvori det hedder, at ”*Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.*”

Højesteret fandt dog i den pågældende sag, blandt andet på baggrund af den kontrakt der var indgået, at der ikke kunne stilles spørgsmålstejn ved det rent forretningsmæssige i konstruktionen. Dette fremgår ikke direkte af dommen, men SKAT uddybede senere i et styresignal<sup>45</sup>, at hvis konstruktionen, hvor kommunens vejbelysningsanlæg overdrages til et selskab, skal dette selskab ”*have et selvstændigt erhvervmæssigt indhold og dermed være forretningsmæssigt begrundet.*”<sup>46</sup>. SKAT uddyber herefter, hvad det mener med forretningsmæssigt begrundet. Det fremgår blandt andet, at SKAT lægger vægt på, at ”*Driften af vejbelysningsanlægget skal ske for den pågældende*

<sup>44</sup> Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven (som ændret ved cirkulære nr. 14 af 15. januar 1997)

<sup>45</sup> SKM2006.137. SKAT

<sup>46</sup> SKM2006.137. SKAT

*virksomheds egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte. Det vil bl.a. sige, at virksomheden - ved sine dispositioner - skal løbe en reel økonomisk risiko. Det gælder fx også i forhold til prisen på elektricitet, som virksomheden køber til drift af vejbelysningsanlægget til fremstilling af lys.”<sup>47</sup>.*

Hvorledes SKAT, ud fra Højesterets afgørelse, kan udlede, at prisen skal være med til at indikere noget om risikoen, skal være usagt. Det må tværtimod konstateres, ud fra Højesterets afgørelse, at selvom prisen kun skulle afspejle de rene omkostninger, og derfor ikke er tillagt en avance, kan det ikke være dette, der skal være afgørende for om dispositionen kan anses som værende forretningsmæssigt betinget. Derimod må man kunne udlede af dommen, at i og med selskabet ikke kun tilbød kommunen belysning men også andre kommuner, opererede selskabet derfor på et åbent marked, hvorfor dispositionen kunne anses som forretningsmæssigt betinget. Dette blev blandt andet også fremført af selskabets repræsentant i den pågældende Højesteretssag.

SKAT's styresignal angiver og præciserer de vilkår, som SKAT mener, skal være opfyldt for at opnå afgiftsgodtgørelse i forbindelse med outsourcing af kommuners belysningsopgaver. Det forudsættes derfor af skattemyndighederne, at der skal være en vis risiko forbundet med aktiviteten.

#### **10.4.1 § 20-spørgsmål S 1042**

I vejbelysningssagen var denne risiko opnået ved, at det nye belysningsselskab kunne tilbyde andre end kun Herning kommune belysning. Dette fremgik blandt andet af skatteministeriets svar på spørgsmål S 1042, stillet af Morten Homann fra SF<sup>48</sup>.

Hvorledes risiko skal defineres er ikke nærmere forklaret i svaret. Det bliver dog fremhævet, at det ikke er det specifikke ejerskab, men om driften er forretningsmæssigt begrundet, der skal afgøre retten til godtgørelse. Skatteministeren uddyber dette ved, at selskabet skal være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsnettet. Ydermere skal selskabet kunne handle frit i forhold til personale og driftsmidler.

Når skatteministeren præciserer, at virksomheden skal drive vejbelysningsanlægget for egen regning og risiko, kan man på baggrund af ministerens yderligere begrundelse konkludere, at Skatteministeriet definerer begrebet som en række økonomiske og kontrol elementer, der alle skal være opfyldt for at opnå godtgørelse.

---

<sup>47</sup> SKM2006.137. SKAT

<sup>48</sup> Folketingets hjemmeside, § 20-spørgsmål S 1042 Om elafgift af kommunal vejbelysning, Dokumentdato: 29-11-2005, svar på S 1042

Det er vigtigt at gøre opmærksom på, at ministeren i hans svar ikke nævner, at det også skal være et kriterium, at driften skal generere et bestemt afkast. Grunden hertil skal være usagt, men det kunne indikere, at ministeren ikke er interesseret i at fortolke for meget på Højesterets afgørelse, der ikke nævner noget herom. Højesteret nævner dog den kvartalsvise indeksregulering, hvilket måske kan tolkes således, at denne indeksregulering kan anses som værende tilstrækkeligt til at fastslå, at der er en vis risiko forbundet med leveringen af belysningen.

#### **10.4.2 SKAT's styresignal, SKM2006.137. SKAT.**

SKAT's styresignal om vejbelysning må antages at bygge på skatteministerens svar, da svaret netop var en redegørelse for, hvorledes Skatteministeriet fortolkede Højesterets dom i belysningssagen og dens konsekvenser. Vejledningen opridses i store træk, hvad skatteministeren svarede i S 1042 dog med den tilføjelse, at ” *dispositioner - skal løbe en reel økonomisk risiko. Det gælder fx også i forhold til prisen på elektricitet,* ”<sup>49</sup>. Denne tilføjelse/antagelse kan umiddelbart ikke anerkendes, da Højesteret ikke siger noget herom. Denne fortolkning må helt og holden stå for SKAT's egen regning. Det må derfor igen konkluderes, at Skats vejledninger kun er vejledende og ikke udtryk for gældende ret.

Indledningsvis må det derfor kunne konkluderes, at SKAT anvender et begreb, ”for egen regning og risiko”, som argumentation for hvorvidt der kan anerkendes godtgørelse.

Begrebet indeholder en række elementer/kriterier, der skal være opfyldt, hvoraf følgende blandt andet er:

1. *Virksomheden skal have et selvstændigt erhvervmæssigt indhold og dermed være forretningsmæssigt begrundet.*
2. *Virksomheden skal samtidig være driftmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget – og kunne foretage egne dispositioner fx i forhold til personale, driftsmidler mv.*
3. *Driften af vejbelysningsanlægget skal ske for den pågældende virksomheds egen regning og risiko med det formål at få et økonomisk udbytte.*<sup>50</sup>

Begrebet retter sig derfor imod at søge at afklare ejerforholdet/råderetten, og hvorvidt der overhovedet er tale om en økonomisk forretning.

---

<sup>49</sup> SKM2006.137. SKAT.

<sup>50</sup> SKM2006.137. SKAT

### 10.4.3 Analyse af styresignal SKM2006.137. SKAT.

Ovenfor nævnte kriterier er hentet fra SKAT's styresignal<sup>51</sup> og skulle være med til at præcisere, hvem eller hvilken virksomhed, der kunne antages at have retten til godtgørelse. Styresignalet er møntet på den konkrete situation, der var til prøvelse i gadebelysnings sagen, hvor kommunen outsourcer vejbelysningsanlægget til tredjemand.

Spørgsmålet er nu, om kriteriet/begrebet "for egen regning og risiko" kan udbredes til også at kunne være et kriterium i andre afgiftssager, der ikke lige vedrører outsourcing af en kommunes vejbelysningsanlæg? Det hurtige og korte svar ville være JA.

Begrundelsen for, at kriteriet kan anvendes på andre sager, er, at det må kunne udledes af de 3 ovenfor nævnte punkter, at disse ikke er opfundet til den pågældende sag, men derimod optræder mange andre steder, som eksempelvis i den direkte beskatning<sup>52</sup>. Kriterierne indgår som grundbegreber inden for skatteområdet, hvilket blandt andet kommer til udtryk i SKATS juridiske vejledning.

De 3 punkter er kort beskrevet nedenfor.

**Punkt 1** er en anelse uklart formuleret, men det må antages at, SKAT henviser til definitionen på begrebet "selvstændig erhvervs virksomhed" og måske samtidig henviser til, at aktiviteten skal have et erhvervmæssigt indhold.

Begrebet selvstændig erhvervs virksomhed skal, ifølge SKAT<sup>53</sup>, være med til at afgrænse det at være lønmodtager over for det at være selvstændig og yderligere det at drive hobbyvirksomhed/spekulation og honorarindkomst over for det at drive en forretning fuldtid. A/S'er og APS'er anses altid for at være selvstændig erhvervsdrivende.

Erhvervmæssigt indhold må muligvis tolkes således, at SKAT lægger vægt på, at aktiviteten skal have relation til det/de aktiviteter virksomheden giver sig af med.

**Punkt 2** er et krav om, at det skal være selskabet og ikke andre, der skal kunne råde og disponere over produktionsanlægget, som eksempelvis maskiner, biler, ejendomme og personale. Endvidere skal selskabet være driftsansvarlig, hvilket vil sige, at det skal være selskabet, der bestemmer over selve produktionsprocessen. Dette kriterium må henvise til den antagelse, at selskabet skal have en faktisk råderet over selskabets aktiver og produktion og ikke blot have karakter af proforma.

---

<sup>51</sup> SKM2006.137. SKAT

<sup>52</sup> Se Selskabsskatteloven § 31 C, stk 4, nr 1

<sup>53</sup> Se juridisk vejledning: C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervs virksomhed

Kriteriet om kontrol findes mange steder i skattelovgivningen og er som regel altid en betingelse der skal være opfyldt, hvis der ønskes en skatte- eller afgiftslettelse. Eksempelvis beskriver Selskabsskatteloven § 31 C, stk. 1., at et moderselskab er det selskab ” *som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, -*”.

**Punkt 3** er mere eller mindre et citat fra Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven (*som ændret ved cirkulære nr. 14 af 15. januar 1997*), hvoraf det fremgår, at ” *Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.*”. Her er der helt klart hentet argumentation fra anden lovgivning.

#### **10.4.4 Delkonklusion ”for egen regning og risiko”**

Af ovenstående kan det derfor udledes, at begrebet ”for egen regning og risiko” indeholder en række kriterier, der skal være med til at fastslå, om der kan gives ret til godtgørelse. Der rejser sig dog nogle spørgsmål i denne forbindelse. Eksempelvis kan det ikke med sikkerhed afklares, om alle 3 punkter skal være opfyldt og i hvilken udtrækning de skal være opfyldt.

I forhold til kriteriet om risiko blev det beskrevet ovenfor, at dette var tilstrækkeligt opfyldt ved, at belysningen var tilbudt andre aftagere på markedet. Et senere bindende svar til et kommunaltejet selskab viser dog, at det ifølge SKAT ikke er nødvendigt, at belysningen også skal kunne købes af andre. Det fremgik af svaret i SKM2007.352. SR, at kriteriet om risiko var opfyldt selvom det kun var den pågældende kommune, der var aftager. Det må derfor forsigtigt kunne anføres, at risikoen kan reduceres til kun at skulle omfatte en vis grad af omkostningsdækning, der minimum indeksreguleres 1 gang om året.<sup>54</sup>

I forhold til punkt 2 er det ligeledes ikke helt klart i hvilken udstrækning kontrol og dispositionsbeføjelse skal ansues. Dette spørgsmål bliver meget konkret relevant i det efterfølgende afsnit, hvor det søges besvaret om en udlicitering kan anses som overdragelse af kontrollen.

Punkt 3 handler om risikoen, og at det skal være selskabet, der skal lide tabet, hvis det går dårligt med forretningen. At der stilles et krav om, at der skal være et udbytte i forbindelse med

---

<sup>54</sup> SKM2007.352. SR

forretningen kan ikke tilsluttes. Det kan i hvert fald ikke udledes af Højesterets afgørelse, at dette skulle være et kriterium.

Det må derfor på baggrund af ovenstående antages, at begrebet for egen regning og risiko kan finde anvendelse som argumentation på andre afgiftssager, hvor der er tvivl om retten til godtgørelse, da kriterierne er almene skatteretlige betragtninger, der ikke kun er anvendelige i afgiftsspørgsmål, der vedrører gadebelysning. Endvidere skal forbrugskriteriet vurderes ud fra om dispositionen er forretningsmæssigt begrundet, hvem driftsherren kan antages at være og sidst, hvem der skal bære den økonomiske risiko.

## **10.5 Forbrugt af/i virksomheden**

Elafgiftsloven stiller som bekendt en betingelse om, at energien skal være forbrugt af virksomheden jf. § 11, stk 1, nr 1. Denne betingelse kan synes let forståelig, men som det er blevet beskrevet tidligere, har netop denne passus været genstand for en betydelig uenighed om, hvorledes ordet af/i skal fortolkes. Forbrugskriteriet er som bekendt et kriterium, der skal være med til at fastslå om selskabet er godtgørelsesberettiget. Det ligger implicit i kriteriet, at det skal være virksomheden, der skal have forbrugt energiproduktet. Er det ikke virksomheden, der har forbrugt energien, er der ikke ret til godtgørelse. De ovenfor analyserede afgørelser har alle været med til at vise, hvor stor uenighed der kan være om, hvorvidt det er selskabet der har forbrugt energien. Det har også vist sig, at afgørelserne ofte har bygget på helt specifikke omstændigheder, eksempelvis hvorledes en kontrakt eller faktura var udformet.

Ordet af kan opfattes på to måder, enten som i virksomheden eller som af virksomheden. Forskellen kan virke irrelevant, men har ofte været selve stridsspørgsmålet. Eksempelvis i sagerne om fællesarealer, var det SKAT's opfattelse, at ejendomsselskabet ikke havde forbrugt fællesomkostningerne, da det ikke var bosiddende i de pågældende ejendomme. Og i gadebelysningssagen var belysningen heller ikke, ifølge SKAT, forbrugt i selve selskabet. Det kan derfor konstateres, at skattemyndighederne har haft den opfattelse, at energien skal være forbrugt på en fysisk lokalitet, som skal være selskabets, eksempelvis hovedkvarter eller fabrik. Denne opfattelse er dog gentagne gange blevet modsagt af Retterne. Det blev blandt andet fastslået i sagen

om udleje af reklameplads<sup>55</sup>, at det er aktiviteten, der er afgørende for, om der kan gives godtgørelse og i SKM2004.500. LSR, omhandlende fællesarealer, fastslog Landsskatteretten, at det ikke er den fysiske lokalitet, der skal afgøre godtgørelsesretten men derimod aktiviteten.

#### **10.5.1 Delkonklusion på ”forbrugt af/i virksomheden**

Gældende ret i spørgsmålet om energien er blevet brugt i/af virksomheden må derfor være, at godtgørelsen afhænger mere af den økonomiske aktivitet end af den fysiske lokalitet.

---

<sup>55</sup> SKM2002.171. LSR



## 11 Godtgørelse af elafgift i forbindelse med kantinedrift

Dette speciale har til opgave at give et kvalificeret bud på, hvorledes forbrugskriteriet skal fortolkes og dernæst undersøge, hvem der kan anses at opfylde forbrugskriteriet i forbindelse med udlicitering af kantinedrift.

Fortolkningen af forbrugskriteriet er dog, som det fremgår af specialet, ikke helt nem at fastlægge, hvilket de mange sager tydeligt er et bevis på. En af grundene har ofte været, at den enkelte sags problemstilling ikke tidligere har været afgjort. Dette speciale står derfor over for de samme udfordringer som virksomhederne i de analyserede sager.

Da spørgsmålet om, hvem der kan anses at opfylde forbrugskriteriet i forbindelse kantinedriften, endnu ikke er blevet fastslået ved en domstol, må det derfor konstateres, at gældende ret ikke er afklaret på dette område.

Dette afsnit vil derfor forsøge at belyse og afgøre, hvem der har ret til elafgiftsgodtgørelse af den strøm, der forbruges i forbindelse med driften af en kantine, ud fra den fortolkning af forbrugskriteriet, som dette speciale har analyseret sig frem til.

For at kunne besvare dette spørgsmål vil det derfor være nødvendigt, at anvende den fremgangsmåde, som skattemyndighederne og domstolene anvender, når der skal træffes en afgørelse.

Et kvalificeret bud på et muligt svar vil derfor skulle ske ud fra følgende fremgangsmåde:

1. Præsentation af sagens problemstilling og oplysninger.
2. Afdækning af hvilke regler der er relevante for den konkrete sag.
3. Anvendelse af de fortolkningsbidrag, der er blevet belyst og analyseret tidligere i specialet.
4. Ud fra fortolkningsbidragene gives et kvalificeret bud på, hvem forbrugeren af strømmen kan tænkes at være.

### 11.1 Case

En statslig arbejdsgiver (fremadrettet benævnt institutionen) ønsker at etablere en kantine, så medarbejderne ikke behøver at medbringe deres egen mad. I forbindelse med etableringen ønskes der derfor en vurdering af, hvorledes man skal håndtere energiafgifterne, specifikt elafgiften. Institutionen ønsker ikke selv at drive kantinen og vil derfor udlicitere driften til en servicevirksomhed (operatøren).

### **11.1.1 Kontraktgrundlag**

Aftalen skal indeholde følgende betingelser og konditioner:

- Driften varetages 100 % af operatøren.
- Eksklusivitet:
  - Operatøren er eneleverandør i hele den aftalte periode.
  - Operatøren må kun anvende faciliteterne til fremstilling af mad, der er bestemt til institutionen og dens gæster.
- Drift: salg til virksomhedens personale og forretningsforbindelser. Ansættelse/afskedigelse af kantinepersonale. Hvad og hvor meget mad der skal tilberedes og indkøbes er operatørens ansvar. Dog skal der serveres varieret kost. Momsindtægter administreres og indberettes af operatøren.
- Der ydes et årligt tilskud på xx million pr. år.
- Kantinefaciliteter stilles gratis til rådighed for operatøren.
- Strømforbrug er gratis.
- Vedligehold af materiel sørger operatøren for op til 10.000. kr. Er reparationen over er det institutionens ansvar at udbedre materiellet.
- Aftalen er gældende for en 5 årig periode.

Der vil i forbindelse med etableringen blive opsat bimålere til at måle elforbruget i kantinekøkkenet.

Aftalen er uopsigelig i den angivne periode.

Tilskuddet der gives er inklusiv moms.

### **11.1.2 Direkte ordlydsfortolkning**

Det vil nu blive forsøgt at give et svar på om det er institutionen eller operatøren, der har retten til godtgørelse af elafgiften.

Det følger af momslovens § 4, at der skal betales moms af vare og ydelser, der sælges mod et vederlag. Salg af kantine mad er derfor et momspligtigt salg, hvoraf der skal svares moms af salget. Når der sker et momspligtigt salg skal kantinen momsregistreres jf. momsloven § 47 stk. 1.

Da det er vigtigt for den statslige institution at kunne tilbyde medarbejderne billig mad, ydes der et tilskud. Dette tilskud skal anses som en betaling for kantine maden også selvom det er

medarbejderne, der rent faktisk køber maden. Tilskuddet skal anses som vederlag for en vare jf. momslovens § 27 stk. 1. og er derfor inklusiv moms.

I forbindelse med tilberedningen af maden anvendes der strøm. Denne strøm bliver også kaldt for proces, da den forbruges med det formål at frembringe en vare, der videresælges<sup>56</sup>.

Reglerne for godtgørelse af elafgift følger af elafgiftslovens (EAL) § 11 stk. 1, hvoraf det fremgår: *”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov, af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet”*<sup>57</sup>.

Udgangspunktet må derfor være, at den strøm der forbruges i forbindelse med driften af kantinen er godtgørelsesberettiget. Betingelserne i EAL § 11 stk. 1 ses umiddelbart at være opfyldt, idet kantinen er momsregistreret og strømmen forbruges kun i selve kantinekøkkenet. Der stilles også et krav om hvilke aktiviteter der er godtgørelsesberettiget, og her opfylder kantinen også dette krav, da strømmen kun er medgået til procesformål.

Det er den offentlige institutions opfattelse, at den har ret til at få godtgjort elafgiften i forbindelse med driften af kantinen, da den anser sig selv som ejer af lokaler og driftsmateriel og betaler for strømmen.

Spørgsmålet er nu om denne opfattelse kan antages at være korrekt? Der kan umiddelbart ikke være uenighed om, at strømmen skal bruges til et godtgørelsesberettiget formål, nemlig til proces.

Momsregistreringen af kantinen giver tilsvarende ret til fuld godtgørelse. Disse to betingelser kan derfor uden de store problemer anses som opfyldt.

Så skulle man jo mene, at retten til godtgørelse gav sig selv, men her må det nok erkendes, at dette ikke nødvendigvis vil være tilfældet. Dette skyldes, at skattemyndighederne måske vil anfægte institutionens opfattelse, da der kan stilles spørgsmålstejn ved, om strømmen er blevet forbrugt af virksomheden, som det står anført i EAL § 11 stk. 1. Der kan argumenteres for, at det ikke er institutionen men derimod operatøren, der har forbrugt strømmen. Forbrugskriteriet skal derfor afgøres, og som det er blevet beskrevet tidligere, kan fortolkningen heraf være meget forskellig. Der vil derfor i det efterfølgende blive anvendt de kriterier, som er blevet belyst og analyseret ovenfor, for at afgøre hvem den reelle forbruger af strømmen kan være.

Følgende kriterier vil derfor blive forsøgt besvaret ud fra den konkrete case og de ovenstående analyser:

---

<sup>56</sup> Se juridisk vejledning: E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af elafgift af elektricitet. -Forbrug af elektricitet til proces.

<sup>57</sup> Lovbekendtgørelse 2011-04-01 nr. 310 om afgift af elektricitet

- Viderefakturering
- Nyttekriteriet
- Forbrugt af/i virksomheden
- For egen regning og risiko

### **11.1.3 Viderefakturering**

Som beskrevet tidligere kan godtgørelsesretten afhænge af, hvorledes der faktureres. I den aftale der skal indgås sker der ingen fakturering af den strøm der forbruges, da den gives gratis til operatøren. Det må dog antages, at afståelse fra at kræve betaling for et forbrug ikke er afgørende for, hvem der skal anses som forbrugeren.

Da der ikke sker en viderefakturering vil man måske mene, at institutionen burde have ret til godtgørelsen. Dette synspunkt kan dog ikke direkte anerkendes. Begrundelsen herfor kan blandt andet udledes af SKM2004.500. LSR (fællesarealer), hvoraf det fremgår, at udlejer ikke kan opnå godtgørelse af et forbrug lejer har forbrugt. Det er derfor ikke selve den manglende betaling, der afgør godtgørelsen, men derimod om det er lejer, der har forbrugt strømmen. I samme sag fremgik det ydermere, at godtgørelsen kun kan tilfalde lejer for den strøm, der forbruges i et lokale, hvor lejer har en eksklusiv brugsret. På baggrund af dette og set i sammenhæng med kantinen, har måden hvorpå faktureringen sker ingen indflydelse på retten til godtgørelse. Hvis udlejer vælger ikke at få betaling for den strøm, som lejer bruger, i lejers lokaler, ændrer dette ikke ved det faktum, at det fortsat er lejer der er den godtgørelsesberettiget.

Hvorvidt operatøren kan anses som lejer, og hvorvidt denne har en eksklusiv brugsret, vil blive diskuteret senere i dette afsnit.

Det kan derfor ikke umiddelbart afgøres ud fra den manglende viderefakturering, hvem forbrugeren skal være, da der kan stilles spørgsmålstejn ved, om der overhovedet er tale om et lejeforhold. Retspraksis omkring viderefakturering har kun omhandlet de situationer, hvor der har været et lejeforhold, enten som et lokale eller udleje af materiel.

### **11.1.4 Nyttekriteriet**

Dette kriterium blev, blandt andet i gadebelysnings sagen og sagen om udlejning af reklamesøjler, anvendt som argumentation af skattemyndighederne til at fastslå, hvem den reelle forbruger var. I begge sager blev det afgjort, at det ikke var slutbrugeren, men derimod det selskab, der havde kontrol over aktiverne og driften, der skulle anses som forbrugeren. I forhold til casen vil

slutbrugeren være medarbejderne, der som aftagere af maden drager nytte af energiforbruget. På baggrund af ovenstående må det dog konstateres, at det ikke er dette, der skal afgøre retten til godtgørelse. Derimod er det den, der har kontrollen over produktionsapparatet og forbruget, der er den berettigede.

Nyttekriteriet er ikke særlig relevant i nærværende case, da der ikke ud fra retspraksis er uenighed om, at der ved produktion af en vare, som fødevarer, gives fuld afgiftsgodtgørelse for den medgåede strøm, og at det er producenten, der er den godtgørelsesberettigede.

Nyttekriteriet vil derfor ikke rigtig være anvendeligt, når det i casen ønskes afgjort hvem den reelle forbruger er.

### **11.1.5 Forbrugt i/af virksomheden**

Den strøm der anvendes ved produktionen af mad sker kun i de lokaler, der kan betegnes som køkkenfaciliteter. Disse faciliteter er kantinen, altså en virksomhed i institutionen. Der er derfor ikke nogen tvivl om, at strømmen forbruges i virksomheden. Der hvor hele problematikken opstår, er ved fortolkningen af kriteriet ”forbrugt af”. Uenigheden opstår, fordi institutionen mener, at det er den der ejer kantinen. Kantinens køkkenfaciliteter og lokaler er institutionens ejendom og operatøren får bare lov til at låne disse. Der er derfor ikke tale om et lejeforhold, og der er slet ikke tale om forpagtning. Institutionen anser sig derfor som ejer af kantinen og har grundet ejerskabet derfor retten til godtgørelse.

Spørgsmålet er nu om den opfattelse harmonerer med det, man kan udlede af de sager (retspraksis), der er blevet analyseret tidligere i specialet.

Følgende betragtninger vil blive forsøgt besvaret ud fra retspraksis:

- Kan operatørens anvendelse af faciliteterne anskues som et almindeligt udlejer/lejeforhold?
- Kan man sige at strømmen er forbrugt af virksomheden, når virksomheden ikke driver kantinen.

#### **11.1.5.1 Er der tale om et lejeforhold?**

Det fremgik som bekendt af SKM2004.500. LSR (fællesarealer) og SKAT's juridiske vejledning<sup>58</sup>, at udlejer ikke kan få afgiftsgodtgørelse for den strøm, som lejer har brugt i et lokale, hvor lejer har en eksklusiv brugsret til. Heri må kunne udledes, at lejer betaler for den strøm, der forbruges i det lejede lokal. Da der som regel ikke er interessesammenfald mellem udlejer og lejer giver det som

<sup>58</sup> SKAT's juridiske vejledning, E.A.4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom

regel ikke nogen problemer, da udlejer bare viderefakturerer forbruget til erhvervslejer.

Spørgsmålet i nærværende case er dog, om operatørens anvendelse af kantinelokalerne kan anses som et lejeforhold. Dette spørgsmål kan måske besvares ud fra den almindelige aftaleret, hvor udgangspunktet som regel er, at der mellem to parter er aftalefrihed<sup>59</sup>. Der kan derfor sagtens aftales, at lejer ikke skal betale leje for afbenyttelse af et lokale, så rent juridisk er der ikke noget til hinder for, at institutionen kan indgå en aftale om fri afbenyttelse af lokalerne.

Men er der herved så tale om en lejeaftale?

Institutionen vil mene, at dette ikke er tilfældet. Omvendt bliver man dog nødt til at forholde sig til eksempelvis afgørelsen i SKM2004.500. LSR (fællesarealer) og juridisk vejledning afsnit E.A.4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom. Landsskatteretten gjorde det klart at udlejer ikke har ret til godtgørelse og juridisk vejledning uddyber, at lejer skal have en eksklusiv brugsret. Institutionen anser ikke aftalen som en lejeaftale, men spørgsmålet er, om der alligevel kan argumenteres herfor?

For at besvare dette kunne man samtidig spørge, hvorledes defineres et lejeforhold? Ifølge juridisk vejledning skal lejer have en eksklusiv brugsret til lokalet. Det kan af kontrakten konstateres, at operatøren har fuld råderet over køkkenlokaler og inventar, og at der endvidere ikke kan ske ændringer før efter en femårig periode. Dette kan umiddelbart indikere, at operatøren har en eksklusiv råderet over lokalerne. En anden afgørelse der kan være med til at vurdere om der er tale om et lejeforhold er SKM2007.438. HR. Sagen drejede sig om, hvorvidt en ejer af nogle erhvervslokaler skulle beskattes af hans samlevers vederlagsfrie afbenyttelse af lokalerne. Højesteret fandt, at erhvervslokaler, der benyttes af andre, ikke kan udlånes vederlagsfrit, men at der derimod skal ske en lejeindtægtsfiksering. Det der kan udledes af dommen er, at et erhvervslokale, der benyttes af en anden end ejeren skal generere en indtægt og derfor ikke kan benyttes gratis. Det er samtidig ikke afgørende om der er indgået en decideret lejekontrakt, hvilket var tilfældet i den pågældende sag.

Højesteret henviser i sin afgørelse til Statsskattelovens § 4, litra b, hvoraf det fremgår at ” Som skattepligtig indkomst betragtes ”b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørilige eller urørilige gods.”.

Retspraksis og Statsskattelovens § 4 viser som beskrevet, at en eksklusiv brugsret skal generere en lejeindtægt. Udlejer/ejer kan ikke selv bestemme om, der skal opkræves en lejeindtægt, da

---

<sup>59</sup> Danske Lov af 1683, femte bog: 5.1.1 og 5.1.2, og Gomard, Bernhard, Almindelig kontraktsret, s. 17

skattemyndighederne anser ejers afståelse fra at benytte et lokale som udlejning, hvoraf der skal fikseres en skattepligtig lejeindtægt.

På baggrund af ovenstående kan der derfor argumenteres for, at operatørens anvendelse af køkkenlokalerne skal ansues som et forhold, hvor institutionen ikke har adgang til at benytte lokalerne, hvorved operatørens eksklusive brugsret statuerer et lejeforhold, uanset dette ikke fremgår af kontrakten.

Hvis det antages, at der er tale om et lejeforhold, vil retten til afgiftsgodtgørelse derfor tilfalde operatøren. I forbindelse med denne antagelse vil der ydermere skulle findes en lejeindtægt for kantine lokalerne, som institutionen vil skulle blive beskattet af.

Umiddelbart virker den netop beskrevne situation, som den konsekvens der ville være hvis retspraksis og Statsskattelovens § 4, litra b skulle følges. Skulle den beskrevne situation være udtryk for gældende ret og derfor også vil skulle anvendes på udlicitering af kantiner, ville dette få meget vidtrækkende konsekvenser for de kantiner, hvor driften er blevet udliciteret. Det kan dog synes svært at antage en anden opfattelse. Dette skyldes det faktum, at operatøren klart har en eksklusiv brugsret, der inden for den direkte beskatning er med til at statuere et lejeforhold.

Institutionen vil måske på baggrund af ovenstående argumentere for, at operatøren blot varetager en serviceopgave, at sælge mad, som institutionen blot har valgt ikke at forestå. Der bliver leveret en kantineydelse, men der sker ikke en betaling for selve det at levere salget af mad. Operatørens indtægt genereres kun fra indtægterne på selve madsalget. Der kan derfor ikke være tale om et lejeforhold, da operatøren blot udfører en opgave institutionen selv ville have gjort, eksempelvis som det er tilfældet ved rengøring.

Ydermere kunne det fremføres, at operatøren ikke kan sammenlignes med en almindelig catering virksomhed, som lejer sig ind i nogle lokaler. Dette kan begrundes ud fra den konstatering, at operatøren ikke har fuld handlefrihed i forhold til hvem maden afsættes til. Kontrakten indeholder en klausul, hvoraf det fremgår, at der kun må ske salg fra kantine til institutionens medarbejdere og forretningsforbindelser. Operatøren er derfor afskåret fra at skabe en yderligere indtægt, da lokalerne kun må anvendes til fremstilling af mad til førnævnte aftagere. Lokalerne vil derfor ikke kunne anses som erhvervslokaler.

### 11.1.5.2 Forbrugt af virksomheden

Ovenstående afsnit om det eventuelle lejeforhold giver desværre ikke den afklaring på problemstillingen, som man kunne ønske sig, da der kan argumenteres både for og imod at der er tale om et lejeforhold. Vælger man derimod at anlægge den betragtning, at godtgørelsen tilfalder den, der fysisk forbruger energiproduktet, vil dette skulle afgøres ud fra en vurdering af, hvorledes ”forbrugt af virksomheden” skal fortolkes.

Med baggrund i det netop anførte er det helt afgørende at få fastslået, om forbruget af strøm er sket af virksomheden, som i dette tilfælde er institutionen. Vurderingen af dette må foretages ud fra de afgørelser, der tidligere er blevet analyseret.

Et helt centralt og afgørende aspekt i denne vurdering har været at få fastslået, hvem der havde den reelle kontrol over produktionsapparatet og beføjelse til at bestemme over processen, hvem der er driftsherre? I belysnings sagen blev det fastslået, at der ved oprettelse af et selskab og dennes kontrol over produktionsapparat og proces, var fuld ret til godtgørelse. Tilsvarende i de andre sager tillagdes kontrollen afgørende betydning. Det vil derfor være ud fra denne betragtning, om kontrol, at retten til godtgørelse skal søges fundet.

Bevæggrundene for at ville udlicitere kantinedriften er ud fra en økonomisk og kerneaktivitets betragtning. Institutionen vurderer, at driften kan drives billigere ved at tredjemand varetager denne. Ud fra institutionens kerneaktiviteter er kantinedrift ikke en af disse. Baggrunden for at udlicitere er derfor, at institutionen ikke skal poste så mange penge i kantinen, samt overlade driften til professionelle, der kan tilbyde en bedre mad.

Der ligger derfor implicit i disse bevæggrunde, at institutionen ikke er interesseret i driften af kantinen. Dette må kunne omformuleres til overdragelse af kontrol med produktionsapparatet og proces til tredjemand. Set ud fra denne betragtning er dette i godtgørelsessammenhænge lig med ingen godtgørelse. Det er umiddelbart svært at se, hvorledes udliciteringen skulle kunne anskues på en anden måde.

Det kan dog fremføres, at overdragelse af kontrol ikke medfører tab af retten til godtgørelse. Dette kunne være tilfældet hvor en institution hyrer en tredjemand til at forestå den pågældende aktivitet. Dette argument kunne måske fremføres i forbindelse med udlicitering af en af institutionens kerneaktiviteter, hvor operatøren ville fakturere institutionen for udførelsen af aktiviteten.

I dette tilfælde vil der stadig være en slags over/underordnet relation. Skal overskuddet fra salget anses som betaling for varetagelsen af serviceopgaven kantinedrift, vil der ikke umiddelbart være tale om et over/underordnet forhold.



Denne argumentation fører derfor automatisk over til det sidste begreb, der skal vurderes når forbrugskriteriet skal afgøres, nemlig spørgsmålet om, hvem og for hvis regning og risiko driften varetages?

#### **11.1.6 For egen regning og risiko**

Den almindelige opfattelse af erhvervmæssig virksomhed er, at der i forbindelse med driften skal skabes et udbytte. Dette er også et kriterium, skattemyndighederne anvender, når de skal afgøre, om der er tale om erhvervmæssig virksomhed, der giver berettigelse til eksempelvis fradrag for moms. Nærværende case/problemstilling adskiller sig dog fra denne antagelse, da der som regel ikke fra virksomhedens side er en forventning om, at kantinen skal genere et overskud. Tværtimod må man antage, at virksomhedens bevæggrunde for at levere kantinemad, alene skal anses som personalepleje og muligheden for til hver en tid, at kunne levere mad til forretningsforbindelser. Udgangspunktet for økonomien i en kantine må derfor være, at den som minimum skal kunne hvile i sig selv. I forhold til retspraksis (vejbelysningssagen) blev dette minimum, omkostningsdækning, anerkendt som værende fuldt acceptabelt rent forretningsmæssigt. Dog med den tilføjelse at der skal være et element af ”risiko”, som i belysningssagen var tilstrækkeligt opfyldt ved, at prisen blev indeksreguleret.

Det er derfor nødvendigt at få fastslået, hvem der har en risiko ved driften. Med risiko menes der, hvem der skal dække et tab der fremkommer på baggrund af driften af kantinen.

Det kan oplyses, at offentlige institutioner, der påtænker at starte en kantine, skal drive denne ud fra de retningslinier der er givet i Finansministeriets Budgetvejledningen 2016, 2.4.15, som fastlægger at, ” *Kantinevirksomheden bør søges etableret således, at staten bortset fra forpligtelser i medfør af kantinetilskud mv. ikke pådrager sig noget økonomisk ansvar for kantinenes driftsmæssige resultat eller noget erstatningsansvar for skader i forbindelse med kantinedriften.* ”<sup>60</sup>.

Etableringen skal holdes adskilt fra den almindelige virksomhed eksempelvis ved at oprette en bestyrende kantineforening eller ved udlicitering. Der er derfor ifølge vejledningen et klart fokus på risiko og at denne ikke må påvirke selve virksomheden. Vejledningen beskriver, at der kan oprettes en forening. Herved er det virksomheden som i princippet stadig har kontrollen over kantinen i kraft af de af virksomhedens medarbejdere, der varetager kantinenes drift. Når der sker en udlicitering, flyttes denne kontrol over til operatøren. Skulle der ske et driftstab flyttes dette tilsvarende når der

---

<sup>60</sup> Finansministeriets Budgetvejledning 2016, afsnit 2.4, Særligt om udgifter, 2.4.15, s. 48

udliciteres. Operatøren bliver ikke kompenseret, hvis han ikke kan levere mad til de priser, der er aftalt. Driftsrisikoen er derfor jf. Budgetvejledningen helt og aldeles operatørens.

Der er som beskrevet tidligere, og som det fremgik af Skatteministerens svar<sup>61</sup>, et krav om, at godtgørelsen er afhængig af, hvem der har risikoen ved driften. Ud fra denne antagelse må der derfor kunne argumenteres for, at godtgørelsen i casen skal tilfalde operatøren, da det er denne, der driver kantinen med den dertilhørende gevinst eller tab fra salget.

Det vil dog omvendt kunne fremføres, at operatøren ikke har nogen risiko ved driften. Dette kunne være tilfældet, hvis institutionen har indgået en aftale om, at et eventuelt underskud vil blive dækket. En sådan aftale vil dog ikke være i overensstemmelse med Budgetvejledningen, der bestemmer, at der ikke må ydes tilskud til råvare.

Udgangspunktet for statslige kantiner er, at de skal drives på markedsvilkår og for egen regning og risiko. Da man har udliciteret driften, har man derfor samtidig flyttet risikoen til operatøren. Dette synspunkt må kunne udledes af ovenstående betragtninger.

I 2003 udsendte Told og Skattestyrelsen et styresignal om, hvorvidt en virksomhed havde fradrag for den moms, som selskabet havde betalt et cateringselskab, som varetog driften af virksomhedens kantine<sup>62</sup>, og endvidere om virksomheden var omfattet af TSS-cirkulære 2001-7 af 7/3 2001 (kantinemomscirkulæret), nu ændret til SKM2016.115. SKAT (præcisering af SKM2008.826. SKAT) med virkning fra 1. september 2016.<sup>63</sup>

Styresignalet inddrages da det muligvis kan være med til at vise, hvorledes Skattemyndighederne anskuer begrebet ”for egen regning og risiko” i forbindelse med kantinedrift.

Af meddelelsen fremgår det, at virksomheden vil have fradrag for den moms, som er pålagt et beløb, der er betalt til en tredjemand, for at varetage driften af kantinen. Dette er dog kun tilfældet, hvis virksomheden driver kantinen for egen regning og risiko. I dette tilfælde må der være tale om, at en tredjepart varetager driften af kantinen, ved at stille personale til rådighed mod betaling, og at overskuddet/underskuddet er tredjeparten uvedkommen.

Af styresignalet fremgår det yderligere, at der i de tilfælde, hvor tredjeparten varetager driften og for dennes regning og risiko, ikke vil være mulighed for fradrag for moms, der kan relatere sig til selve kantinesalget, eksempelvis rengøring af køkkenet i forbindelse med tilberedningen.

---

<sup>61</sup> Folketingets hjemmeside, § 20-spørgsmål S 1042 Om elafgift af kommunal vejbelysning, Dokumentdato: 29-11-2005, svar på S 1042

<sup>62</sup> SKM2003.136. TSS

<sup>63</sup> Styresignalet præciserer, hvorledes momsen skal beregnes af salget i virksomhedskantiner.

Styresignalets relevans for nærværende case skal findes i de bagvedliggende betragtninger. I forhold til den situation, hvor virksomheden betaler en tredjepart et beløb for at varetage driften, vil dette umiddelbart indikere, at virksomheden tillige har risikoen ved driften.

I den sidste situation, hvor der ikke betales et beløb for en ydelse må dette indikere, at driften er virksomheden uvedkommen og derfor heller ikke påtager sig en risiko herved.

Told og Skats meddelelse giver ikke noget decideret svar på, hvad der skal forstås som ”for egen regning og risiko” nærmest tværtimod. Af præciseringen fremgår det, at det ikke umiddelbart kan afgøres ”for hvis regning og risiko” kantinen drives. Denne afgørelse kan kun frembringes ved at vurdere den kontrakt, der er indgået mellem parterne. Told og Skat meddeler, at ” *Har virksomheden outsourcet kantinedriften til et cateringselskab, vil det bero på en konkret vurdering af de mellem parterne indgåede aftaler, om virksomheden opfylder betingelsen om at have drevet Kantinen i virksomheden for egen regning og risiko* ”<sup>64</sup>.

Styresignalet giver ikke en afklaring af hvad ”for egen regning og risiko” indbefatter, hvilket blandt andet skyldes, at det ikke var dette styresignalet skulle præcisere. Det må dog kunne udledes, at SKAT mener, i udgangspunktet, at risikoen er hos virksomheden, når kantinen bliver drevet af denne med eller uden indkøbt arbejdskraft. Findes driften at være outsourcet vil udgangspunktet være, at operatøren har risikoen.

#### **11.1.6.1 Delkonklusion på ”for egen regning og risiko”**

En klar definition på ”for egen regning og risiko” har ikke været mulig at udlede af de kilder, der er blevet nævnt i specialet.

Det kan dog fastslås, at følgende momenter kan være med til at indikere, hvorledes og hos hvem risikoen skal placeres.

1. Driftherren skal være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over produktionsanlægget, eksempelvis ved at kunne foretage egne dispositioner i forhold til personale og driftsmidler m.v. jf. skatteministerens svar på S 1042.
2. Outsourcet: ekstern operatør står for driften uden der betales et vederlag herfor, jf. styresignal SKM2003.136. TSS
3. Virksomheden – ved sine dispositioner – skal løbe en reel økonomisk risiko, jf. styresignal SKM2006.137. SKAT.

---

<sup>64</sup> SKM2003.136. TSS

### 11.1.6.2 Delkonklusion på case

Et muligt svar på, hvem der har risikoen ved driften af kantinen, vil derfor kunne gives ud fra ovenstående 3 punkter.

Ad 1) - Det er klart beskrevet i kontrakten, at operatøren skal varetage alle driftsmæssige opgaver der er i forbindelse med kantinen, eksempelvis omkring ansættelse/afskedigelse af kantinepersonale, indkøb af råvare og omfanget heraf.

Kontrollen over kantinefaciliteter må anses at være operatørens bortset fra den omstændighed, at de ikke tilhører denne.

Ad 2) - Hvorvidt der er tale om outsourcing må være et definitionsspørgsmål men det må antages også at kunne omfatte udlicitering. Kontrakten giver operatøren retten til ethvert overskud i forbindelse med salget. Der sker derfor ingen fakturering af institutionen. Tilskuddet skal anses som en momspligtig betaling for selve maden og ikke som betaling for en ydelse operatøren leverer.

Ad 3) - Det økonomiske resultat ved kantinesalget er institutionen uvedkommen. Over- og underskud berører kun operatørens økonomi. Tilberedes der for meget i forhold til hvad der bliver solgt går dette ud over operatørens overskud.

Der må derfor, ud fra det netop angivne, kunne argumenteres for, at risikoen ved kantinedriften kun påvirker operatøren.

Der består dog et uafklaret spørgsmål og det er i forhold til kontrollen over faciliteter og køkkeninventar. Der kan umiddelbart argumenteres for, at operatøren ikke kan have kontrollen, da den ikke er ejer. Imod dette synspunkt kan der omvendt argumenteres for, at institutionen i realiteten ikke kan udøve sit ejerskab, da operatøren har en eksklusiv brugsret til inventaret og lokalerne, hvilket blandt andet var afgørende i sagen om gratis afbenyttelse af erhvervslokaler (SKM2007.438. HR).

## 12 Konklusion

Udgangspunktet for dette speciale har været, at forsøge at afgøre hvem retten til afgiftsgodtgørelse skal tilfalde i forbindelse med udlicitering af kantinedrift. Dette spørgsmål har dog vist sig ikke at være helt enkelt at afgøre. En væsentlig grund til dette har været, at det ikke har været muligt at finde retspraksis på netop dette spørgsmål. Det har derfor været nødvendigt først at få afdækket, hvilke kriterier der kan antages at være styrende for retten til godtgørelse eller sagt på en anden måde, hvad er gældende ret? Først herefter har det været muligt at give et kvalificeret bud på, hvem godtgørelsesretten skal tilfalde.

Det vil i dette afsluttende afsnit blive angivet, hvad der ud fra de ovenstående analyser kan anses som værende gældende ret og efterfølgende, hvorledes godtgørelsesretten ved udliciteringen skal afgøres.

Det må erkendes, at retspraksis har været en væsentlig kilde til at afgøre fortolkningen af Elafgiftslovens § 11, stk 1.

Det bemærkes, at lovens ordlyd ikke giver et tydeligt svar på hvem forbrugeren af et energiprodukt kan anses at være og der er derfor med tiden opstået begreber, der hver især er med til at fastslå den reelle forbruger. Disse begreber har været anvendt af skattemyndighederne, som argumentation for en afgørelse. Det interessante ved anvendelsen af disse begreber har været, at de sjældent bliver nævnt i domstolenes afgørelser. Det er derimod de momenter, der indgår i de pågældende begreber, domstolene anvender.

### 12.1 Forbrugskriteriet

Retten til godtgørelse skal afgøres ud fra følgende fortolkning af EAL § 11, stk. 1.

Forbrugskriteriet er et begreb der anvendes om EAL's passus ”forbrugt af”. Begrebet indeholder en hel række momenter, der alle er med til at fastslå forbrugeren.

Følgende momenter indgår i en samlet vurdering af forbrugskriteriet:

- Driftsherre
- Viderefakturering
- Nytttekriteriet
- For egen regning og risiko

### **12.1.1 Driftsherre**

De fleste af de domme der er blevet analyseret, har spørgsmålet om kontrollen over forbruget af energiproduktet og produktionsanlæg været en afgørende faktor for udfaldet af godtgørelsesretten. Forbruget er, jf. afgørelserne, blevet placeret hos den person, der har kunnet regulere forbruget og som samtidig var ejer af driftsmateriellet. Det har samtidig vist sig, at det ikke er afgørende hvorledes der faktureres, det være sig med eller uden afgift eller som en ud/uspecificeret faktura. Dette blev blandt andet fastslået i sagerne om materiel til festival, udlejning af reklamesøjler og belysningssagen.

### **12.1.2 Viderefakturering**

Godtgørelsesretten kan være afhængig af hvorledes der faktureres. Dette er blandt andet tilfældet når der ønskes godtgørelse i forbindelse med fællesarealer. Her har domspraksis og SKAT's meddelelse SKM2009.725 fastslået, at forbrug af energiprodukter anvendt til fællesformål kan faktureres på to måder.

1. Faktureres lejer for en specifik andel af forbruget skal lejer anses som den godtgørelsesberettiget.
2. Faktureres lejer uspecificeret vil retten til godtgørelse tilfalde udlejer.

Et forbrug forbrugt af lejer i et lokale, hvor denne har en eksklusiv brugsret, skal altid faktureres til lejer. Herefter afgøres lejers godtgørelsesret ud fra en vurdering af om denne er omfattet af bilaget til EAL og kriterierne for godtgørelsesberettigede formål.

Det kan derfor med sikkerhed fastslås, at måden hvorpå der faktureres er afgørende for, hvorledes godtgørelsesretten skal afgøres i forbindelse med fællesarealer. Mindre sikkert er det dog om man kan overføre samme betingelse på andre områder. Ud fra retspraksis kan det tyde på at området ikke kan udvides, da der ikke forefindes afgørelser, hvor viderefaktureringen var den afgørende faktor.

### **12.1.3 Nyttékriteriet**

Kriteriet har været anvendt som argumentation for, at det skal være den der har draget nytte af energiproduktet, som skal anses som den reelle forbruger. Det kan af retspraksis konstateres, at der har været betydelige divergerende opfattelser af dette kriteriums betydning for godtgørelsesretten. Argumentet har været anvendt på forskellige problemstillinger, men har dog aldrig udviklet sig til et selvstændigt kriterium anvendt af domstolene. Det må derfor, på baggrund af de analyserede domme, kunne argumenteres for, at domstolene ikke anerkender nyttékriteriet som et selvstændigt

kriterium, i hvert fald ikke i de tilfælde hvor sagen drejer sig om udlejning af materiel og leverancer af belysning. Dermed ikke være sagt at kriteriet ikke har sin berettigelse og stadig kan anvendes, det kan blot ikke stå alene men skal indgå som en samlet vurdering af alle momenter.

#### **12.1.4 For egen regning og risiko**

Det fremgår af specialet, at skattemyndighederne benytter et kriterium, der ud fra en risikobetragtning skal være med til at fastslå, hvem der er den godtgørelsesberettigede. Kriteriet har ikke været anvendt som selvstændigt kriterium i nogen af de analyserede domme. Dette kan skyldes, at kriteriet indeholder selvstændige momenter, der ikke nødvendigvis vægter lige meget. Da der ikke er en bestemt definition på kriteriet har det derfor været nødvendigt at analysere, hvorledes SKAT opfatter dette kriterium og ud fra dette opstille nogle momenter, der skal indgå i en samlet vurdering kaldet ”for egen regning og risiko”.

Følgende momenter kan være med til at indikere til hvem godtgørelsesretten skal allokeres:

- Hvem er driftsherre
- Hvorledes drives virksomheden, er driften eksempelvis udliciteret
- Hvem bærer den økonomiske risiko

##### **12.1.4.1 Driftsherre**

Skal man holde ovenstående 3 momenter op imod de faktorer, der har været afgørende for de afgørelser, der er blevet analyseret, kan det konstateres, at et afgørende moment i de fleste sager har været, hvem driftsherren har været. Retspraksis har vist, at der lægges stor vægt på, hvem der har kontrollen til at styre forbruget og kontrollen over driftsmateriellet.

##### **12.1.4.2 Udlicitering**

Hvor stor betydning det har for godtgørelsesretten, hvorledes virksomheden drives er straks svære at fastslå. Da det ikke har været muligt at finde retspraksis har det været nødvendigt at søge et svar ud fra en anden problemstilling, der indirekte måske kan give et svar herpå. Inddragelsen af budgetvejledningen og styresignalet, der præciserer hvorledes kantinekosten skal fastsættes, er derfor med til at give en indikation på hvad der er afgørende for godtgørelsesretten.

På baggrund af dette kan det konstateres, at skattemyndighederne afgør retten ud fra om virksomheden faktureres for en ydelse eller om operatøren i forbindelse med kantinedriften ”aflønnes” med det overskud madsalget kan fremkalde.

### **12.1.4.3 Økonomisk risiko**

En umiddelbar forståelse af begrebet ”for egen regning og risiko” må være, at der i forbindelse med driften kan opstå et underskud, som skal placeres hos en person. Den person, som skal dække underskuddet, vil være den der derfor kan anses som den godtgørelsesberettigede.

### **12.1.4.4 For egen regning og risiko, opsummering**

De tre nævnte momenter indgår alle i begrebet. I analysen blev der stillet spørgsmålet, om de alle vægter lige højt? Dette har ikke været muligt at få fastslået.

Det kan dog konstateres, at afgørelsen af hvem driftsherren har været har haft særdeles stor tyngde i de afgørelser der blevet truffet.

Grundlæggende vil der derfor være tale om, at selve aftalegrundlaget skal gennemgås for herved at kunne fastslå, hvorledes parterne har indrettet sig. Aftalegrundlaget er derfor helt afgørende for hvorledes de tre momenter skal afgøres og derfor også for, hvorledes forbrugskriteriet skal bestemmes.

## **12.2 Konklusion på case**

Det fremgår af specialet, at det ikke kan lade sig gøre ud fra ordlyden af Elafgiftslovens § 11, stk 1 at bestemme hvem retten til elafgiftsgodtgørelse skal tilfalde. Det var derfor nødvendigt først at få afdækket hvilke fortolkninger og kriterier, som er bestemmende for retten til godtgørelse. Efter at have analyseret området for godtgørelse af energiafgifter, er det forfatterens opfattelse, at de netop ovenfornævnte kriterier og momenter skal være udtryk for gældende ret når forbrugskriteriet skal afgøres.

Det skal derfor kunne være muligt at give et svar, ud fra ovenstående konklusion.

Hvorvidt det er institutionen eller operatøren der kan få godtgjort elafgiften for den strøm, der er forbrugt ved kantinedriften, skal derfor afgøres ud fra en vurdering af følgende kriterier:

- Hvem er driftsherre
- Er der sket viderefakturering
- Nyttekriteriet
- For egen regning og risiko

Det må kunne konstateres indledningsvis, at der ikke er sket nogen viderefakturering, da operatøren ikke bliver faktureret for forbruget. Dernæst må det antages ,at nyttekriteriet ikke kan anvendes i denne situation, da retspraksis klart har fastslået, at kriteriet ikke skal anvendes, når der fremstilles



en vare med henblik på videresalg. Det være sig både vare som kantinemad eller en kvalificeret produktionsproces, som eksempelvis belysning. Disse to kriterier kan derfor ikke give en indikation på hvem der opfylder forbrugskriteriet.

Driftsherrekriteriet omfatter kontrollen over produktionsprocessen og driftsinventaret.

Operatøren har, på baggrund af kontrakten, ansvaret og kontrollen over alle aspekter ved driften af kantinen. Driftsherren kan derfor kun anses at være operatøren i dette tilfælde.

Operatøren er ikke ejer af driftsinventaret. Institutionens ejerskab er dog særdeles indskrænket. Institutionen har ingen beføjelser til at ændre, indskrænke eller anvende inventaret og kantinelokalerne. Dette indikerer et ejerskab uden kontrol.

På baggrund af det netop anførte må vurderingen af, hvem der kan kalde sig driftsherre, falde på operatøren, som den der har den reelle kontrol over proces og inventar.

Det må dog konstateres, at det ikke med sikkerhed kan fastslås om begge kriterier, kontrollen over processen og inventaret (ejerskabet), skal anses som værende opfyldt. Der ligger derfor heri et usikkerhedsmoment, som kun kan afklares når en domstol har taget stilling hertil.

For hvis regning og risiko kantinen drives, skal afgøres ud fra en vurdering af om der sker en fakturering for en ydelse, og hvem der står for dækningen af et eventuelt underskud.

Operatøren fakturerer ikke institutionen, hvilket indikerer uafhængigheden mellem institutionen og operatøren.

Det følger af kontrakten, at driften er institutionen uvedkommen. Et overskud fra kantinesalget tilfalder derfor operatøren hvilket et underskud ligeledes vil gøre.

Risikoen ved driften er derfor kun operatørens.

På baggrund af en samlet vurdering og ud fra de kriterier, der skal være opfyldt, vil det på det forelagte grundlag være operatøren, der opfylder forbrugskriteriet.

Operatøren har derfor ret til at få godtgjort elafgiften for den strøm, der forbruges i kantinen.

## 13 Litteraturliste

### 13.1 Bøger

- Hansen, Carsten Munch, Rettens grund, Kompendium s
- Høgsbro, Mette Holm, Skatte- og afgiftsprocessen
- Engsig, John og Dekov, Erik, Moms-Energi-Lønsum
- Neergaard, Ulla og Nielsen, Ruth, EU ret
- Gomard, Bernhard, Almindelig kontraktsret

### 13.2 Love og bekendtgørelser

- LFF. Nr. 14 af 2. marts 1976
- Lovbekendtgørelse 2011-04-01 nr. 310, ” Bekendtgørelse af lov om afgift af elektricitet”
- Konsolideret af Karnov per 2016-04-01, elafgiftsloven: LBK nr 310 af 01/04/2011
- Lovbekendtgørelse 2013-01-23 nr. 106, ”om merværdiafgift”
- LBK nr 689 af 17/09/1998, ”elafgiftsloven” (historisk)
- Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven (*som ændret ved cirkulære nr. 14 af 15. januar 1997*)
- Selskabsskatteloven
- Danske Lov af 1683

### 13.3 Retspraksis refereret i:

- SKM2006.804. SR, ”Udlejning af materiel, skatterådet”
- SKM2002.171. LSR, ”Udlejning af reklamesøjler”
- SKM2002.362. ØLR, ”Ridebanesagen”
- SKM2003.44. LSR, ”Spillehallen”
- SKM2004.500.LSR, ”Udlejningsvirksomhed”
- SKM2009.725. SKAT, ”styresignal om fællesarealer”
- SKM2008.340. LSR, ”Udlejning af materiel
- TFS 1999, 751, ”golfbanesagen 2”
- SKM2001.215. TS, ”Belysningssagen”
- SKM2004.109. VLR, ”Belysningssagen”
- SKM2005.394. HR, ”Belysningssagen”
- SKM2009.739. SR, ”Ny udlejning af materiel”
- SKM2006.137. SKAT, ”Styresignal om vejbelysning”
- SKM2007.352. SR, ”bindende svar om ny Gadebelysning”
- SKM2003.136. TSS, ”Styresignal om kantinemoms”
- SKM2001.599. LSR, ”Golfbanesagen 1”

### **13.4 Juridiskvejledning**

- Juridisk vejledning: E.A.4.6.4.2 Forbrug af varme og energiprodukter
- Juridisk vejledning: E.A.4.6.12.1 Regel og lovgrundlag
- juridisk vejledning: C.C.1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed
- Juridisk vejledning: D.A.14.5.2 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1
- Se juridisk vejledning: E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af elafgift af elektricitet. -Forbrug af elektricitet til proces.
- juridiske vejledning, E.A.4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom

### **13.5 Andet**

- Finansministeriets Budgetvejledning 2016, afsnit 2.4, Særligt om udgifter, 2.4.15
- Folketingets hjemmeside, § 20-spørgsmål S 1042 Om elafgift af kommunal vejbelysning, Dokumentdato: 29-11-2005, svar på S 1042