



AALBORG UNIVERSITET

Kandidatspeciale

Begrebet “bureau” i bilag 1 til elafgiftsloven

December 2018

Sofie Bøgelund Madsen

Titel: Begrebet "bureau" i bilag 1 til elafgiftsloven

Engelsk titel: The term "agency" covered by Appendix 1 to the Danish Electricity Tax Act

Fagområde: Punktafgiftsret

Studieretning: Cand.merc.jur

Udannelsessted: Aalborg Universitet

Vejleder: Charlotte Sørensen

Projektbetegnelse: Kandidatspeciale

Afleveringsdato: 5. december 2018 kl. 10.00

Sideantal: 55

Anslag i alt: 134.684

(inkl. mellemrum og fodnoter)

Udarbejdet af: Sofie Bøgelund Madsen

Studienr: 2013-7353

Indholdsfortegnelse

1 Emnefelt.....	4
1.1 Indledning.....	4
1.2 Emnets aktualitet	5
1.3 Problemformulering	6
1.4 Afgrænsning	6
1.5 Metode	7
1.5.1 Metodevalg.....	7
1.5.2 Håndtering af kilder	8
2 Udviklingen i elafgiftsloven og tilblivelsen af bilag 1	11
2.1 Lov nr. 89 af 9. marts 1977 om afgift af elektricitet	11
2.2 Lov nr. 292 af 29. juni 1979 om ændring af lov om afgift af elektricitet	12
2.3 Gældende Lov om afgift af elektricitet	13
3 Bilag 1 til Lov om afgift af elektricitet.....	16
3.1 Bilagets indhold	16
3.2 Fortolkningsbidrag fra vandafgiftsloven og bilag 1 hertil.....	18
3.3 Bilagets formål	20
3.4 Sammenfatning	21
4. Bureau	22
4.1 Definitionen på et bureau.....	22
4.2 Afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser.....	25
4.3 Fortolkning af "bureau"	31
4.4 Sammenfatning	34
4.5 Edb-bureauer	35
4.6 Udvikling af forbrugskriteriet i relation til bureauer	40
4.7 Sammenfatning	44
5. Kombineret anvendelse	45
5.1 Virksomheder med blandende aktiviteter	45
6 Konklusion.....	48
7 Abstract.....	51
8 Litteratur og kildefortegnelse	53

1 Emnefelt

1.1 Indledning

I Danmark pålægges der punktafgifter på en lang række varer bl.a. emballage, spiritus og chokolade. Nogle af disse punktafgifter kaldes energiafgifter, dette er eksempelvis afgifterne på elektricitet, naturgas, kul- og olieprodukter. Forbruget af energiprodukterne er pålagt afgift ud fra et ønske om at formindske dette, og den dermed afledte forurening. Ud over et miljømæssigt formål har afgiften på energiprodukterne også et fiskalt hensyn, der i høj grad bidrager til den danske statskasse. Når der pålægges afgift på energiprodukterne, forhøjes prisen herpå, og dette er med til at ændre omfanget af produkternes anvendelse, hvad enten forbruget sker i den private husholdning eller i virksomhederne.

De høje danske energiafgifter påvirker virksomhedernes konkurrenceevne, og derfor har man i elafgiftsloven indført reglerne om mulighed for godtgørelse af den indbetalte afgift. Hensynet til virksomhedernes konkurrenceevne vedrører energi, virksomheden har brugt til procesformål. Her kan virksomheden på visse betingelser få godtgjort den indbetalte elafgift og belastning, således at konkurrencen ikke forvrides.

Efter gældende ret kan momsregistrerede virksomheder som udgangspunkt få tilbagebetalt afgiften af elektricitet forbrugt til procesformål ned til EU's minimumssats på 0,4 øre pr. kWh. Visse virksomheder opført i bilag 1 til elafgiftsloven, har frem til 1. januar 2012 været helt afskåret fra muligheden om godtgørelse af elafgift. Bilaget opfører en række forskellige liberale erhverv, der kun i begrænset omfang og under særlige betingelser kan få godtgjort en del af elafgiften. Fra 2012 blev det nemlig muligt for bilagsvirksomhederne at få en begrænset godtgørelse for elafgiften anvendt til opvarmning, varmt vand og komfortkøling. Betingelsen herfor er at virksomhederne skal måle deres energiforbrug. Et af de liberale erhverv opført i bilag 1 er "bureau". Bilaget anfører dog ikke nærmere hvad der skal forstås ved begrebet "bureau" og afgrænsningen heraf er derfor i stor stil skabt gennem praksis.

Trods bilagets omtale af bureauer generelt som en ikke godtgørelsesberettiget virksomhed, er edb-bureauer berettiget til godtgørelse, idet de ikke er omfattet af bureaubegrebet som listet i bilag 1. Når det dermed i stor udstrækning er overladt til praksis at fastlægge gældende ret på området, er det yderst relevant at undersøge hvordan begrebet "bureau" defineres i denne sammenhæng.

1.2 Emnets aktualitet

Den 29. juni 2018 nåede Folketinget til enighed om en ny energiaftale, som indebærer en massiv grøn satsning frem mod 2030. Det fremgår desuden af aftalen at der er enighed om at afskaffe bilag 1 til elafgiftsloven fra 2023. Herved vil de liberale erhverv listet i bilag 1 være berettiget til at modtage godtgørelse for elafgift på lige fod med øvrige erhverv.¹

På trods af denne afskaffelse af bilag 1, er behandlingen af emnet langt fra uaktuelt. Såfremt der efter år 2023 - hvor bilag 1 afskaffes, genoptages sager hvor erhverv omfattet af bilaget ikke har kunne få godtgørelse, er det stadig reglerne gældende på daværende tidspunkt der skal anvendes. Elafgiftsloven er omfattet af fristreglerne i skatteforvaltningslovens § 31 og § 32.² Dette betyder at skatteforvaltningen ikke kan sende varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvar senere end tre år efter angivelsesfristens udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, 1. pkt. Sker genoptagelsen på virksomhedens initiativ gælder der ligeledes en 3 års frist. En godtgørelsesberettiget, der ønsker godtgørelse af afgift, skal altså senest 3 år efter det tidspunkt hvor kravet om godtgørelses tidligst kunne gøres gældende, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter der kan begrunde godtgørelse af afgiften, jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Uanset 3 års fristen i skatteforvaltningslovens § 31 kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift i medfør af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3, fastsættes eller ændres efter skatteforvaltningens bestemmelse, hvis den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.³ Bestemmelsen i § 32 skal ses i sammenhæng med forældelsesreglerne, da disse sætter grænserne for udstrækningen af de ekstraordinære fristregler. Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4 om 10 års forældelse af ekstraordinære krav sætter grænsen for hvor sent anmodning om ekstraordinær genoptagelse kan fremsættes.⁴

Der er derfor ingen tvivl om at godtgørelsesreglerne for elafgift, herunder praksis vedrørende fortolkningen af bureauer listet i bilag 1, fortsat er en aktuel problemstilling. Idet problemstillingen vedrørende fortolkningen af bureauer ikke er løst på lovplan, og heller ikke vil blive det med udsigten til lovændringen i 2023, er det fortsat op til praksis at fastlægge gældende ret og udfylde det vage begreb, der er anvendt i bilaget på dette punkt.

¹ Energiaftale af 29. juni 2018, side 8

² De afgiftslove der er omfattet af fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 31-32, er nævnt i bilag 1 til LBK nr. 1224 af 29.09.2016 (opkrævningsloven). Elafgiftsloven er nævnt under nr. 20 på bilaget.

³ Den juridiske vejledning 2018-2: A.A.8.3.2.1.2.3 Forsæt eller grov uagtsomhed

⁴ Høgsbro, side 516

1.3 Problemformulering

Specialets formål er at fastlægge gældende ret vedrørende fortolkningen af bureauer listet i bilag 1 til elafgiftsloven. Specialets problemformulering lyder således:

Hvordan skal begrebet "bureau" efter bilag 1 til elafgiftsloven fortolkes og defineres?

For at kunne besvare problemformuleringen, vil specialet gå i dybden med følgende:

- Hvilke overvejelser blev der gjort i forbindelse med indførelsen af bilaget til elafgiftsloven?
- Hvad er definitionen på et bureau i bilagets forstand, ud fra elafgiftsloven og forarbejderne hertil?
- Hvordan er praksis på området og er der sket en udvikling af bureaubegrebet?
- Hvordan adskiller edb-bureauer sig fra de øvrige bureauer omfattet af bilaget?
- Hvordan anvendes reglerne for virksomheder med blandede aktiviteter, hvoraf nogle er et bureau i bilaget forstand og nogle ikke er?

1.4 Afgrænsning

Inden for specialets tilladte rammer, er det ikke muligt at foretage en dybdegående analyse af alle relevante forhold og problemstillinger vedrørende bilag 1 til elafgiftsloven. Bilaget oplister otte forskellige liberale erhverv som er undtaget fra adgangen til godtgørelse, dog foretages der en afgrænsning, således at specialets fokus er på en analyse og fortolkning af virksomhedstypen "bureau". Der afgrænses således fra en behandling af de resterende syv virksomhedsformer listet i bilaget. Bureauerne er udvalgt, da der i praksis har været betydelig tvivl om hvordan begrebet skulle fortolkes.

Der redegøres kort for de kriterier der gør sig gældende i forbindelse med adgangen til godtgørelse for virksomheder omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 1, dette for at understøtte en forståelse af hvordan bilag 1 til loven afskærer visse erhverv i denne adgang til godtgørelse. Kriterierne beskrives kort, og der bliver ikke foretaget en dybdegående analyse af reglerne og praksis på dette område. Det forudsættes at det punktafgiftspligtige system er velkendt med en forståelse af det bagvedliggende system som elafgiftsloven følger.

Lov om afgift af elektricitet er en EU-harmoniseret lov, hvilket betyder at loven er indført som følge af den EU-retlige regulering på området. Det medfører at retsområdet ud over at være reguleret nationalt, også er reguleret af EU-retten. Herved ændres retskildematerialet fra udelukkende at bestå af de nationale retskilder med det af grundlovens § 43 opbyggede retskildehierarki, til også at

omfatte EU-retten, dvs. traktater, forordninger, direktiver og praksis fra EU-domstolen.⁵ Fokus i specialet vil dog udelukkende være på en analyse og fortolkning af dansk ret, idet EU-retten som sådan ikke har betydning for den i specialet omhandlende problemstilling.

Lov om afgift af ledningsført vand fra 1993 og forarbejderne hertil vil blive benyttet som fortolkningsbidrag, idet det nu ophævede bilag til loven indeholdt en komplet enslydende liste over liberale erhverv, afskåret fra muligheden for godtgørelse.⁶ Problemstillinger vedrørende vandafgiftsloven generelt, vil ikke blive behandlet. Bilaget til vandafgiftsloven blev ophævet ved Lov nr. 1391 af 20. december 2004, idet bilaget var i strid med EU-retten. Ligeledes har der været rejst tvivl om bilag 1 til elafgiftsloven, om hvorvidt det er i overensstemmelse med EU-retten at statsstøtte som gives til virksomheder i form af afgiftslempelse, men idet EU-kommissionen i 2005 afgjorde at dette ikke var tilfældet, er denne problemstilling ikke yderligere beskrevet i specialet.⁷

Selvom bilaget til elafgiftsloven slettes med virkning fra 2023, har det som følge af genoptagelsesreglerne stadig betydning hvordan reglerne for den manglende godtgørelse anvendes. Reglerne om forældelse og genoptagelse er kort beskrevet i afsnit 1.2, men vil ikke yderligere blive behandlet i specialet.

1.5 Metode

I de følgende underafsnit vil valget af metode og kilder blive gennemgået. Metoden danner den teoretiske grundsten for fremstillingen af specialet. Endvidere vil der blive argumenteret for valget af kilder og systematikken heraf.

1.5.1 Metodevalg

Til udarbejdelse af dette speciale er den retsdogmatiske metode anvendt til at fastlægge hvordan bureauer som oplyst i bilag 1 til elafgiftsloven defineres. Retsdogmatisk metode klarlægger en retstilstand inden for et givent retsområde ved at beskrive, analysere og systematisere gældende ret.⁸ Formålet er således at analysere materialet af retskilder, der regulerer definitionen af bureauer som omhandlet i bilag 1 til elafgiftsloven.

Indenfor afgiftsretten findes et stigende antal love med tilhørende bekendtgørelser og cirkulærer, samt omfattende praksis herunder bindende svar, afgørelser fra Landsskatteretten og

⁵ Høgsbro, side 13

⁶ LFF 1992-1993.1.303, side 6, spalte 2

⁷ Europa-Kommissionen, Statsstøttesag NN 75/2004 – Danmark “Godtgørelse af el- og CO₂-afgift”

⁸ Evald & Schaumburg-Müller, side 207

domstolspraksis. Denne mangfoldighed i retskildematerialet beskrives ofte som den skatteretlige retskildepolycentri.⁹ Retkildpolycentri er et udtryk for at den samlede, i nærværende sammenhæng elafgiftslovens regulering, er baseret på en række forskelligartede kilder tilvejebragt af flere regelfastsættende og retsanvendende myndigheder og organer. Ved hjælp af den retsdogmatiske metode systematiseres gældende ret i specialet, således at der skabes et overblik over retskilderne og deres indbyrdes sammenhæng. Kilderne analyseres og fortolkes, med henblik på at afklare deres indhold og udstrækning. Indplaceringen af kilderne i et såkaldt hierarki, er med til at understrege hvilken vægt den pågældende kilde tillægges i den juridiske analyse.

1.5.2 Håndtering af kilder

Øverst i retskildehierarkiet er grundloven, hvor det af bestemmelsen i § 43 følger at: *“Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”*. Bestemmelsen er et udtryk for et særligt krav til hjemmel, oftest benævnt som et strikt hjemmelskrav, idet det både ved indførsel af beskatning, ophør af beskatning samt ændring af beskatning kræver Folketingets deltagelse.¹⁰

Andet led i retskildehierarkiet er lovene. På samme niveau som lovene befinder sig ministerielle bekendtgørelser og lovbekendtgørelser.¹¹ I specialet tages der udgangspunkt i lovbekendtgørelse nr. 308 af 24. marts 2017 om afgift af elektricitet, der er den gældende elafgiftslov. Yderligere vil lov nr. 89 af 9. marts 1977 om afgift af elektricitet og lov nr. 292 af 29. juni 1979 om ændring af lov om afgift af elektricitet blive anvendt i betydeligt omfang, da disse to love danner grundlaget for tilblivelsen og udformningen af bilag 1 til elafgiftsloven. Forarbejderne til lovene inddrages, idet de ofte tillægges betydning i retspraksis vedrørende fortolkningen af bureauer. Som fortolkningsbidrag anvendes desuden forarbejderne til vandafgiftsloven, da bilaget til denne lov tidligere havde samme ordlyd og formål.

Fortolkningen af bureauer som omhandlet i bilag 1, sker med udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd og lovtekstens formål. Ordlydsfortolkningen tager udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd. Udgangspunktet tages således i den naturlige og sædvanlige forståelse af ordet, samt ordets betydning i konteksten til de øvrige bestemmelser.¹² Ved brug af en formålsfortolkning fortolkes lovens bestemmelser i lyset af lovens formål og anvendelse.¹³ En formålsfortolkning kan være indskrænkende, præciserende eller udvidende fortolkning, men da elafgiftsloven som beskrevet er underlagt grundlovens § 43, må der ikke fortolkes udvidende eller begrænsende. Der må således

⁹ Høgsbro, side 31-32

¹⁰ Høgsbro, side 36

¹¹ Høgsbro, side 40

¹² Munk-Hansen, side 281

¹³ Munk-Hansen, side 287

kun benyttes en formålsfortolkning hvis ikke ordlyden er klar. Det skærpede hjemmelskrav tillader hverken en indskrænkende- eller udvidende fortolkning af lovtæksten. Desuden følger det af lex superior-principet, at en trindhøjere regel går forud for en trinlavere regel. Hermed menes at hvis en lovbestemmelse strider mod grundlovens bestemmelser, skal grundloven gå forud for loven.¹⁴

Da selve lovtæksten ud fra en ordlyds- og formålsfortolkning ikke giver en klar definition af hvilke kriterier der skal tillægges vægt ved vurderingen af om der er tale om et bureau, findes det nødvendigt at fastlægge disse kriterier gennem en fortolkning af praksis. Mængden af praksis på området vidner desuden om, at der eksisterer fortolkningstvivel omkring bureauer som listet i bilag 1. Der anvendes derfor et udvalg af retskilder fra praksis til analysen i specialet.

De administrativt fastsatte regler i afgiftsretten kan opdeles i to hovedgrupper, herunder de generelle tjenestebefalinger og administrativ praksis. Fælles for disse såkaldte interne regler er at de ikke må være i strid med loven eller andre overordnede retskilder.¹⁵ Fra de generelle tjenestebefalinger anvendes SKATs juridiske vejledning om punktafgifter. Vejledningen indeholder hovedparten af de regler og den praksis, som er gældende på området. Da den juridiske vejledning fastlægger gældende praksis, kan borgere og virksomheder støtte ret herpå i det omfang, at den pågældende praksis ikke klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder.¹⁶ Det skal dog have sig i mente, at vejledningen kun giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende ret på området. Vejledningen har samme retlige status som cirkulærer, og fungerer som bindende tjenestebefaling for de ansatte i SKAT.¹⁷ Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984 vil desuden blive anvendt i betydeligt omfang. På trods af at reglementet er et internt arbejdsredskab, anvendes det ofte i praksis som fortolkningsbidrag.

Fra den administrative praksis anvendes kendelser fra Landsskatteretten. Landsskatteretten afgør klager i afgørelser truffet af Skatterådet, samt klager i sager hvor klagen ikke afgøres af Skatteankestyrelsen eller et ankenævn. Landsskatteretten er den øverste administrative klageinstans på skatte- og afgiftsområdet. Nævnet er en del af Skatteministeriet, men fungerer i sin sagsbehandling uafhængig af dette. Kendelserne herfra er ofte det endelige bud på hvordan gældende ret fremstår, idet kun en lille del føres videre til domstolene. Kendelserne har da afgørende præjudicerende virkning, idet de har en betydelig evne til at påvirke gældende ret. SKAT, Skatterådet og klagenævnene er som udgangspunkt bundet af Landsskatterettens kendelser, idet

¹⁴ Munk-Hansen, side 294

¹⁵ Høgsbro, side 62

¹⁶ Den juridiske vejledning 2018-2 A.A.7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

¹⁷ Høgsbro, side 65

Landsskatteretten er en, i forhold til disse myndigheder, overordnet instans.¹⁸ Også Skatterådets afgørelser, navnlig de bindende svar, anvendes i specialet. De bindende svar kan påklages til Landsskatteretten. Et bindende svar fra Skatterådet gives om den skattemæssige virkning for forespørgeren af en disposition, som den pågældende påtænker at foretage. Det bindende svar har kun bindende virkning for den pågældende der spørger, men dette forhindrer ikke at andre end spørger i at kunne påberåbe sig det bindende svar til støtte for en bestemt retstilstand.¹⁹ Vedrørende de generelle tjenestebefalinger og den administrative praksis skal det afslutningsvis bemærkes at den ikke er bindende for borgere/virksomheder, men alene for myndighederne selv.²⁰

Specialet inddrager desuden domspraksis i form af højesteretsdomme og landsretsdomme. Det skal her gøres klart at den førnævnte administrative praksis ikke er bindende for domstolene. Det er først muligt at indbringe en sag for domstolene, når der foreligger en afgørelse fra en af klageinstanserne i det administrative klagesystem, dvs. enten fra Landsskatteretten eller fra et ankenævn.

Indbringelse af en sag for Højesteret kræver en tredjeinstansbevilling. Værdien af domspræjudikat, afhænger af Domstolenes hierarkiske placering. Dermed vil afgørelser afsagt af Højesteret selvsagt have større præjudikatsværdi end landsrettens domme. Ud over den direkte virkning for de involverede parter, er dommene retsskabende for andre personer og myndigheder. Domstolens afgørelser er bindende for underordnede myndigheder, herunder underordnede domstole og administrative myndigheder.²¹

¹⁸ Høgsbro, side 78-79

¹⁹ Høgsbro, side 79

²⁰ Høgsbro, side 80

²¹ Høgsbro, side 85-86

2 Udviklingen i elafgiftsloven og tilblivelsen af bilag 1

Den oprindelige elafgiftslov trådte i kraft 1. april 1977. Siden har loven været undergivet en række ændringer, hvilket har haft betydning for udformningen af bilag 1. Dette afsnit vil beskrive denne udvikling i loven, for derigennem at skabe en grundlæggende forståelse for de overvejelser der gjorde sig gældende i forbindelse med udformningen af bilag 1.

2.1 Lov nr. 89 af 9. marts 1977 om afgift af elektricitet

Afgift på elektricitet blev indført ved Lov om afgift af elektricitet af 9. marts 1977. Oprindeligt blev loven ikke etableret på baggrund af miljømæssige hensyn, men i stedet som en reaktion på den oliekrise der ramte Danmark i 1973.²² På dette tidspunkt var der ikke mange alternative energiformer, og derfor blev løsningen at forsøge at reducere energiforbruget.

Efter lovens § 1, skulle der betales afgift til statskassen af elektricitet forbrugt her i landet. Loven indeholdt desuden i § 11 bestemmelser om adgang til godtgørelse. Bestemmelsen var formuleret således at virksomheder der var registeret efter merværdiafgiftsloven, kunne få tilbagebetalt den del af afgiften der oversteg 100.000 kr. årligt. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår det at denne mulighed for at få godtgørelse, blev foreslået med tanke på ikke at belaste de områder af erhvervslivet, der konkurrerede direkte med udlandet.²³ Dermed blev det de større vareproducerende virksomheder der havde et højt forbrug af elektricitet som kunne få godtgørelse, mens de mindre virksomheder med et mindre forbrug af elektricitet ikke blev tilgodeset. Denne udformning af § 11 gav anledning til diskussion. I betænkningen til lovforslaget afgivet af skatte- og afgiftsudvalget retter en række af mindretalspartierne kritik mod formuleringen af § 11. Fremskridtspartiets medlemmer af udvalget anførte at:

*“Denne afgift er både i forhold til erhvervsvirksomhederne og i forhold til husstandene helt tilfældig i virkning, med en ensidig favorisering af de helt store virksomheder. Afgiften vil derfor opleves som en klar uretfærdighed af de familier, der helt eller delvis benytter elopvarmning. For virksomhederne vil afgiften medføre en konkurrenceforvridning, der især vil være følelig for de mindre virksomheder, og samlet vil afgiften svække virksomhedernes konkurrenceevne og derved forøge arbejdsløsheden.”*²⁴ Ligeledes stemmer det konservative folkepartis medlem af udvalget i:

*“Dertil kommer, at elafgiften kun fritager nogle få virksomheder med et meget stort elforbrug for afgiften. Afgiften virker derved konkurrenceforvridende for alle mindre og mellemstore og i øvrigt også størsteparten af større virksomheder.”*²⁵

²² Energistyrelsen, side 3

²³ LFF 1976-1977.2.14, side 2, spalte 1, linje 21-24

²⁴ LFB 1976-1977.2.13-16, side 1, spalte 2, linje 1-9 fra neden

²⁵ LFB 1976-1977.2.13-16, side 2, spalte 2, linje 31-34

Trods kritikken af lovforslaget herunder særligt udformningen af § 11, var flertallet positivt stemt. Den endeligt vedtagne lov, beholdt dermed lovforslagets oprindelige formulering af § 11. Dog gik der ikke længe førend den første ændring til lovens § 11 blev foretaget.

2.2 Lov nr. 292 af 29. juni 1979 om ændring af lov om afgift af elektricitet

I 1979 blev reglerne om godtgørelse ændret med vedtagelsen af lov nr. 292 af 29. juni 1979. Bestemmelsen i § 11 ændrede ordlyd, idet man fjernede 100.000 kr. grænsen. Således blev det nu muligt for alle momsregistrerede virksomheder at få godtgjort afgiften for elektricitet som blev forbrugt som led i virksomhedens drift. Virksomhederne ville få afgiften tilbagebetalt i samme omfang som virksomheden havde ret til fradrag for moms af elektriciteten.²⁶ Anvendelsesområdet af § 11 blev dermed udvidet således at udgangspunktet nu var at alle momsregistrerede virksomheder kunne undgå afgiftsbelastningen på forbruget af elektricitet, i det omfang virksomheden var momsregistreret og i det omfang virksomheden opnåede fradrag for købsmomsen. Dog indeholdt lovforslaget en bestemmelse i § 11, stk. 2 om at godtgørelse ikke kunne finde sted for afsætning af en række ydelser med undtagelse af en række positivt oplyste tjenesteydelser, som angivet i et bilag til loven.²⁷

Det var dermed kun de tjenesteydelser, der fremgik af bilaget der kunne opnå godtgørelse for elafgiften. Således skulle der ifølge bilaget eksempelvis være tale om arbejdsydelser på varer, jord og bygninger samt projekteringsarbejde, udlejning af værelser og servering i restaurationer for at opnå godtgørelse.²⁸ Afskåret fra godtgørelse var således advokater, forlystelser, frisører, reklamebureauer m.fl.²⁹

I forbindelse med Folketingets behandling af lovforslaget fik bilagets udformning en hård medfart. Erhvervenes Skatteseekretariat skriver vedrørende lovforslagets § 11, stk. 2 at: *“Efter skatteseekretariatets opfattelse har man imidlertid ved udformningen af undtagelsesområdet foretaget en afgrænsning, der dels er uskarp, dels og navnlig udelukker fra afgiftsfritagelse erhvervsvirksomheder, der er eksporterende og importkonkurrerende, og for hvem elafgiften vil være en alvorlig omkostningsbelastning i strid med lovens og godtgørelsesordningens hensigt.”*³⁰

²⁶ LFF 1978-1979.I.230, side 1, linje 8-11

²⁷ LFF 1978-1979.I.230, side 1, linje 15-17

²⁸ LFF 1978-1979.I.230, side 2

²⁹ LFF 1978-1979.I.230, side 3, spalte 1, linje 25-26

³⁰ LFF 1978-1979.I.230, bilag 2

Desuden ønskede Folketingets skatte- og afgiftsudvalg en udførlig beskrivelse af afgrænsningen af området for de liberale erhverv omfattet af § 11, stk. 2. Hertil svarede den daværende skatteminister Anders Andersen, at han agtede at stille ændringsforslag til paragraffen, således at alle momsregistrerede virksomheder kunne få tilbagebetaling af elafgiften, på nær visse virksomheder udtrykkeligt nævnt i bilag 1 til loven.³¹ Bilaget skulle altså i stedet indeholde en liste over momsregistrerede virksomheder hvis afsætning af ydelser ikke gav adgang til tilbagebetaling af afgift. Med ændringsforslag nr. 7 til lovforslaget ændres bilagets udformning således til at indeholde en liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke gav adgang til tilbagebetaling af elafgift.³² Bilaget indeholdt følgende virksomheder: advokater, arkitekter, bureauer (bl.a. vagtbureauer, ægteskabsbureauer), forlystelser, herunder teaterforeninger, biografforestillinger m.v., landinspektører, mæglere, reklame, revisorer og rådgivende ingeniører

Ændringsforslaget gav dog også anledning til kritik. I Folketingets behandling af ændringsforslaget udtaler Arne Bjerregaard fra kristeligt folkeparti:

*"I ændringsforslag nr. 7 og 8 skriver ministeren vagtbureauer, ægteskabsbureauer bl.a., og det er jo et par sjove eksempler at pille ud af bureaunavnene. Hvad er bl.a.? Hvordan skal det tolkes? Hvor mange bureauer skal vi have med? Derfor er vi helt enige med hr. Glistrup, når han siger: ja men lad os så sige, at det er vagtbureauer og ægteskabsbureauer færdig. Vi er altså enige i, at det er klarere, men vi ønsker sådan set de andre med, vi ønsker bare en klar definition."*³³

Uanset at der allerede fra starten blev sat spørgsmålstegn ved fortolkningen af bilaget, blev det indført med ændringsloven af 1979.

2.3 Gældende Lov om afgift af elektricitet

Gældende lov om afgift af elektricitet er reguleret i lovbekendtgørelse nr. 203 af 24. marts 2017 (herefter benævnt elafgiftsloven). Efter elafgiftslovens § 1, skal der betales afgift til statskassen af elektricitet der forbruges i her i landet. Der skal både betales afgift af den elektricitet, som leveres til en forbruger og af afgiftspligtig elektricitet, som el-producenter selv forbruger.³⁴ I forhold til specialets problemformulering, er det relevant at nævne lovens § 11. Denne indeholder reglerne om tilbagebetaling af afgift og, i forbindelse med begrænsningen af godtgørelse, henviser direkte til bilag 1.

³¹ LFF 1978-1979.1.230, bilag 16

³² Folketingstidende 1978-1979, Tillæg B, spalte 2246

³³ Folketingstidende 1978-1979, Tillæg, spalte 12377

³⁴ Den juridiske vejledning 2018-2: E.A.4.3.4 Elektricitet omfattet af reglerne

Udgangspunktet i den nugældende § 11, stk. 1 er at alle momsregistrerede virksomheder, under visse betingelser kan få tilbagebetalt elafgiften. Den første betingelse er at virksomheden er momsregistreret, hvilket fremgår af § 11, stk. 1:

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

Med bestemmelsen har lovgiver dermed afgrænset rækkevidden for godtgørelse til kun at omfatte momsregistrerede virksomheder. Dette sker i overensstemmelse med lovgivers intention om at lette afgiftsbyrden for virksomhederne og ikke for privatpersoner.³⁵ At lovgiver direkte nævner merværdiafgiftsloven i bestemmelsen, vidner om den nære sammenhæng mellem merværdiafgiftsloven og elafgiftsloven i relation til godtgørelsesadgangen. Virksomheder kan få godtgjort elafgiften i samme omfang som virksomheden har fradrag for moms på fakturaen, jf. elafgiftslovens §11, stk. 15. Det vil sige, at en virksomhed med delvist fradrag for moms kan få godtgjort elafgiften delvist.³⁶

Såfremt det kan konstateres at virksomheden er momsregistreret, skal der tages stilling til forbrugskriteriet. Det fremgår af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 at virksomheden kan få godtgjort *”...den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet”*. Bestemmelsen skal sikre at godtgørelsen kommer den pågældende virksomhed til gode, der rent faktisk har forbrugt elektriciteten, og dermed reelt og direkte er belastet af afgiften. Ud fra princippet om ingen afgiftsbelastning ingen godtgørelse, skal det ved hjælp af en konkret vurdering fastlægges hvilken virksomhed der er den reelle forbruger af elektriciteten.³⁷ Loven giver ikke nogen definition på forbrugskriteriet, og derfor er begrebet klarlagt ud fra omfattende retspraksis.

Den sidste betingelse for at virksomheden kan få godtgjort elafgiften er, at elektriciteten enten anvendes til procesformål, til rumvarmeenergi der berettiger til godtgørelse, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 2, eller som elektricitet til køling der berettiger til godtgørelse, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 3. Momsregistrerede virksomheder kan som hovedregel få godtgjort størstedelen af forbruget af elektricitet anvendt til procesformål i virksomheden. Procesenergi er eksempelvis forbruget af elektricitet anvendt til drift af maskiner, produktionsanlæg, edb-udstyr, belysning samt pumper og blæsere i forbindelse med ventilation i virksomhedens lokaler.³⁸

³⁵ LFF 1978-1979.1.230, bemærkninger side 3

³⁶ Den juridiske vejledning 2018-2, E.A.4.6.1.5 Godtgørelse af energiafgifter

³⁷ Den juridiske vejledning 2018-2, E.A.4.6.12.1 Regel og lovgrundlag

³⁸ Den juridiske vejledning 2018-2, E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet

Udgangspunktet i elafgiftsloven er at alt forbrug af elektricitet anses for at være forbrugt til procesformål, medmindre det fremgår af § 11, stk. 3. I bestemmelsen oplistes helt specifikt de eksempler på forbrug af elektricitet, der ikke er godtgørelsesberettiget. Siden 1. januar 2012 har det dog været muligt for virksomhederne at få godtgørelse efter en lavere sats, af elektricitet anvendt til formål nævnt i elafgiftslovens § 11, stk. 3, 7.-11. pkt.³⁹

Elafgiftslovens § 11, stk. 2 henviser til bilag 1, hvor der anføres en række momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til godtgørelse af elafgift. Bilaget er siden sin indførelse i 1979 kun ændret én gang, nemlig ved lov nr. 1556 af 13. december 2016 hvor Folketinget vedtog en ændring af bilaget således at forlystelser ikke længere figurerer på bilag 1. Forlystelser er altså ikke længere omfattet af gruppen af liberale erhverv oplistet i bilag 1, og kan derfor nu få godtgjort afgiften af elektricitet forbrugt til procesformål.⁴⁰

På lige fod med øvrige momsregistrerede virksomheder har bilagsvirksomhederne siden 1. januar 2012 haft mulighed for at få godtgjort en del af afgiften efter bestemmelsen i § 11, stk. 3, 7.-11. pkt.

I det følgende afsnit søges det at afdække rækkevidden af bilag 1 og begrebet "bureauer".

³⁹ 2010/1 LSF 195, side 1

⁴⁰ Lov nr. 1556 af 13/12/2016

3 Bilag 1 til Lov om afgift af elektricitet

Som nævnt blev bilag 1 til elafgiftsloven, indført ved ændringsloven af 1979. Indholdet i bilaget har, med undtagelse af sletningen af forlystelser i 2016, ikke ændret indhold siden sin indførelse og findes derfor i dag stadig i sin oprindelige udformning. At afskære liberale erhverv fra godtgørelse skabte i sig selv diskussion.⁴¹ Derudover vidner mængden af praksis om, at bilagets anvendelsesområde har givet anledning til stor fortolkningstvivil. Dette afsnit vil analysere bilaget, for derved at fastslå dets indhold og formål.

3.1 Bilagets indhold

Bilag 1 til elafgiftsloven indeholder en liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2. Bilaget oplister følgende virksomhedsformer: advokater arkitekter, bureauer (bl.a. vagtbureauer, ægteskabsbureauer), landinspektører, mæglere, reklame, revisorer, og rådgivende ingeniører.

Som nævnt blev bilaget ved dets indførelse i 1979, foreslået som en positivliste med en opregning af de momspligtige tjenesteydelser, som skulle være omfattet af godtgørelsesretten. Tjenesteydelser som ikke var nævnt i bilaget, var dermed udelukket fra godtgørelsen. Adgangen til godtgørelse skulle ikke gælde for den del af erhvervslivet, der afsatte tjenesteydelser der ikke vedrørte vareproduktion m.v., samt hotel- og restaurantervirksomhed.⁴² Selvom bilaget efterfølgende ændrede indhold, var der altså allerede fra starten en forudsætning om, at godtgørelsen skulle tilfalde de vareproducerende erhverv mens de tjenesteydende, såkaldte liberale erhverv, var afskåret fra denne mulighed.

Forslaget blev imidlertid ændret under Folketingets behandling efter kritik af, at sondringen af erhverv var uskarp. Ministeren stillede derfor ændringsforslag, således at alle momsregistrerede virksomheder kunne få godtgjort elafgift, bortset fra visse virksomheder der var udtrykkeligt nævnt i bilag 1 til loven. Udgangspunktet efter revisionen af loven i 1979 var dermed, at virksomheder ikke skulle belastes af elafgiften, bortset fra de liberale erhverv listet i bilag 1, som skulle belastes på samme måde som husholdningerne.⁴³ Lovgivers intention var således at afskære de liberale erhverv fra adgangen til godtgørelse af elafgiften. Liberale erhverv er kendetegnet ved at være erhverv der udfører tjenesteydelser, der ikke har med vareproduktion eller vareomsætning at gøre. Desuden stilles der visse krav om uddannelse og registrering.⁴⁴

⁴¹ LBF 1976-1977.2.13-16, side 2, spalte 2

⁴² LFF 1978-1979.1.230, side 3

⁴³ 2016/1 LSF 25, side 16

⁴⁴ www.erhvervsstyrelsen.dk

Den daværende skatteminister gjorde i sit svar til Folketingets skatte- og afgiftsudvalg i 1979 det klart, at liberale erhverv i sig selv ikke er omfattet: *“...således at alle momsregistrerede virksomheder herefter kan få tilbagebetaling af elafgift, bortset fra visse virksomheder, som udtrykkeligt er nævnt i et særskilt bilag til loven...”*.⁴⁵

Dermed er det kun de specifikke erhverv udtrykkeligt nævnt i bilag 1 der er omfattet, hvorfor opstillingen i bilaget må anses for udtømmende. Problemet med anvendelsen er dog, at der mangler en klar præcisering af hvilke liberale erhverv der reelt er tale om.

Bilaget fik og har fortsat titlen *“Liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. § 11, stk. 2.”* Lovteksten henviser altså til en *afsætning af ydelser* der ikke kan opnås godtgørelse for, mens lovgiver i selve bilaget i stedet opregner specifikke *erhverv*, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2. Denne forskel på hvad bestemmelsen i § 11, stk. 2 henviser til og hvad bilag 1 rent faktisk angiver, gør at der ordlydsmæssigt er forskel fra lovteksten og selve indholdet i bilag 1. Ud fra lovteksten fremgår det ikke klart om begrænsningen af godtgørelse for de liberale erhverv, knytter sig til den afsætning af ydelser virksomheden foretager sig, eller til den virksomhedsbetegnelse virksomheden anvender. Dette kan være en medvirkende årsag til at der i praksis ofte er opstået usikkerhed om hvorvidt en given virksomhed er omfattet af bilaget eller ej. Det fremgår desuden i analysen af praksis i afsnit 5, at der af domstolene både henvises til formuleringen i § 11, stk. 2, men også til selve indholdet i bilaget.

I forbindelse med denne problemstilling er det nærliggende at kigge på forarbejderne til vandafgiftsloven. I Forslaget til Lov om afgift af ledningsført vand, blev det foreslået at lovens § 9 skulle indeholde en pendant til elafgiftslovens § 11 om godtgørelse. Ud over at godtgørelsen skulle ske på samme vis som for elafgiften blev der tilføjet yderligere ligheder mellem de to love. Det blev således vedtaget at indføre et bilag med en komplet enslydende liste over liberale erhverv, afskåret fra muligheden for godtgørelse, akkurat som bilag 1 til elafgiftsloven.⁴⁶ Normalvis er det udelukket at gå på tværs af kilder, men i dette tilfælde kan det forsvares, idet vandafgiftsloven direkte i forarbejderne henviser til at afløftningen af afgiften skulle begrænses på samme måde som gældende for elafgiften.⁴⁷ I forbindelse med lovforslaget til vandafgiftsloven, blev der stillet en række spørgsmål vedrørende indholdet og fortolkningen af bilaget til elafgiftsloven. Da bilaget til elafgiftsloven ikke har ændret indhold siden, kan disse spørgsmål og svar fortsat anvendes i dag, på

⁴⁵ LFF 1978-1979.1.230, bilag 16

⁴⁶ LFF 1992-1993.1.303, side 1, spalte 2

⁴⁷ LFF 1992-1993.1.303, side 7, spalte 1

trods af at bilaget til vandafgiftsloven blev ophævet i 2005.⁴⁸ I specialets analyse i afsnit 4, fremgår det ligeledes at forarbejderne til vandafgiftsloven i stor stil anvendes som fortolkningsbidrag til elafgiftsloven og den praksis der eksisterer i dag.

3.2 Fortolkningsbidrag fra vandafgiftsloven og bilag 1 hertil

Vandafgiftsloven og bilag 1 til denne, blev indført ved lov nr. 492 af 30. juni 1993 og trådte i kraft den 1. januar 1994. Loven blev indført på baggrund af en omlægning af det danske skattesystem og med et fiskalt og miljømæssigt hensyn for øje.⁴⁹ Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget at lovgiver var bevidst om, at en indførelse af vandafgift ville forringe erhvervslivets konkurrenceevne og derfor ønskede man at give de danske virksomheder mulighed for refusion af den indbetalte afgift. Selvom vandafgiften er en miljøafgift, ønskede lovgiver at reglerne om godtgørelse skulle administreres på samme måde som ved energiafgifterne, dvs. at tilbagebetaling skulle ydes i samme omfang som momsens på afgiften kunne afløstes.⁵⁰

Efter vandafgiftslovens § 9 kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften af forbrugt afgiftspligtig vand. Det blev desuden foreslået at vandafgiftsloven § 9, skulle indeholde samme begrænsning af godtgørelse for de liberale erhverv som elafgiftslovens § 11.⁵¹ Således blev udformningen af bestemmelsen i vandafgiftslovens § 9, stk. 2 at adgangen til tilbagebetaling ikke kunne finde sted for så vidt angik afsætningen af de ydelser der var nævnt i bilag 1 til loven.⁵² Ordlyden og indholdet i vandafgiftslovens § 9, stk. 1 og stk. 2 er næsten enslydende med elafgiftslovens § 11, stk. 1. og stk. 2. Det var bevidst fra lovgivers side at udformningen af bilaget til vandafgiftsloven skete i lighed med bilaget til elafgiftsloven.⁵³ Bilag 1 til vandafgiftsloven angav således en "*Liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af vandafgift*", og indeholdte samme 9 virksomheder som bilaget til elafgiftsloven gjorde på daværende tidspunkt.⁵⁴

Vandafgiftslovens § 9, stk. 2. og bilaget hertil, blev dog ophævet med virkning fra den 1. januar 2005, jf. Lov nr. 1391 af 20. december 2004. Herefter har alle momsregistrerede virksomheder kunnet opnå godtgørelse af vandafgift. Umiddelbart var der flere medvirkende årsager til ophævelsen af bilaget. Blandt andet havde afgrænsningen af bilaget rejst flere tvivlsspørgsmål ved Landsskatteretten og domstolene, og man ønskede derfor en forenkling af lovgivningen på området.

⁴⁸ LFF 2004-2005.1.124, side 5, spalte 2

⁴⁹ LFF 1992-1993.1.303, side 5, spalte 1 og spalte 2

⁵⁰ LFF 1992-1993.1.303, side 6, spalte 2

⁵¹ LFF 1992-1993.1.303, side 6, spalte 2

⁵² LFF 1992-1993.1.303, side 7, spalte 1

⁵³ LFF 1992-1993.1.303, side 6, spalte 2

⁵⁴ LFF 1992-1993.1.303, side 10

Desuden havde Europa Kommissionen overfor de danske myndigheder rejst tvivl om bilaget i forhold til traktatens regler om statsstøtte.⁵⁵ Den daværende skatteminister Kristian Jensen udtalte desuden under forhandlingerne, at der af hensyn til at sikre en lige konkurrence mellem virksomhederne var ræson i at ophæve bilaget.⁵⁶ Det kan derfor undre hvorfor bilaget til elafgiftsloven på samme grundlag ikke også blev ophævet. Angående hensynet til EU-retten, blev det af den daværende skatteminister anført at vandafgiftsloven er en national fastsat afgift, mens elafgiftsloven er en EU-harmoniseret afgift, hvilket gør at retningslinjerne for statsstøtte fra EU-Kommissionens side, er forskellige. Ved en harmoniseret afgift er det en grundlæggende betingelse, at det bagvedliggende direktiv overholdes, mens der ved de nationale afgifter stilles en række yderligere krav. Enten skulle bilaget til vandafgiftsloven opfylde disse krav, eller også skulle det afskaffes, hvorefter regeringen valgte den sidste mulighed.⁵⁷ På trods af at bilaget ikke længere eksisterer, kan det med fordel anvendes til fortolkning af bilaget til elafgiftsloven. I forbindelse med lovforslag 303 fra 1993, om indførelsen af bilaget til vandafgiftsloven, blev der stillet en række spørgsmål om indholdet og fortolkningen af bilaget.

Bilaget til vandafgiftsloven indeholdte som før nævnt samme formulering som elafgiftsloven. Derfor var definitionsspørgsmålet om hvorvidt det er virksomhedens aktiviteter eller den af virksomheden anvendte betegnelse, der er afgørende for om virksomheden er omfattet af bilaget fortsat relevant. Vedrørende denne problemstilling skrev skatteministerens i sit svar til Folketingets skatteudvalg at: *“Det fremgår af § 11, stk. 2., i lov om afgift af elektricitet (lovbekendtgørelse nr. 611 af 14. oktober 1988 med senere ændringer), at det er afsætningen af de i bilaget nævnte **ydelser**, der afgør, hvorvidt afgiften kan tilbagebetales. Afgørende er således aktiviteten og ikke virksomhedsbetegnelsen.”*⁵⁸

Svaret forstærker forudsætningen om at det er aktiviteten og ikke virksomhedsbetegnelsen der er afgørende for hvorvidt virksomheden hører under bilaget eller ej. Dog forekommer skatteministerens præcisering upræcis, idet han henviser til at det er de i bilaget nævnte *ydelser* der er afgørende for om afgiften kan tilbagebetales. Bilaget oplister som nævnt ikke ydelser men erhverv. Ud fra svaret må det antages at vurderingen skal bero på en helhedsvurdering af virksomheden og dens aktiviteter. Denne opfattelse finder desuden støtte i svaret på spørgsmål 11 i bilag 13 til lovforslag 303, vedrørende branchekoder.

⁵⁵ LFF 2004-2005.1.124, side 5, spalte 2

⁵⁶ LFF 2004-2005.1.124, forhandling www.ft.dk

⁵⁷ Skatteministeriet, svar på spørgsmål nr. 600 af 4. juli 2013

⁵⁸ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, spørgsmål 12

Alle danske virksomheder skal have en branchekode. En branchekode er en international kode, der indikerer hvad den enkelte virksomhed beskæftiger sig med.⁵⁹ Spørgsmål 11 omhandlede et ønske om at specificere listen over erhverv fra bilag 1 på branchekoder. Hertil svarede skatteministeren at afgørelsen af hvorvidt en virksomhed er omfattet af listen ikke beror på virksomhedens branchenummer, men på den konkrete aktivitet i virksomheden. Desuden fastlægges det, at det er virksomheden selv der skal tage stilling til om den er omfattet af listen, hvorefter SKAT efterfølgende vurderer rigtigheden af den konkrete beslutning.⁶⁰ Efterfølgende er der i svaret anført de mest typisk forekomne branchekoder vedrørende de i bilaget opførte erhverv. Denne liste vil blive analyseret i afsnit 5, som omhandler definitionsspørgsmålet ved erhvervet "bureau".

3.3 Bilagets formål

Da bilaget til elafgiftsloven blev indført i 1979 fremgik det af forarbejderne til loven, at formålet alene var begrundet i økonomiske betragtninger. Godtgørelsesordningen i elafgiftslovens § 11, stk. 1 skulle komme de vareproducerende virksomheder til gode. På daværende tidspunkt var Danmark et industrisamfund, hvor man typisk anså ydelser adskilt fra vareproduktion.⁶¹ Sondringen mellem ikke-liberale erhverv og liberale erhverv byggede derfor på en sondring af om virksomheden var vareproducerende eller tjenesteydende. Det fremgår ikke af forarbejderne til elafgiftsloven hvorfor beslutningen om at de tjenesteydende erhverv skulle afskæres i adgangen til godtgørelse. I forslag til Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet fremsat den 5. oktober 2016, fremgår det af bemærkningerne at udgangspunktet i elafgiftsloven siden 1979 har været at de liberale erhverv skulle belastes af elafgiften på samme måde som husholdningerne.⁶² Herved forstås at bilagsvirksomhederne skulle undtages fra godtgørelse da de havde et forbrug af elektricitet, der mindende om husholdningernes. Denne opfattelse virker i forhold til samfundsudviklingen i dag forældet. Afgiftssystemet bygger på et konkurrencehensyn, som godtgørelsesbestemmelserne tilgodeser. Det kan meget vel være at de vareproducerende erhverv på daværende tidspunkt var de erhverv der havde størst forbrug af elektricitet og hvis konkurrenceevne blev påvirket, men i dag hvor flere af de tjenesteydende erhverv ligeledes har et højt forbrug af elektricitet, fremstår sondringen uden reel relevans.

I et høringsvar af den 5. august 2016 kommer organisationen Danske Revisorer med kritik til ovenstående skildring af formålet med elafgiftsloven: *"Det problematiseres, at det er nævnt i bemærkninger til forslaget, at det er karakteristisk for de liberale erhverv nævnt bilag 1, at erhvervene vurderes at have et særligt husholdningslignende forbrug. FSR bemærker, at formålet*

⁵⁹ www.virk.dk

⁶⁰ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, spørgsmål 11

⁶¹ TfS 2005, 385, side 1

⁶² 2016/1 LSF 25, bemærkninger, side 16

med bilaget ikke var at udskille erhverv med et husholdningslignende forbrug, men alene var begrundet i økonomiske betragtninger og at udskille en række særlige liberale erhverv. Skatteministeriet opfordres derfor til at tilrette bemærkningerne i lovforslaget”.⁶³

Skatteministeriet svarer hertil at det er et grundlæggende princip i energibeskatningen, at der skal sondres mellem erhvervsmæssigt og ikke-erhvervsmæssigt forbrug.⁶⁴ At skatteministeriet henviser til et grundlæggende princip i stedet for forarbejderne til loven virker problematisk. Der bør som minimum være enighed om lovens formål, da et sådant fortolkningsspørgsmål ellers kan have store konsekvenser for anvendelsen af regelsættet.

3.4 Sammenfatning

Bilag 1 til elafgiftsloven har en særlig funktion idet bilaget indeholder en liste over liberale erhverv som er undtaget fra adgangen til godtgørelse af elafgift. Sammenholdes forarbejderne til elafgiftslovens § 11 med forarbejderne til vandafgiftslovens § 9, må hovedformålet med bestemmelsen i elafgiftslovens § 11, stk. 2 og bilaget hertil, være at friholde de vareproducerende virksomheder for afgift men ikke de virksomheder der afsætter service- og tjenesteydelser. Godtgørelsesordningen blev indført for at beskytte de vareproducerende erhverv, mens de tjenesteydende erhverv ikke fik mulighed for tilbagebetaling af elafgift. Ud fra lovens forarbejder og svar fra Skatteministeriet er det gjort gældende at bilaget indeholder en begrænset liste over veldefinerede erhverv. Problemet med anvendelsen af bilaget er at begreberne, herunder særligt “bureauvirksomhed”, er for vagt defineret og dermed giver anledning til tvivl om fortolkningen. Ud fra ovenstående er det den pågældende virksomheds aktivitet og ikke betegnelse, der afgør hvorvidt virksomheden er omfattet af bilaget.

⁶³ 2016-17 – L25 – Bilag 1, side 3

⁶⁴ 2016-17 – L25 – Bilag 1, side 3

4. Bureau

Dette afsnit vil med udgangspunkt i ovenstående, indeholde en analyse af begrebet "bureau" som angivet i bilag 1 til elafgiftsloven. Praksis vil blive inddraget til analysen af begrebet, dette for at undersøge og beskrive hvilke kriterier der tillægges vægt ved definitionen af bureauer, og hvornår et bureau anses for omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Praksis vil blive præsenteret med fakta og resultat. Analysen vil først og fremmest gå i dybden med definitionen på "bureauer" i afsnit 4.1. Det viser sig her, at et relevant kriterie for bureauvirksomhed er, at der sker en afsætning af service- og tjenesteydelser, hvorfor dette kriterie behandles i afsnit 4.2. Idet hverken elafgiftsloven eller forarbejderne hertil fuldt ud giver en klar definition af hvordan begrebet "bureau" skal fortolkes, vil der i afsnit 4.3 blive anvendt praksis til derigennem at fastlægge hvilken fortolkning der anvendes. Fortolkningsprincipperne er behandlet i metodeafsnittet, så dette afsnit vil med en analyse af praksis redegøre for hvorvidt praksis støtter en fortolkning i overensstemmelse med juridisk metode eller om der uoverensstemmelser. Efter dette afsnit er der indsat en kort sammenfatning, for at samle op på ovenstående analyse og for at give læseren overblik. Herefter fortsætter analysen med afsnit 4.4 om edb-bureauer. Afsnittet er yderst relevant idet det fremgår af forarbejderne og praksis, at edb-bureauer ikke er omfattet af bureaubegrebet i bilagets forstand. I afsnit 4.5 analyseres en række forholdsvis nye bindende svar fra Skatterådet vedrørende adgangen til godtgørelse af elafgiften for datacentre. Svarerne viser en ændring af praksis vedrørende forbrugskriteriet, men er taget med i afsnittet da der i øvrigt tages stilling til hvorvidt datacentre er omfattet af bureaubegrebet eller ej.

4.1 Definitionen på et bureau

"Bureau" er som nævnt en af de virksomhedsformer der optræder på listen i bilag 1. Betegnelsen bureau anvendes om mange forskellige virksomhedsformer, eksempelvis "rejsebureau", "reklamebureau", "nyhedsbureau", "turistbureau", "vikarbureau", "modelbureau", "kontaktbureau", "udlejningsbureau" "webbureau" "mediebureau" osv. Bureaubegrebet fremtræder efter en naturlig sproglig forståelse ikke klart defineret. Dette har formentlig været medvirkende til at der i dag findes en lang række afgørelser om fortolkningen af "bureau" i bilagets forstand.

Virksomhedsbetegnelsen "bureau" fremgår på bilag 1, som en type af momsregistreret virksomhed hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2. Det uddybes i bilagets tekst at et bureau eksempelvis kan være et vagtbureau eller ægteskabsbureau. Allerede under fremsættelsen af lovforslaget var der tvivl om hvordan virksomhedsbetegnelsen "bureau" skulle anvendes og hvornår et bureau var omfattet af bilaget. De to eksempler på bureauer i bilagets tekst, hjalp ikke umiddelbart på fortolkningen. Bl.a. blev det

under Folketingets behandling af ændringsforslaget fra Kristeligt Folkeparti fremført, at man ønskede en mere klar definition af hvilke bureauer der var omfattet af bilaget. Partiet støttede Mogens Glistrups ræsonnement om at det så kun skulle være vagtbureauer og ægteskabsbureauer der var omfattet, når det kun var disse to eksempler der fremgik af lovteksten.⁶⁵

I et svar af 25. juni 1979 på spørgsmål 17 vedrørende fortolkningsbidrag til "bureauvirksomhed" fra Folketingets Skatte- og afgiftsudvalg, skrev skatteministeren bl.a. at bureauvirksomheder skulle forstås, som virksomheder der udøver selvstændige servicefunktioner. I svaret gives desuden følgende eksempler på hvad der er omfattet af bureauvirksomhed herunder detektivbureauer, patentbureauer, oplysningsbureauer og vikarbureauer.⁶⁶ Flere af eksemplerne virker i dag forældede, hvilket vidner om at begrebet som det anvendes i daglig tale, er ændret betydeligt siden sin indførelse. I den juridiske vejledning fremgår foruden vagtbureauer og ægteskabsbureauer også reklamebureauer, adresseringsbureauer, oplysningsbureauer og analyseinstitutter, som eksempler på bureauer.⁶⁷ Fælles for de nævnte eksempler på bureauer er at de alle er erhverv der lever af at formidle viden og/eller serviceydelser videre i større eller mindre grad.

En uddybning af bureauerhvervet findes også i forarbejderne til den førnævnte vandafgiftslov af 1993. I forbindelse med indførelsen af vandafgiftsloven og bilaget til denne, blev der stillet en række uddybende spørgsmål vedrørende fortolkningen af bureauer. Bilag 13 til lovforslag nr. 303 af 19. maj 1993 om lov om afgift af ledningsført vand indeholdte bl.a. spørgsmålene 6 og 11. I spørgsmål 6 bad Folketingets Skatteudvalg skatteministeren om at fremsende et afsnit af Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984, vedrørende tilbagebetaling af elafgift til momsregistrerede virksomheder, herunder afsnittet om hvilke servicefag der var udelukket fra tilbagebetalingen.⁶⁸ Af reglementet fremgår det, at der ved bureauer skal forstås virksomheder der udøver selvstændige servicefunktioner.⁶⁹ Reglementet giver flere eksempler på hvad et bureau kan være, herunder adresseringsbureauer, anvisningsbureauer, artistbureauer, detektivbureauer, koncert- og teaterbureauer, oplysningsbureauer, patentbureauer, reklamebureauer, translatør- og oversættelsesbureauer, vagtbureauer, vikarbureauer og ægteskabsbureauer. Desuden fremgår det at edb-bureauer ikke er omfattet af bilaget og dermed godt kan få godtgørelse af afgiften.⁷⁰ Det fremgår ikke hvad der skal forstås ved et edb-bureau. At edb-bureauer ikke er omfattet af bureaubegrebet, udspringer formentlig af Erhvervenes Skattesekretariats kritiske kommentar i

⁶⁵ Folketingstidende 1978-1979, Tillæg, spalte 12377

⁶⁶ LLF 1978-1979.1.230, bilag 17, spørgsmål 17

⁶⁷ Den juridiske vejledning, E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet

⁶⁸ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, side 2

⁶⁹ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, side 4

⁷⁰ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, side 4

forbindelse med indførelsen af bilag 1 til elafgiftsloven. Heri skriver Skatteseekretariatet at edb-servicebureauer hidtil har kunnet få godtgørelse af den del af elafgiften, der oversteg 100.000 kr. årligt, men at de med indførelsen af bilaget nu ville miste enhver form for godtgørelse. Edb-bureauer ville således blive stillet ringere efter den nye ordning og dette fandt Skatteseekretariatet ubegrundet og urimeligt. Skatteseekretariatet henstillede derfor til at der burde ændres i lovforslaget således at edb-bureauer blev medtaget under godtgørelsesordningen.⁷¹

Told- og skattestyrelsen har desuden i en skrivelse af 7. august 1998 i tilknytning til vejledningen fra 1984 angivet, at der tidligere har været igangsat en undersøgelse af eksistensen af den eller de konkrete sager, der har ligget til grund for undtagelsen af edb-bureauer som bilagsvirksomhed. Det var imidlertid ikke muligt for styrelsen at finde frem til en sådan sag. Styrelsen skriver videre at de anser det for sandsynligt af afgørelsen er truffet af det daværende Direktorat for Toldvæsenet. Men da de oprindelige sagsakter ikke foreligger, er det ikke muligt at gøre rede for de overvejelser og oplysninger der i sin tid har ligget til grund for afgørelsen. Dog antager styrelsen at man anså et edb-bureau for at være en databehandlingsvirksomhed, der hovedsageligt behandlede store mængder data for andre virksomheder.⁷² Skrivelsen fra Told- og Skattestyrelsen og afgrænsningen af edb-bureauerne vil blive uddybet yderligere i afsnit 4.5 om edb-bureauer.

Tilbage til bilag 13 fra 1993 og spørgsmål 11 heri. Her blev der bedt om, at bilagets liste af virksomheder skulle specificeres på branchekoder som de er registreret hos toldvæsenet. Dette er formentligt gjort ud fra et ønske om direkte at kunne koble virksomheder med et givent branchenummer til at være omfattet af bilaget. Hvis man blot kunne anvende virksomhedernes branchenummer, ville det klart lette fortolkningen af bilagsvirksomheder. Men som det fremgår i svaret fra skatteministeren, er virksomhedernes branchenumre ikke afgørende for om virksomheden er omfattet af bilaget. Det afgørende er virksomhedens konkrete aktiviteter. I svaret oplistes dog de typiske forekomne branchekoder på erhverv omfattet af bilaget. Til bureauvirksomhed i bilagets forstand nævnes adresseringsbureauer, billedbureauer, billetbureauer, detektivbureauer, fotobureauer, kontakt- og ægteskabsbureauer, konjunkturanalysebureauer, mannequinbureauer, markedsføringsbureauer, musikbureauer, modelbureauer, nyheds- og pressebureauer, oversættelsesbureauer, PR-arbejde, reklamebureauer, slægtsforskningsbureauer, turistbureauer, vagtselskab, vikarbureau og virksomhedskonsulent. Selvom listen ikke har betydning for hvorvidt en given virksomhed er omfattet af bureaubegrebet, giver listen over branchekoder dog vejledning til virksomhederne om hvornår de kan anses for omfattet af bureaubegrebet. Angivelsen af branchenumre skal kun bruges

⁷¹ LFF 1978-1979.1.230, bilag 2

⁷² SKM2003.462.ØLR, side 5

vejledende, det afgørende er fortsat hvilke konkrete aktiviteter virksomheden har. Det tillægges ikke betydning om virksomheden anvender bureau som betegnelse i sit navn eller hører ind under et af de angivne branchenumre. De nævnte virksomheder har aktiviteter af meget forskellig karakter og umiddelbart kan der ikke defineres en fællesnævner for de branchenumre der kan høre ind under bureaubetegnelsen. Det kan dog anføres at alle de nævnte branchenumre er virksomheder der beskæftiger sig med en afsætning af tjenesteydelser. Nogle af eksemplerne er helt klare i sin definition som service- og tjenesteydelser, mens andre blot indeholder momenter af dette. Ingen af virksomhederne beskæftiger sig med ren produktion eller salg af varer.

Det har ikke været hensigten fra lovgivers side at kun virksomheder der anvender "bureau" i sit navn, er omfattet af bilaget. I forarbejderne gøres det klart at det er de aktiviteter virksomhederne udfører der har den afgørende betydning. Derfor virker det besynderligt at der hverken i lovteksten, forarbejderne eller i Told og Skattevæsenets reglement fra 1984 nævnes hvilke aktiviteter der har betydning for vurderingen. Der oplystes blot forskellige virksomhedsformer, som alle bærer betegnelsen "bureau", men ingen uddybning af hvorfor de nævnte virksomhedsformer er valgt. I forarbejderne til vandafgiftsloven fra 1993 nævnes der to eksempler på virksomhedsformer der ikke bærer bureau i sit navn, herunder vagtselskaber og virksomhedskonsulenter. Men heller ikke her fremgår der noget yderligere fortolkningsbidrag til "bureauvirksomhed". Formentlig er rækken af eksempler på bureauer givet, i håb om at vurderingen blev lettere for virksomhederne. Fællesnævneren for ovenstående eksempler på bureauer er at de omfatter virksomheder, der hovedsageligt afsætter ydelser som består af formidling af viden og analyser. Der er tale om, at virksomhedernes aktiviteter vedrører salg af service- og tjenesteydelser og ikke salg eller produktion af varer.

4.2 Afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser

Som nævnt blev der fra lovgivers side lagt vægt på en sondring af om virksomhederne var vareproducerende eller service- og tjenesteydende, når det kom til bilagsvirksomhederne. Det var udelukkende de vareproducerende erhvervs konkurrenceevne lovgiver ønskede at tilgodese med godtgørelsesordningen.⁷³ I praksis er det helt tydeligt at der sondres mellem vareproducerende og tjenesteydende erhverv, helt på linje med sondringen det oprindelig lovforslag fra 1979 byggede på. Dette fremgår bl.a. af Højesterets afgørelse i sagen SKM.2001.488.HR, som omhandlede markedsanalysevirksomheden ACNielsen AIM A/S (herefter benævnt AIM). AIMs hovedaktivitet var at foretage markedsanalyser og dermed beslægtet virksomhed. Opgaverne bestod både i bestillingsopgaver og egne analyseopgaver, hvor der f.eks. blev indsamlet data fra detailforretninger. Den væsentligste del af selskabets aktiviteter var via spørgeskemaundersøgelser

⁷³ LFF1978-1979.1.230, side 3

og personinterviews at indsamle oplysninger til viderebearbejdning og salg. Analyserne blev solgt i trykt form enten via bøger, disketter eller CD-ROM.⁷⁴

AIM betegnede sig selv som en markedsanalysevirksomhed, og denne virksomhedstype fremgår ikke som et af eksemplerne på bureauer listet i bilag 1 til elafgiftsloven. Markedsanalysevirksomhed er heller ikke omfattet hverken i Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984 eller i oplistningen af branchekoder i svaret på spørgsmål 11 afgivet af skatteministeren i forbindelse med fortolkningen af bilaget til vandafgiftsloven. AIM argumenterede for at størstedelen af de typer af bureauvirksomhed som Skatteministeriet oplyste i deres vejledning, var virksomheder hvis hovedformål var formidling. AIM anførte at virksomhedens aktiviteter ikke vedrørte formidling, men at virksomheden i stedet producerede meningsmålinger på baggrund af indsamlet data. AIMS aktivitet skulle derfor anses som vareproducerende, i lighed med f.eks. et trykkeri eller forlag. På baggrund af denne argumentation fremsatte AIM principal påstand om at selskabet ikke skulle efterbetale den manglende afgift efter elafgiftsloven.⁷⁵

Som yderligere argumentation for ikke at være omfattet af bilaget, gjorde AIM det klart at virksomheden anvendte databehandling i forbindelse med produktionen i et sådant betydeligt omfang, at virksomhedens aktiviteter kunne sidestilles med et edb-bureau. Edb-bureauer er som nævnt ikke omfattet af bestemmelsen om bureauvirksomheder, hvilket behandles yderligere i afsnit 4.5. Derfor gjorde AIM det subsidært gældende, at de ikke skulle efterbetale den del af afgiften der vedrørte forbruget af elektricitet i trykkeriet og til driften af de edb-anlæg der var nødvendige til behandling og fremstilling af AIMS produkter.⁷⁶

Inden sagen blev indbragt for Højesteret, traf momsnevnet afgørelse den 26. marts 1998. Momsnevnet foretog en helhedsvurdering af virksomhedens aktiviteter, og mente herudfra at AIM måtte anses for værende bureauvirksomhed omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven. Til støtte for afgørelsen anførte momsnevnet at begrebet "bureau" var et forholdsvis bredt begreb, der ikke kun dækkede aktiviteter bestående af formidling i snæver forstand. Idet hovedaktiviteten i AIM var udarbejdelse af analyser med henblik på levering til kunder, mente nevnet at AIM måtte betragtes som en virksomhed der afsatte ydelser og ikke varer.⁷⁷ Vedrørende AIMS påstand om at blive sidestillet med et edb-bureau anførte momsnevnet i afgørelsen, at selv om virksomheden i et betydeligt omfang anvendte edb-ydelser til at fremstille meningsmålinger m.v., bevirkede det ikke at virksomheden godtgørelsesmæssigt skulle behandles på samme måde som edb-bureauer, og

⁷⁴ SKM2001.488.HR, side 2

⁷⁵ SKM2001.488.HR, side 2

⁷⁶ SKM.2001.488.HR, side 2

⁷⁷ SKM2001.488.HR, side 3

dermed undtages for afgiften. Nævnet lagde vægt på at databehandling som følge af den teknologiske udvikling anvendtes i større eller mindre omfang i mange andre bureau- og bilagsvirksomheder, uden at disse dermed blev anset for et edb-bureau. Nævnet fandt desuden at virksomhedens brug af edb til fremstilling af meningsmålinger og markedsanalyser m.v., måtte betragtes som en integreret del af selskabets basale aktiviteter. På baggrund af dette, fandt nævnet at selskabet ikke afsatte edb-ydelser som selvstændige ydelser, og derfor heller ikke skulle sidestilles med edb-bureauer.⁷⁸

AIM indbragte herefter Momsnævnets afgørelse for Landsretten. Her frembragte AIM stort set samme argumentation, dog med en uddybelse af de arbejdsopgaver virksomheden varetog. Direktøren for AIM afgav i Landsretten vidneforklaring, hvori han forklarede at distributionen af markedsanalyser og oplysninger mest skete via elektronik, men også i form af bøger eller lister. Desuden påpegede han at oplysninger i forbindelser med analyser, blev bearbejdet systematisk ved hjælp af edb. Disse edb-maskiner havde en lagerkapacitet svarende til at fylde 34 meter reolplads.⁷⁹ Yderligere gjorde AIM gældende at selskabet havde et stort energiforbrug i modsætning til liberale erhverv, samt en omfattende maskinpark der blev brugt både til vareproduktion og ikke kun til styring af virksomheden.⁸⁰

Landsretten var enig i Momsnævnets afgørelse af sagen, og udtalte ligeledes at AIM ikke producerede varer men alene service- og tjenesteydelser. Det forhold at AIMs viderebringelse til aftagerne af virksomhedens ydelser, foregik ved levering af rapporter, disketter og CD-ROM der fremstilles på egne maskiner, var ikke nok til at gøre virksomheden vareproducerende. Desuden var det uden betydning at virksomheden havde et betydeligt energiforbrug og en stor maskinpark, da formålet med afgiftsfritagelsen alene var hensynet til de vareproducerende virksomheders konkurrenceevne. AIM tog efterfølgende sagen videre til Højesteret, der ligeledes vurderede at virksomheden bestod i en afsætning af service- og tjenesteydelser og ikke i produktion eller afsætning af varer. Virksomheden skulle bedømmes som en helhed, og der var ikke efter det oplyste grundlag for i afgiftsmæssig henseende at foretage en opdeling af aktiviteter i virksomheden. Højesteret stadfæstede herefter dommen.⁸¹

Markedsanalysevirksomheden AIM blev dermed anset for at være bureauvirksomhed. I dommen lægges der ikke vægt på virksomhedens navn, men på om virksomhedens aktiviteter kan kategoriseres som selvstændige service- og tjenesteydelser. Selvom virksomheden også udførte

⁷⁸ SKM2001.488.HR, side 4

⁷⁹ SKM2001.488.HR, side 5

⁸⁰ SKM2001.488.HR, side 6

⁸¹ SKM2001.488.HR, side 7

aktiviteter med produktion af varer, var dette ikke nok til at opnå godtgørelse for den del af aktiviteten der vedrørte dette, idet Domstolen mente at produktionen skete i tilknytning til serviceydelsen. I praksis foretages der således en afvejning af om produktionen udgør en integreret del af bilagsvirksomheden og dermed ikke er godtgørelsesberettiget, eller om der er tale om en produktionsvirksomhed med tilknyttede serviceydelser, der ifølge forarbejderne er undtaget fra afgift.

At der ved vurderingen af "bureau" i høj grad bliver lagt vægt på om virksomheden afsætter selvstændige service- og tjenesteydelser, fremgår ligeledes i SKM2003.462.ØLR. Afgørelsen omhandler hvorvidt revisionsvirksomheden KPMG var berettiget til godtgørelse for de rådgivningsydelser som virksomheden udførte ved siden af de traditionelle revisionsydelser. Ud over de traditionelle revisionsydelser ydede KPMG også rådgivning om skat, told, moms og andre afgifter, handel med virksomheder, miljøforhold, informationsteknologi, effektivisering, økonomisk styring, lederudvælgelser, organisations- og lederudvikling, miljøstyring samt logistik og produktion. Rådgivning af denne type betegnes i afgørelsen som managementydelser.⁸²

Revisionsvirksomhed fremgår af bilag 1 til elafgiftsloven, som en virksomhedstype hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgiften, mens rådgivning inden for andre områder end revision ikke direkte er angivet i bilaget eller i forarbejderne hertil. I skatteministerens svar af 8. juni 1993 afgivet i forbindelse med spørgsmål til vandafgiftsloven, er virksomhedskonsulenter angivet med branchekode til at kunne omfattes af bureaubetegnelsen i bilaget. Spørgsmålet er da hvorvidt KPMG's managementydelser, går under bureaubetegnelsen i bilaget. Sagen var oprindeligt indgivet til Landskatteretten af KPMG efter Told- og Skattestyrelsen anså virksomheden for omfattet af bilaget til elafgiftsloven, og dermed ikke berettigede virksomheden til hverken hel eller delvis godtgørelse af elafgiften. I kendelsen fra Landsskatteretten blev KPMG anset for berettiget til at få tilbagebetalt elafgiften efter lovens § 11, stk.2, for den rådgivning der vedrørte managementydelserne, men ikke for de egentlige revisorydelser og dertil knyttede rådgivning.⁸³ Kendelsen blev afsagt med dissens, hvilket vidner om at retsstillingen på området ikke har været helt klar. To af retsmedlemmerne fandt at KPMG's rådgivning med skat, moms, told mv. var en integreret del af de basale aktiviteter for revisorer, hvorved aktiviteter af denne karakter var omfattet af revisorbegrebet i bilagets forstand. Dog fandt de to retsmedlemmer endvidere at de øvrige managementydelser ikke var omfattet af bilaget, og der kunne derfor godkendes delvis godtgørelse for disse ydelser.⁸⁴ Et retsmedlem var uenig i denne opfattelse og henviste til, at de

⁸² SKM2003.462.ØLR, side 2

⁸³ TfS2000.681, side 1

⁸⁴ TfS2000.681, side 9

overordnede kriterier for vurderingen af hvorvidt virksomheden skulle omfattes af bilaget, var om virksomhedens aktiviteter bestod i en afsætning af service- og tjenesteydelser eller en produktion og salg af varer. Retsmedlemmet mente imidlertid at samtlige af KPMG's aktiviteter bestod af service- og tjenesteydelser og derfor var omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven.⁸⁵

Da sagen efterfølgende blev bragt for Landsretten, blev det af Skatteministeriet anført at samtlige af KPMG's ydelser var omfattet af bilaget og at KPMG som følge heraf ikke var berettiget til godtgørelse af elafgiften. KPMG nedlagde derimod påstand om, at der skulle godkendes godtgørelse af elafgiften for den del af ydelserne der vedrørte managementrådgivning.⁸⁶

Til støtte for sin påstand fremførte KPMG at managementydelserne blev varetaget af selvstændige afdelinger i virksomheden og uafhængigt af revisorafdelingen. Størstedelen af de medarbejdere som ydede rådgivning indenfor managementydelserne, havde ikke nogen revisormæssig baggrund. Landsretten var i sin afgørelse enig med KPMG om at ydelserne under henvisning til ovenstående, ikke kunne karakteriseres som revisionsydelser.⁸⁷ Dog mente Landsretten i stedet at managementydelserne var omfattet af bureaubetegnelsen i bilaget. Retten bemærkede hertil at hverken en sproglig vurdering af udtrykket "bureau" eller de eksempler på bureauvirksomheder der angives i forarbejderne, gav tilstrækkeligt belæg for en opfattelse af at serviceydelserne skulle være af praktisk karakter, for at være omfattet af bureauvirksomhed. Desuden mente Landsretten ikke at det havde været meningen at holde rådgivningsvirksomhed uden for bilaget, dette med henvisning til skatteministerens svar på spørgsmål 9 vedrørende forslaget til vandafgiftsloven, hvor det bl.a. er nævnt at virksomhedskonsulenter er omfattet af den identiske bilag til vandafgiftsloven. Landsretten slog derefter fast at de i sagen omhandlede rådgivningsydelser var omfattet af bureaubetegnelsen i bilaget til elafgiftsloven, og KPMG kunne derfor ikke opnå godtgørelse for managementydelserne.⁸⁸

Vurderingen af om virksomhedens aktiviteter består i en produktion og salg af varer eller afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser, fremgår i flere efterfølgende afgørelser. I SKM2002.374.LSR, blev en oversættelsesvirksomhed blev anset for at være et bureau. I kendelsen lagde Landsskatteretten vægt på at ydelser fra en oversættelsesvirksomhed ikke kunne betragtes som salg af en vare, men i stedet som en levering af en service- og tjenesteydelse.⁸⁹

⁸⁵ TfS2000.681, side 10

⁸⁶ SKM2003.462.ØLR, side 1

⁸⁷ SKM2003.462.ØLR, side 15

⁸⁸ SKM2003.462.ØLR, side 16

⁸⁹ SKM2002.374.LSR

Desuden kan der henvises til SKM2004.289.LSR, hvor et nyhedsbureau ikke blev anset for omfattet af begrebet i bilagets forstand. Nyheds- og pressebureauer er ellers angivet med branchekode i svaret fra Skatteministeren til spørgsmålet om hvad der kunne falde ind under de i bilaget anførte brancher.⁹⁰ Men i kendelsen fra Landsskatteretten lægges der vægt på at nyhedsbureauet hovedsageligt bestod i en selvstændig journalistisk produktion. Retten mente derfor at nyhedsbureauet var at sammenligne med en avisredaktion, som ikke var omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Desuden lagde Landskatteretten vægt på at nyhedsbureauet, som i dette tilfælde var et interessentskab, leverede sine produkter til interessenterne efter fastlagte aftaler, og at disse leverancer ikke kunne karakteriseres som en levering af selvstændige service- eller tjenesteydelser.⁹¹

Samme konkrete vurdering finder sted i SKM2005.38.VLR. I kendelsen fra Landsskatteretten blev en telemarketings virksomhed, anset for at være omfattet af bestemmelsen om bureauer og dermed omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Dette ud fra en helhedsvurdering af, at virksomhedens aktiviteter bestod i afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser.⁹²

Af alle ovenstående afgørelser fremgår det eksplicit at et væsentligt moment ved vurderingen af, om der kan ske tilbagebetaling af elgift, er om den udøvede virksomhed består i en produktion og afsætning af varer eller i afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser. Det er således alene aktiviteten, der er afgørende for om den pågældende virksomheds aktiviteter er omfattet af bureaubegrebet. Såfremt aktiviteten består i en selvstændig afsætning af service- og tjenesteydelser, anses virksomheden for omfattet af bilaget. Praksis har således i en vis grad bevæget sig væk fra lovgivers udgangspunkt, hvor den manglende godtgørelse var bestemt til en begrænset kreds af virksomheder listet i bilaget. Ifølge praksis kan hverken en sproglig vurdering af bureaubegrebet eller de eksempler på bureauvirksomheder der angives i skatteministerens svar give tilstrækkeligt belæg for at serviceydelserne skal være af praktisk karakter. Således kunne managementydelser henføres under bureaubegrebet. Hvis den givne virksomhed ud over en afsætning af service- og tjenesteydelser, også producerer varer vurderes det hvorvidt produktionen udgør en integreret del af virksomheden. Såfremt produktionen sker i tilknytningen til afsætningen af service- og tjenesteydelserne anses aktiviteterne som en helhed, og der gives ikke adgang til godtgørelse.

⁹⁰ LFF1992-1993.1.303, bilag 13, spørgsmål 11

⁹¹ SKM2004.289.LSR, side 11

⁹² SKM2005.38.VLR, side 12

4.3 Fortolkning af "bureau"

Hvordan begrebet "bureau" fortolkes, har afgørende betydning for virksomhederne, når de skal vurdere om de hører under bilagets anvendelsesområde. Spørgsmålet om fortolkning af bureaubegrebet, har givet anledning til tvivl i flere afgørelser. Første gang i en sag for det daværende Momsnævn i 1998, refereret i TfS1998.432. Et markedsanalysebureau blev anset for at være omfattet af bureaubegrebet i elafgiftslovens forstand. Efterfølgende klagede markedsanalysebureauet over afgørelsen, og anførte bl.a. i klagen at begrebet "bureau" skulle fortolkes indskrænkende idet det var indeholdt i en undtagelsesbestemmelse.⁹³ Videre henviste markedsanalysebureauet til at grundlovens § 43 medførte at der ikke kunne anlægges en udvidende fortolkning af bilaget og dermed også bureaubegrebet.⁹⁴ Momsnævnet anførte modsætningsvis at de var *"...af den opfattelse, at begrebet "bureauer", der almindeligvis er defineret som kontorer, der påtager sig udførelsen af særlige opgaver, er et forholdsvis bredt begreb, der ikke kun dækker aktiviteter bestående af formidling i snæver forstand. Nævnet finder, at det ikke har været hensigten, at udtrykket "bureau" i bilagets skal fortolkes snævert, således at det kun er virksomheder der udtrykkeligt betegnes som bureauer, der kan afskæres fra tilbagebetaling."*⁹⁵

At bilagets indhold skal tillægges en forholdsvis bred fortolkning, mente Momsnævnet desuden havde støtte i de svar der blev afgivet til Folketingets Skatteudvalg i 1979 og 1993, hvilket er gengivet i bilag 22 og bilag 13.⁹⁶

Året efter blev fortolkningsspørgsmålet igen taget op, denne gang i Landsskatterettens kendelse af 8. september 1999, refereret i TfS1999,904. Sagen omhandlede et selskab der drev virksomhed som mail-center, og som efter Told- og Skattestyrelsens afgørelse i 1998 blev anset for at være et bureau, omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Selskabets advokat anførte i sagen at elafgiftslovens § 11, stk. 2 og bilaget hertil var en undtagelse til en klar hovedregel som derfor skulle fortolkes indskrænkende, således at bilagets opregning af virksomheder måtte anses for udtømmende.⁹⁷ Told- og skattestyrelsen mente omvendt at bilaget gav adgang til en forholdsvis bred fortolkning, hvilket styrelsen mente var i overensstemmelse med skatteministerens svar af 8. juni 1993 til Folketingets Skatteudvalg, hvori listen med branchekoder fremgik.⁹⁸ Desuden henviste Told- og Skattestyrelsen til ovenstående afgørelse truffet af Momsnævnet den 26. marts 1998, hvori nævnet fandt at det ikke havde været hensigten at "bureau" som listet i bilag 1 skulle fortolkes snævert.

⁹³ TfS1998.432, side 1

⁹⁴ TfS1998.432, side 2

⁹⁵ TfS1998.432, side 2

⁹⁶ Tfs1998, 432, side 2

⁹⁷ TfS 1999.904, side 2

⁹⁸ TfS 1999, 904, side 1

I den tidligere nævnte Højesterets afgørelse angående markedsanalysevirksomheden AIM, refereret i SKM2001.488.HR, argumenterede den pågældende virksomhed for at:

“Begrebet >bureau< skal fortolkes indskrænkende, idet det er indeholdt i en undtagelsesbestemmelse, der fraviger en klar hovedregel. Desuden viser bilagets tilblivelseshistorie, at formålet med i et bilag at angive visse virksomhedstyper var at indsnævre begrænsningen i adgangen til at opnå tilbagebetaling af elafgift.”⁹⁹

Under henvisning til grundlovens § 43, mente virksomheden ikke at der kunne anvendes en udvidende fortolkning af bilaget. Momsnævnet var imidlertid ikke enig i denne tolkning, og anførte at det ikke har været hensigten fra lovgivers side at begrebet “bureau” skulle fortolkes snævert. Momsnævnets opfattelse var at bureauvirksomhed skulle fortolkes som et forholdsvist bredt begreb, der ikke kun dækkede aktiviteter af formidling i snæver forstand. Desuden bemærker nævnet at der hverken i forarbejderne eller tilblivelseshistorien af bilaget er grundlag for en indskrænkende fortolkning af “bureauer”.¹⁰⁰ Da sagen blev behandlet i Landsretten, angav Skatteministeriet at det måtte bestrides at elafgiftslovens § 11, stk. 2, skulle fortolkes efter principperne for undtagelsesbestemmelser.¹⁰¹ Som før beskrevet blev virksomheden anset for omfattet af begrebet “bureau” og havde dermed ikke krav på tilbagebetaling af elafgiften.

Stort set samme argumentation finder sted i SKM2003.462.ØLR og SKM2004.386.HR. Det gennemgående i de nævnte afgørelser er at virksomhederne argumenterer for at “bureauer” skal fortolkes indskrænkende, dette med henvisning til grundlovens § 43. Fortolkes begrebet indskrænkende vil virksomhederne i mindre grad være omfattet af bilaget, og dermed kunne få godtgørelse for deres forbrug af elektricitet. Momsnævnet, Told- og Skattestyrelsen samt Skatteministeriet anfører modsætningsvist at “bureauer” skal fortolkes bredt og henviser i samtlige afgørelser til skatteministerens svar afgivet til Folketingets Skatteudvalg som fremgår af vedlagte bilag 13 og 22.

I Landsrettens dom af 13. marts 2003 der ligger forud for afgørelsen i SKM2004.386.HR, er dommerne uenige om hvordan begrebet skal fortolkes. To af dommerne mener ikke at der i forarbejderne til bilaget eller ved dets tilblivelse er grundlag for at bureauvirksomhed skal fortolkes snævert. De mener derfor at den omhandlede landboforening bør anses som en bureauvirksomhed og dermed ikke er berettiget til godtgørelse. Én dommer er uenig i dette og

⁹⁹ SKM2001.488.HR, side 1

¹⁰⁰ SKM2001.488.HR side 2

¹⁰¹ SKM2001.488.HR, side 5

anfører at der ikke er grundlag for en udvidende fortolkning af begrebet, hvorfor landboforeningens aktiviteter ikke bør være omfattet af bilaget. Da afgørelsen afsiges efter stemmeflertallet, blev landboforeningen anset for omfattet af bilaget og ikke berettiget til godtgørelse.¹⁰² Afgørelsen blev senere indbragt for Højesteret, og fik her samme udfald.¹⁰³ Dog er det bemærkelsesværdigt at Højesteret i sin begrundelse for resultatet, ikke tager stilling til om der skal anvendes en udvidende eller snæver fortolkning af "bureauer", især med tanke på uenigheden om dette i afgørelsen fra Landsretten.

Den tidligere omtalte afgørelse fra Landsretten vedrørende revisionshuset KPGM, er desuden et eksempel på at domstolene anvender en bred fortolkning af begrebet "bureau". Landsretten lægger i sin afgørelse til grund, at det ikke kunne have været meningen at rådgivningsvirksomhed skulle holdes uden for bilaget anvendelsesområde, og henviser i øvrigt til at virksomhedskonsulenter er angivet i forbindelse med forarbejderne i det identiske bilag til vandafgiftsloven.¹⁰⁴ I afgørelsen opstår der usikkerhed om, under hvilken virksomhedsbetegnelse i bilaget, rådgivningsydelserne der ikke bestod i revision skulle henføres. Landsretten anførte at ydelserne ikke kunne anses for udført af "revisorer", som nævnt i bilaget. Det vurderes i stedet at ydelserne er selvstændige service- og tjenesteydelser, omfattet af bureaubetegnelsen i bilaget. Sondringen efterlader et indtryk af, at når det kan lægges til grund at den givne virksomheds aktivitet består i en afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser, forekommer det fra domstolenes side umiddelbart mindre vigtigt under hvilken virksomhedsform i bilaget de henføres til. Den brede definition af bureauvirksomhed i bilaget, gør det muligt for domstolene i denne sammenhæng at anvende "bureauerne", som en form for opsamlingsbestemmelse, således at alle aktiviteter der indebærer en afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser henføres herunder, såfremt de ikke umiddelbart passer ind under nogle af de andre virksomhedsformer. Det gør det alt andet lige endnu sværere at definere bureaubestemmelsen. Afgørelsen åbner således op for at alle rådgivningsvirksomheder er omfattet af at bureaubegrebet i bilagets forstand, og dermed ikke anses for godtgørelsesberettiget.

Det er gennemgående i alle ovenstående afgørelser at domstolene ikke direkte tager stilling til om "bureauer" skal tillægges en bred eller indskrænkende fortolkning. I alle ovennævnte afgørelser, bortset fra TfS1999.904LSR bliver de pågældende aktiviteter dog anset for at være omfattet af bureauvirksomhed i bilagets forstand. Det må umiddelbart betyde at Domstolene uden direkte at angive det, er enige i anvendelsen af den brede fortolkning af begrebet, som Momsnævnet, Told- og Skattestyrelsen samt Skatteministeriet argumenterer for.

¹⁰² SKM2003.160.VLR, side 5, spalte 2

¹⁰³ SKM2004.386.HR, side 2

¹⁰⁴ SKM2003.462.ØLR, side 16

Den manglende stillingtagen kom fra Landsskatteretten i 2008, refereret i SKM2008.670.LSR. Heri redegjorde Landsskatteretten for tidligere afgørelser, der alle talte for en relativ bred fortolkning af begrebet "bureau".¹⁰⁵ Desuden skrev Landsskatteretten at Skatteministeren i sin besvarelse af spørgsmål 17 fra Folketingets Skatteudvalg i 1979, lagde en vid fortolkning af begrebet til grund.¹⁰⁶

Praksis er altså et udtryk for at der anvendes en bred ordlydsfortolkning af "bureauer" i bilagets forstand. Henset til at grundlovens § 43 fordrer et klart hjemmelsgrundlag til opkrævning af afgifter, burde enhver uklarhed vedrørende fortolkningen af begrebet "bureau" umiddelbart komme virksomhederne til gode. Det er dog ikke tilfældet, og den brede fortolkning af bilagets ordlyd, gør det svært for virksomhederne at forudsige hvornår de er et "bureau" i bilagets forstand. Virksomheder med aktiviteter der ligger op ad aktiviteter der allerede er bedømt i praksis, har mere at forholde sig til, men for øvrige virksomheder virker vurderingen svær.

4.4 Sammenfatning

Ved vurderingen af om en virksomhed hører under bureaubetegnelsen i bilagets forstand, lægges vægt på om virksomheden afsætter selvstændige service- og tjenesteydelser. Forarbejderne til elafgiftsloven eksemplificerer hvilke bureauer der er omfattet, men ud fra de virksomhedstyper der var almindelige på det tidspunkt hvor bilaget blev indført. Flere af disse er i mindre grad relevante i dag. Hverken bilaget eller forarbejderne hertil indeholder en præcis definition på hvad et bureau er, eller hvad der er afgørende for, om en aktivitet er omfattet af betegnelsen eller ej. Det fremgår at det ikke er virksomhedens anvendelse af "bureau" i sit navn eller virksomhedens branchenummer, der er afgørende for om virksomheden falder ind under bilagets anvendelsesområde. Der skal i stedet foretages en helhedsvurdering af virksomhedens aktiviteter, og disse skal kunne kategoriseres som en afsætning af selvstændige servicefunktioner. Det uddybes ikke hverken i forarbejderne til loven eller i reglementet fra Told- og Skattevæsenet hvilke selvstændige serviceydelser der har betydning. Virksomhederne mangler da et vurderingsgrundlag at arbejde ud fra, og er her tvunget til at inddrage eksemplerne på "bureauer" fra forarbejderne, når de skal tage stilling til om virksomheden er omfattet af bilag 1. Fra virksomhedernes side argumenteres der ofte i praksis for at fortolkningen af bureauer skal ske indskrænkende, dette med henvisning til grundlovens § 43. Faktum er dog at der ud fra praksis bliver foretaget en meget bred fortolkning af, hvad der skal forstås ved et bureau.

¹⁰⁵ SKM2008.670.LSR, side 2, spalte 2

¹⁰⁶ SKM2008.670.LSR, side 2, spalte 2. For spørgsmål 17 se vedlagte bilag 22 i specialet

4.5 Edb-bureauer

Af Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984 fremgår det at edb-bureauer ikke er omfattet af bureaubetegnelsen i bilag 1 til elafgiftsloven. Dette har medført at der i praksis fra virksomhedernes side ofte argumenteres for at virksomhedens aktiviteter kan sidestilles med et edb-bureau, hvorved de ikke omfattes af bilaget og dermed er berettiget til godtgørelse af elafgiften. Udelukkelsen af edb-bureauer, er formentlig blevet til som en reaktion på Erhvervenes Skatteseekretariats kritiske kommentar i forbindelse med lovforslaget til ændring af lov om afgift af elektricitet fra 1979, men er ingen steder angivet i lovteksten.¹⁰⁷ Der findes ikke hverken i forarbejderne til loven eller i Told- og Skats reglement, en beskrivelse af hvilke kriterier der gør sig gældende for at virksomhederne anses omfattet af betegnelsen "edb-bureau". Først i forbindelse med en retssag i 1998 blev der fra Told- og Skattestyrelsens side taget stilling til udelukkelsen af edb-bureauer. Det fremgår her, at Told- og Skattestyrelsen ikke kunne finde den konkrete afgørelse der lå til grund for af edb-bureauer ikke blev anset for omfattet af bilaget, og derfor var styrelsen ikke i stand til at redegøre for de overvejelser og oplysninger der lå til grund herfor. I stedet antog styrelsen følgende om edb-bureauerne:

*"Det antages, at man på daværende tidspunkt har anset et edb-bureau for en databehandlingsvirksomhed, hvis- i hvert fald oprindelige – funktion hovedsageligt alene bestod i at behandle sædvanligvis store datamængder for andre virksomheder m.v., hvor alle nødvendige grunddata for en edb-kørsel/behandling blev leveret af databehandlingsvirksomhedens kunder, og hvor produktet fra databehandlingsvirksomheden f.eks. var lønsedler eller regnskabsmateriale."*¹⁰⁸

I skrivelsen lægges der vægt på at et væsentligt karakteristika for et edb-bureau, er at alle grunddata for den givne behandling, skal leveres af bureauet kunder. På trods af at skrivelsen fra Told- og skattestyrelsen, angiver en forholdsvis specifik afgrænsning af edb-bureauerne, findes der en lang række afgørelser på området. Dette afsnit vil ud fra praksis udlede de vigtigste kriterier for hvornår et bureau anses som værende et edb-bureau.

Udgangspunktet er at afgift på elektricitet anvendt til "edb-bureauvirksomhed", ikke er omfattet af bureaubegrebet i bilaget til elafgiftsloven. Spørgsmål er da hvornår virksomhederne falder under rammerne for et edb-bureau. I den tidligere omtalte afgørelse SKM2001.488.HR, vedrørende markedsanalysevirksomheden AIM, blev det af virksomheden fremført at de anvendte elektronisk databehandling i et sådan omfattende omfang, at virksomheden skulle sidestilles med et edb-bureau.¹⁰⁹

¹⁰⁷ LFF1978-1979.1.230, bilag 2

¹⁰⁸ SKM2003.462.ØLR, side 5

¹⁰⁹ SKM2001.488.HR, side 1

I forbindelse med denne påstand angav Momsnævnet følgende:

“Nævnet finder ikke, at selskabet godtgørelsesmæssigt skal behandles på samme måde som EDB-bureauer, idet selskabet ikke afsætter EDB-ydelser som selvstændige ydelser. Anvendelsen af EDB må betragtes som en integreret del af selskabets basale aktiviteter med fremstilling af meningsmålinger og markedsanalyser m.v.”¹¹⁰

Desuden fremførte Momsnævnet, at det faktum at virksomheden anvendte databehandlingsanlæg ikke var ensbetydende med at virksomheden kunne betragtes som et edb-bureau. Det var momsnavnets opfattelse at databehandlingsanlæg, som følge af den teknologiske udvikling, i større eller mindre omfang blev anvendt i mange af bureau- og bilagsvirksomhederne.¹¹¹ Momsnævnet antydede dermed at en virksomheds primære aktivitet for at blive betragtet som et edb-bureau, skulle være at afsætte edb-ydelser. Det var ikke nok at virksomheden anvendte edb som led i udførelsen af de ydelser som virksomhedens i øvrigt afsatte.

I Landsskatterettens kendelse SKM2003.428.LSR, blev en oversættelsesvirksomhed anset for et bureau omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven, og var dermed ikke berettiget til godtgørelse af afgiften på elektricitet forbrugt af virksomheden.¹¹² Virksomheden havde oplyst at dens aktiviteter, bestod i at oversætte fagtekster ved hjælp af maskinel oversættelse. Til at oversætte anvendte virksomheden et elektronisk oversætterprogram, som automatisk oversatte teksten til og fra flere forskellige sprog. Herefter blev oversættelsen læst igennem af en medarbejder, inden den elektronisk blev sendt til kunden. Landsskatteretten fandt ikke at oversættelsesvirksomheden kunne sidestilles med et edb-bureau. Der blev i afgørelsen lagt vægt på at de af virksomheden leverede ydelser, ikke kunne betegnes som en edb-mæssig produktionsopgave for andre, men at edb blev anvendt som et hjælpemiddel til virksomhedens primære aktivitet.¹¹³

Ligeledes blev en telemarketings- og “Voice Responce” virksomhed i SKM2005.38.VLR anset for at være et bureau og omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Telemarketingsydelserne bestod i telefonisk markedsføring og telefonsalg samt opfølgning herpå. “Voice Responce” aktiviteten indebærer maskinel telefonbetjening for virksomhedens kunder samt opfølgningsopgaver i forbindelse hermed.¹¹⁴ Landsretten lagde i afgørelsen til grund at de pågældende ydelser virksomheden leverede måtte karakteriseres som selvstændige service- og tjenesteydelser. Da virksomheden anvendte edb som et naturligt hjælpemiddel til udførelsen af virksomhedens ydelser, fandt

¹¹⁰ SKM2001.488.HR, side 2

¹¹¹ SKM2001.488.HR, side 2

¹¹² SKM2003.428.LSR, side 1

¹¹³ SKM2003.428.LSR, side 4

¹¹⁴ SKM2005.38.VLR, side 1-2

landsretten ikke grundlag for at karakterisere ydelserne som edb-mæssige produktionsopgaver eller for at anse virksomheden som et edb-bureau.¹¹⁵

Fælles for ovenstående afgørelser er at virksomhederne forsøger at blive anset som edb-bureauer, ud fra en betragtning om at de udførte aktiviteter indebærer et stort forbrug og anvendelse af edb. Domstolene tillægger det tilsyneladende ingen betydning hvor stort virksomhedernes edb-forbrug er, men i stedet om virksomhedernes udførte ydelser kan karakteriseres som edb-mæssige produktionsopgaver for andre. Sondringen mellem et egentlig edb-bureau og en virksomhed, der i større eller mindre grad anvender edb i forbindelse med driften, synes herefter at skulle foretages således at edb-bureauer er virksomheder, der afsætter egentlige edb-serviceydelser, hvorimod andre bureauvirksomheder er virksomheder, der alene anvender edb som et naturligt hjælpemiddel ved udførelsen af de ydelser virksomheden i øvrigt afsætter.

Til at belyse denne afgrænsning, kan Landsskatterettens kendelse af 3. oktober 2007 ligeledes anvendes. Sagen omhandlede et selskab, der drev virksomhed indenfor internetsikkerhed. Selskabets primære aktivitet bestod af salg af internetsikkerhed, herunder scanning af e-mails, hvorved virus, spam m.v. fjernes. Selskabets løsning gik ud på, at kundernes trafik på internettet blev ledt igennem selskabets servere, hvor trafikken blev scannet. Selskabet modtog kundernes internettrafik og bearbejdede herefter de modtagne data, således at uønskede data fjernes. Derefter sendtes de rensede data retur til kunden.¹¹⁶ Det var Skattecentrets opfattelse, at virksomheden var omfattet af bilagets bureaubestemmelse, ud fra en forudsætning om at salg af standartsoftware skulle anses som en vare, hvorimod salg af individuelt software, samt software der skulle downloades skulle anses som en ydelse.¹¹⁷

Landsskatteretten fandt indledningsvist at virksomheden var omfattet af begrebet "bureauvirksomhed", men slog derefter fast at selskabet på baggrund af de udførte ydelser, godtgørelsesmæssigt skulle behandles som et edb-bureau. I sin argumentation lagde Landsskatteretten vægt på at selskabet afsatte edb-ydelser som selvstændige ydelser og at alle nødvendige grunddata for behandlingen blev leveret af virksomhedens kunder. Dette er i overensstemmelse med den tidligere nævnte skrivelse fra Told- og Skattestyrelsen, hvori det fremgik at et vigtigt element for vurderingen af en edb-virksomhed, er at alle nødvendige grunddata for behandlingen blev leveret af virksomhedens kunder.¹¹⁸ Af Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse fremgår det desuden at definitionen af et edb-bureau, udvikles i takt med den

¹¹⁵ SKM2005.38.VLR, side 11

¹¹⁶ SKM2008.670.LSR, side 1

¹¹⁷ SKM2008.670.LSR, side 3

¹¹⁸ SKM2008.670.LSR, side 7

teknologiske udvikling og derfor må fortolkes under hensyntagen til den generelle teknologiske udvikling. Af afgørelsen kan det udledes, at det ved sondringen mellem et bureau og et edb-bureau, har afgørende betydning om virksomheden afsætter egentlige edb-serviceydelser eller blot anvender edb som et hjælpemiddel til brug for ydelsen, hvor afsætningen af sidstnævnte ydelser sker på grundlag af levering af alle nødvendige grunddata fra kunden.¹¹⁹

I SKM2011.178.LSR blev et selskab hvis aktiviteter bestod i drift af edb-systemer for flyselskaber, anset for berettiget til godtgørelse af elafgift, idet selskabets aktivitet blev anset for omfattet af den i praksis udviklede fritagelse af edb-bureauer.¹²⁰ Selskabets aktiviteter bestod i udvikling af edb-løsninger med avanceret teknologi, eksempelvis webløsninger til billetløse rejser og passagerinformation via mobiltelefon. Derudover udviklede og vedligeholdte selskabet systemer til reservations håndtering, billetautomater, flyvedligeholdelse, lastkontrol m.m.¹²¹

I forbindelse med en forespørgsel fra SKAT, meddelte SKAT selskabet at de på grundlag af selskabets branchekode, vurderede at selskabet ikke var berettiget til godtgørelse af elafgift. Umiddelbart virker det besynderligt at SKAT baserede vurderingen af selskabets adgang til godtgørelse ud fra selskabets branchekode, taget i betragtning at bilag 13 med de oplyste branchekoder, netop angiver at afgørelsen af hvorvidt en virksomhed er omfattet af bilaget eller ej, ikke beror på virksomhedens branchekode, men på virksomhedens aktivitet.¹²² I den efterfølgende afgørelse fra SKAT, fremgår det at SKAT mener at selskabets virksomhed ikke kan anses som blot én samlet aktivitet, men at selskabet både har godtgørelsesberettiget aktiviteter i form af edb-bureauvirksomhed og ikke godtgørelsesberettiget aktiviteter i form af almindelig bureauvirksomhed.¹²³

Selskabets aktiviteter vedrørende system- og softwareudvikling af kunders datasystemer, blev af SKAT anset for værende en afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser, som dermed ikke var godtgørelsesberettiget. SKAT lagde vægt på at selskabets afsætning af disse ydelser, skete mod særskilt betaling og at det ikke var en forudsætning for selskabets afsætning af selvstændige edb-ydelser, idet aktiviteterne kunne udøves selvstændigt og uafhængigt af hinanden. Selskabet fremførte herimod at den udførte service- og softwareudvikling var nødvendig for at kunne sikre driftssikkerheden hos kunden, hvorefter selskabet argumenterede for at der var tale om et samlet hele. Selskabet ville ikke drifte systemer som de ikke kunne stå inde for og servicere, og desuden

¹¹⁹ SKM2008.670.LSR, side 8

¹²⁰ SKM2011.178.LSR, side 1

¹²¹ SKM2011.178.LSR, side 2

¹²² LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, spørgsmål 11

¹²³ SKM2011.178.LSR, side 6

var det af højeste prioritet for selskabets kunder at systemerne fungerede optimalt. Ved at sørge for at systemerne på kundernes servere kunne kommunikere med de øvrige systemer, sikrede selskabet sig at der ikke opstod systemnedgang.¹²⁴ Input kom fra det enkelte flyselskab, hvorefter selskabet samlede og bearbejdede de leverede data og output til brug for den videre drift af flyselskaberne.¹²⁵ På den baggrund mente selskabet ikke at softwareudviklingen kunne forhindre dem i fuld godtgørelse af elafgiften.¹²⁶

Landsskatteretten fandt imidlertid ikke at der efter det oplyste, var grundlag for at opdele selskabets aktiviteter. Hertil anførte Landsskatteretten at:

“Sondringen mellem et egentligt edb-bureau og en virksomhed, der i større eller mindre grad anvender edb i forbindelse med driften, synes, i henhold til praksis, at skulle drages således, at edb-bureauer er virksomheder, der afsætter egentlige edb-ydelser, hvorimod andre bureauvirksomheder er virksomheder, der alene anvender edb som et naturligt hjælpemiddel ved udførelsen af de ydelser, som virksomheden i øvrigt afsætter.”¹²⁷

Selskabets aktivitet bestod som nævnt af drift af edb-systemer for flyselskaber, og desuagtet at en del af selskabets aktiviteter kunne kategoriseres som bureau-virksomhed i forhold til liberale erhverv, var der ikke en afgiftsmæssig begrundelse for at udskille denne del fra resten af virksomheden. Landsskatteretten betragtede således selskabet som en helhed der som edb-bureauvirksomhed ikke var omfattet af bilaget, og dermed var godtgørelsesberettiget for hele selskabets elforbrug.

På baggrund af ovenstående praksis, som både udgøres af retspraksis og administrativ praksis, skal det ved vurderingen af edb-bureauvirksomhed først afgøres hvilke aktiviteter virksomheden har. Særligt i de tidligste afgørelser på området, tillægges det betydning hvorvidt edb-bureauerne får leveret alt grunddata fra kunden, dette sandsynligvis på baggrund af Told- og Skattestyrelsens skrivelse. Herefter er et særlig vigtigt moment i vurderingen om virksomheden afsætter egentlige edb-ydelser, eller om de alene anvender edb som et naturligt hjælpemiddel ved udførelsen af de ydelser virksomheden i øvrigt afsætter. Som beskrevet har der fra lovgivers side ikke været givet en klar definition af hvilke kriterier der gør sig gældende. Det kan derfor ikke undre at en lang række virksomheder har anset sig som værende et edb-bureau, for derved at opnå fuld godtgørelse af elafgiften.

¹²⁴ SKM2011.178.LSR, side 7

¹²⁵ SKM2011.178.LSR, side 14

¹²⁶ SKM2011.178.LSR, side 7

¹²⁷ SKM2011.178.LSR, side 15

4.6 Udvikling af forbrugskriteriet i relation til bureauer

Som følge af den samfundsmæssige udvikling, anvender langt de fleste virksomheder i større eller mindre grad edb i dagligdagen. Danmark er gået fra at være et industrisamfund til et samfund hvor IT spiller en særdeles stor rolle, hvilket bevirker at service- og tjenesteydelser i dag er lang mere fremtrædende end de var for år tilbage. Den udbredte anvendelse af IT gør at de service- og tjenesteydende erhverv i lang højere grad er belastet af elafgiften. For at belyse denne problemstilling kan nævnes de nye store datacentre der bygges i Danmark af bl.a. Facebook og Apple. Datacentrene anvender meget store mængder elektricitet, og derfor er det af stor betydning for virksomhederne om de kan få godtgjort afgiften på deres forbrug af elektricitet. Problemstillingen omkring den afgiftsmæssige behandling af datacentrene har givet anledning til antal bindende svar fra Skatterådet, for hvorvidt er datacentrene omfattet af at være et bureau eller edb-bureau?

I Skatterådets bindende svar af 25. oktober 2016 ønskede et datacenter svar på om de kunne opnå godtgørelse af elafgift af den elektricitet, der blev forbrugt i datacentret til andre ydelser end serverdrift, eksempelvis køling- og klimakontrol, overvågning af sikkerhedssystemer, netværksforbindelser, backup samt brand- og vanddetektorer. Desuden ønskede datacentret svar på om de kunne opnå godtgørelse af elafgift af den mængde elektricitet der blev forbrugt til serverdrift i datacentret.¹²⁸

Datacentreret kan beskrives som et digitalt knudepunkt, der fysisk opbevarer servere for andre virksomheder og myndigheder, således at disse under højt sikrede forhold lagrer informationer og sikrer driften af kundernes it-systemer. Datacentrets forbrug af elektricitet vedrører for det første forbruget til driften af den fælles infrastruktur i hallerne. Det skal forstås sådan at de til datacentret tilhørende bygninger indeholder datahaller hvor de fysisk opstillede servere under særlige sikrede forhold opbevares. Forbruget af elektricitet til denne del vedrører køling af hallen, UPS-batterier, strømsikring, lys og overvågning mv. Det er datacentret der har det driftsmæssige ansvar og elforbruget anvendt hertil, har datacentret mulighed for at påvirke gennem effektivisering og reduceret elforbrug.

For det andet vedrørte datacentrets forbrug af elektricitet, forbruget til datacentrets serverdrift. IT-udstyret er afgørende for at datacentret kan levere drifts- og datasikkerhed til sine kunder. De fleste af serverne er ejet af kunderne selv, men bliver opstillet i datacentrets haller, hvorefter datacentret

¹²⁸ SKM2016.527.SR, side 1

står for sikkerheden og driften af serverne. Datacentret har ikke mulighed for at påvirke denne del af elforbruget.¹²⁹

I begrundelsen for sit svar bemærker Skatterådet kort, at datacentret ikke kan anses som en bilagsvirksomhed efter bilag 1 til elafgiftsloven. Det er derfor heller ikke relevant at vurdere hvorvidt datacentret er et edb-bureau. Idet datacentret ikke er omfattet af bilaget, har det derfor ret til godtgørelse. Men Skattestyrelsens svar tager en drejning i forbindelse med forbrugskriteriet. Som tidligere nævnt i specialets afsnit 2.3, er adgangen til at opnå godtgørelse for elafgifter betinget af momskriteriet og forbrugskriteriet.

I forbindelse med forbrugskriteriet ændrede SKAT praksis i 2005 i overensstemmelse med Højesterets afgørelse i SKM2005.394.HR. Sagen vedrørte en kommune som overdragede sit vejbelysningsanlæg til et af kommunen ejet selskab. Selskabet drev og vedligeholdte herefter vejbelysningen i kommunen mod betaling fra kommunen. Baggrunden for sagen var at kommunen ikke kunne få godtgørelse for elafgiften, da de ikke opfyldte kriteriet om momsregistrering. Ved at stifte et selskab, som varetog kommunens vejbelysning, mente kommunen at selskabet var berettiget til godtgørelse af elafgift. Sagen endte i Højesteret, som fandt at på trods af at det var kommunen der var forpligtet til at sikre vejbelysningen samt betalte for at selskabet stod for det, så var selskabet berettiget til godtgørelsen for elafgiften. Herefter blev det vedrørende forbrugskriteriet i praksis slået fast at ejerskab ikke er afgørende for anvendelsen af forbrugskriteriet, men at det i stedet skal vurderes hvem der har råderetten over anlægget og hvem der står for driften.¹³⁰

Denne praksis vedrørende forbrugskriteriet refererer virksomheden til i svaret i forbindelse med de servere som virksomheden ikke selv ejer, men som de stadig står for driften af. I det bindende svar når Skattestyrelsen frem til at for så vidt angår de ydelser datacentret leverer som ikke er serverdrift, har datacentret ret til godtgørelse for afgiften på elforbruget forbundet hermed, idet de har et selvstændigt erhvervs-mæssigt indhold.¹³¹ Derimod mener Skattestyrelsen ikke at forbruget til serverdriften er godtgørelsesberettiget, under henvisning til at datacentret ikke ejer de omhandlede servere, ikke har indflydelse på om serverne er tændt, at elektriciteten der indkøbes af datacentret videreleveres til kundernes serverdrift uden at gennemgå en produktionsproces og at det arbejde der udføres på serverne sker som led i kundernes virksomhed.¹³²

¹²⁹ SKM2016.527.SR, side 4

¹³⁰ SKM2005.394.HR, side 1

¹³¹ SKM2016.527.SR, side 18

¹³² SKM2016.527.SR, side 19

Datacentret kan dermed kun opnå godtgørelse for afgiften af elektricitet til de ydelser der ikke har med selve serverdriften at gøre. I relation til forbrugskriteriet bliver datacentrets kunder anset for forbrugere af elektriciteten, der går til serverne som kunderne ejer. Med henvisning til ovenfor refererede afgørelse fra Højesteret i gadebelysnings sagen, bør det ikke være afgørende hvem der har ejerskab over serverne, men i stedet hvem der har råderetten over anlægget og hvem der står for driften. Derudover skal det også vurderes om virksomheden har et selvstændigt erhvervmæssigt indhold og er forretningsmæssigt begrundet. Desuden udsendte SKAT en meddelelse efter Højesteretsafgørelsen, hvori ændringen af praksis vedrørende forbrugskriteriet beskrives. I meddelelsen skriver SKAT bl.a. at *“Det er SKATs opfattelse, at et afgørende moment er, at virksomheden, der varetager driften af et vejbelysningsanlæg, skal have et selvstændigt erhvervmæssigt indhold og dermed være forretningsmæssigt begrundet. Virksomheden skal samtidig være driftmæssig ansvarlig og have fuld råderet over vejbelysningsanlægget – og kunne foretage egne dispositioner fx i forhold til personale, driftsmidler mv.”*¹³³

I meddelelsen præciserede SKAT deres opfattelse af anvendelsen af forbrugskriteriet. Forbrugskriteriet udgør det ene af to helt grundlæggende elementer i afgiftssystemet, hvorfor SKATs tolkning burde kunne anvendes i sammenhæng med ovennævnte problemstilling. Indholdet af det bindende svar er dermed et udtryk for en ændring af praksis, som ikke umiddelbart er i overensstemmelse med anvendelsen af forbrugskriteriet.

I svaret beskriver datacentret desuden at de kan sammenlignes med et “udstyrshotel”, hvor kunderne tjekker deres IT-udstyr ind. “Hotellet” tilbyder herefter forskellige muligheder for placering af kundens IT-udstyr, alt efter hvilket sikkerhedsniveau det skal omfattes af.¹³⁴ I forlængelse heraf henviser datacentret til praksis vedrørende godtgørelse af elafgift i kontorhoteller, hvor udlejer anses for forbruger af elektricitet anvendt i åbne kontorhoteller, herunder for forbrug til lejernes edb-udstyr.¹³⁵ Elektriciteten anvendt i kontorhoteller undergår ikke en produktionsproces, udstyret ejes ikke af udlejer og arbejdet udført på kontoret sker som led i kundens virksomhed. Der er derfor umiddelbart tale om to sammenlignelige situationer, hvorved svaret afgivet af Skatterådet stemmer dårligt overens med praksis for kontorfællesskaber.

Det bindende svar er kun bindende for datacentret som modtager, men i forlængelse af svaret udsendte SKAT en meddelelse, SKM2016.571.SKAT, hvorefter andre datacentre skal indrette sig efter Skatterådets praksis. Datacentre som tidligere har fået et svar der ikke var i overensstemmelse

¹³³ SKM2006.137.SKAT, side 5

¹³⁴ SKM2016.527.SR, side 2

¹³⁵ SKM2016.527.SR, side 11

med svaret i SKM2016.527.SR, skal så snart bindingsperioden for deres bindende svar er udløbet, desuden rette ind efter denne praksis.¹³⁶

Meddelelsen er formentlig udsendt, da Skatterådet i et tidligere bindende svar accepterede at virksomheder kunne opnå godtgørelse for elafgift forbrugt til serverdrift. Dette fremgår bl.a. af SKM.2013.753.SR, hvor Skatterådet bekræftede at et selskab kunne opnå godtgørelse af elafgift for elektricitet anvendt til drift af serverfaciliteter. Skatterådet vurderede at selskabets aktiviteter var omfattet af bureauvirksomhed efter bilag 1 til elafgiftsloven, men at selskabet ikke var omfattet, med henvisning til at praksis for edb-bureauer fandt anvendelse. Skatterådet vurderede at selskabet udførte edb-mæssige produktionsopgaver for andre, idet kundernes data tilgik selskabets servere.¹³⁷ Både driften af serverne og driften af det materiel der havde direkte betydning for edb-driften, herunder nedkøling, kunne godtgøres.¹³⁸

SKM2017.459.SR vedrørte ligeledes et datacenter, der er udbyder af IT-infrastruktur. Datacentret leverede fibernetværk, drift- og datasikkerhed, internet, cloud-løsninger mv., og stillede i forbindelse hermed fibernet, udstyr, sikkerhed samt nedkøling af udstyr mv. til rådighed. Datacentret ønskede det besvaret hvorvidt de havde ret til godtgørelse for afgift, som var betalt af elektricitet fra UPS-batterier.¹³⁹ UPS er en forkortelse for Uninterruptible Power Supply (uafbrudt strømforsyning). Ved at levere strømmen gennem UPS, balanceres strømmen således at man ikke mærker de udsving der er på spændingen. Desuden sikrer man ved anvendelse af UPS at batteriforsyningen kan tage over, hvis det skulle blive nødvendigt.¹⁴⁰ Datacentret præciserede, at det var en forudsætning for kundernes brug af egne servere, at de kunne få leveret strømmen i en brugbar kvalitet, hvilket sker ved at elektriciteten leveres gennem UPS. Idet datacentret konstant genoplader batterierne i virksomhedens UPS'er, for derved at kunne forsyne kundernes serverer med strøm i en brugbar kvalitet, anså datacentret sig selv som forbrugeren af elektriciteten.

Skatterådet bekræfter i svaret at datacentret har ret til godtgørelse for den elafgift af elektricitet der anvendes til virksomhedens UPS-batterier. Skatterådet tager i sit svar ikke stilling til hvorvidt datacentret er omfattet af bureaubegrebet i bilag 1. Men da datacentret får adgang til godtgørelse, er det tydeligvis ikke omfattet af bilaget. I de bindende svar tager Skatterådet kun stilling til det der bliver spurgt om, hvilket kan være årsagen til at Skatterådet ikke nærmere uddyber hvorvidt virksomheden er omfattet af bilaget. Desuden betyder svaret i ovenstående at Skatterådet

¹³⁶ SKM2016.571.SKAT, side 1

¹³⁷ SKM2013.753.SR, side 6

¹³⁸ SKM2013.753.SR, side 7

¹³⁹ SKM2017.459.SR, side 1

¹⁴⁰ SKM2017.459.SR, side 4

bekræfter praksis i de to bindende svar fra 2013 og 2014, angivet som SKM2013.753.SR og SKM2014.188.SR, hvor datacentrene i begge svar ikke var omfattet af bilaget idet de blev anset som edb-bureauer.

I det seneste bindende svar fra Skatterådet afgivet den 4. juni 2018, refereret i SKM2018.250.SR, kunne Skatterådet bekræfte at en virksomhed havde ret til fuld godtgørelse af afgift for det forbrug af elektricitet der var viderefaktureret fra virksomhedens datacenter leverandør vedrørende elforbruget af virksomhedens elektroniske udstyr, som var placeret hos datacentret.¹⁴¹ Dette svar skal ses i forlængelse af SKM2016.527, og omhandler samme situation, men hvor spørger blot er virksomheden der har sin server placeret hos datacentret. Det kan konstateres at Skatterådet dermed holder dermed fast i sin praksis som angivet i SKM2016.527.SR.

Ud fra ovenstående bindende svar, kan det udledes at datacentre der leverer elektriciteten direkte videre til kundernes servere, uden at den gennemgår en produktionsproces, ikke er berettiget til godtgørelse. Hvorimod datacentre der leverer elektriciteten til kundernes servere via UPS-batterier, derimod har ret til godtgørelse af elafgiften, idet der sker en produktionsproces. Det er uklart om de bindende svar desuden skal ses som et udtryk for en skærpelse af praksis vedrørende forbrugskriteriet. Som beskrevet påpeges ejerskabet til serverne i begge de bindende svar som et element der er afgørende for, hvem der kan anses som forbruger af elektriciteten. Ifølge tidligere praksis, har det afgørende blot været hvem der havde råderetten og driftsansvaret. Desuden kan det overvejes om ikke datacentret i SKM2016.527.SR, ville have været berettiget til godtgørelse, såfremt det selv ejede serverne og herefter blot stillede dem til rådighed for de pågældende kunder.

4.7 Sammenfatning

Det tydeliggøres gennem praksis at edb-bureauer ikke er omfattet af bureaubegrebet i elafgiftsloven, og dermed kan få godtgørelse af forbrugt elafgift. Edb-bureauer defineres som virksomheder der afsætter edb som egentlige selvstændige edb-ydelser, og hvor alle nødvendige grunddata bliver leveret af virksomhedens kunder. Virksomheder der anvender edb som et hjælpemiddel til udførelse af de af virksomheden afsatte ydelser, er fortsat omfattet af bilaget. Datacentre sidestilles med edb-bureauer, men udviklingen af forbrugskriteriet gør at der stilles krav til eksakte tekniske installationer, før den pågældende virksomhed kan anses for forbruger af elektriciteten. Såfremt et datacenter leverer elektriciteten direkte til kundernes servere, er de ikke berettiget til godtgørelse. Men såfremt elektriciteten først gennemløber et UPS-batteri, så sker der ifølge praksis en produktionsproces og virksomheden vil da være berettiget til godtgørelsen.

¹⁴¹ SKM2018.250.SR, side 1

5. Kombineret anvendelse

Dette afsnit vil behandle problemstillingen vedrørende bureauer der både har aktiviteter omfattet af bilaget og aktiviteter der ikke er omfattet af bilaget. Ovenstående analyse har allerede berørt emnet, dog gives der i nedenstående afsnit en mere dybdegående behandling af emnet. Således beskriver dette afsnit hvordan man håndterer virksomheder der har blandende aktiviteter, hvoraf nogle aktiviteter er omfattet af bilaget og andre aktiviteter ikke er omfattet.

5.1 Virksomheder med blandende aktiviteter

Af den juridiske vejledning fremgår det at en virksomhed med blandende aktiviteter kan opnå delvis godtgørelse af afgiften. Den juridiske vejledning giver et eksempel på en virksomhed som har et kombineret reklamebureau og trykkeri. Her vil virksomheden kunne opnå delvis godtgørelse af afgiften til elforbruget i trykkeriet, da dette falder uden for bilaget. En betingelse herfor at forbruget måles. Virksomheden vil ikke kunne få godtgørelse af elektricitet forbrugt i reklamebureauet, da dette er omfattet af bilag 1.¹⁴²

Denne opfattelse finder desuden støtte i et svar af 24. juni 1979 fra Ministeriet for Skatter og Afgifter på et spørgsmål fra Folketingets skatte- og afgiftsudvalg. Her fremgår det, at en momsregistreret virksomhed som både har aktiviteter der er omfattet af bilaget og aktiviteter der falder uden for bilaget, vil få delvis tilbagebetaling af elafgiften for de aktiviteter der ikke er omfattet af bilaget.¹⁴³ I spørgsmål 6 stillet i forbindelse med behandlingen af lovforslaget til vandafgiftsloven af 1993, henvises der til Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984. Heri fremgår det på linje med svaret af den 24. juni 1979, at momsregistrerede virksomheder kun kan få godtgørelse for afgiften af den elektricitet der er anvendt til den godtgørelsesberettigede aktivitet.¹⁴⁴

Det må antages, i overensstemmelse med de ovenfor refererede svar, at virksomheder som har såvel godtgørelsesberettigede aktiviteter som ikke godtgørelsesberettigede aktiviteter, skal underkastes en vurdering af hver enkelt aktivitet, for derved at vurdere om den berettiger til tilbagebetaling. I den forbindelse er det de aktiviteter virksomhedens udøver, og ikke virksomhedens betegnelse der er afgørende for hvorvidt virksomheden er omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven. Ud fra en helhedsvurdering af virksomhedens aktiviteter, skal der foretages en skønsmæssig fordeling af aktiviteterne. Herefter gives der adgang til godtgørelse af elafgiften for aktiviteter der omfatter en produktion og afsætning af varer, mens aktiviteter der omfatter salg af service- og tjenesteydelser ikke er berettiget til godtgørelse af elafgiften, da disse er omfattet af

¹⁴² Den juridiske vejledning: E.A.4.6.3.2 Godtgørelse af afgift af elektricitet

¹⁴³ LFF 1978-1979.1.230, bilag 13, side 1

¹⁴⁴ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, side 5

bilag 1 til elafgiftsloven. Problemstillingen med fordeling af aktiviteterne for virksomheder med blandende aktiviteter, er opstået og behandlet flere gange i praksis vedrørende bureauvirksomhed.

Disposition ses bl.a. i den tidligere omtalte kendelse fra Landsskatteretten, refereret i SKM2002.374.LSR. Sagen omhandlede en oversættelsesvirksomhed der både havde aktiviteter med oversættelse, men også med salg af papir og datatilbehør. Hvor virksomhedens aktiviteter med oversættelse blev anset for bureauvirksomhed, blev salget af papir og datatilbehør i stedet vurderet som en levering af en vare. Landskatteretten vurderede at salget af papir og datatilbehør ikke kunne anses som en integreret del af virksomhedens oversættelsesaktiviteter, og derfor var virksomheden berettiget til en forholdsmæssig godtgørelse af elafgiften svarende til den forholdsmæssige del af omsætningen, der stammede fra salg af varer og datatilbehør.¹⁴⁵ Afgørelsen afspejler hvordan den forholdsmæssige vurdering skal foretages. Det afgørende i vurderingen er hvorvidt aktiviteten udgør en integreret del af de aktiviteter virksomheden har, der falder indenfor bilagets anvendelsesområde. Hvis aktiviteten vurderes at være en integreret del af selskabets basale aktiviteter, foretages der ikke en opdeling af aktiviteterne. F.eks. blev alle aktiviteter foretaget af en markedsanalysevirksomhed anset for omfattet af bureaubegrebet, jf. SKM2001.488HR. Foruden at foretage markedsanalyser, fremstillede og solgte virksomheden desuden cd-rom og edb-disketter. Momsnævnet vurderede i dette tilfælde at denne fremstilling af cd-rom og edb-disketter var en integreret del af markedsanalysevirksomheden. Derfor fik virksomheden heller ikke adgang til godtgørelse for denne del af sine aktiviteter. Markedsanalysevirksomheden indbragte derefter sagen for Landsretten. Landsretten lagde i sin afgørelse vægt på at viderebringelsen af virksomhedens ydelser i form af rapporter, disketter og cd-rom fremstillet på egne maskiner, ikke medførte at virksomheden kunne betragtes som vareproducerende. Landsretten fandt således ikke grund til i afgiftsmæssig henseende at opdele virksomhedens aktiviteter. Højesteret tilsluttede sig Landsrettens vurdering i sagen, og stadfæstede herefter afgørelsen.¹⁴⁶

Et andet eksempel på en afgørelse der håndterer reglerne om kombineret anvendelser er SKM2004.386.HR. Her blev en landboforenings ydelser i form af rådgivnings- og andre service- og tjenesteydelser anset for omfattet af bilaget. Sagen omhandlede hvorvidt de enkelte virksomhedsaktiviteter i en landboforening var omfattet af bilaget til elafgiftsloven. Told- og Skatteregionen havde anført at de sidestillede foreningens regnskabs- og rådgivningsydelser med sådanne ydelser som revisorer og rådgivende ingeniører varetog. Foreningens aktiviteter vedrørende ejendomskontor og ejendomsformidling vurderede Told- og Skatteregionen var

¹⁴⁵ SKM2002.374.LSR, side 11

¹⁴⁶ SKM2001.488.HR, side 4

omfattet af punktet "mæglere" i bilaget.¹⁴⁷ Skatteministeriet som var sagsøger i sagen, gjorde i stedet gældende at alle foreningens aktiviteter måtte anses for bureauvirksomhed. Dette med henvisning til forarbejderne og formålet i elafgiftsloven samt praksis på området. Herefter fremførte Skatteministeriet at hvis en virksomheds ydelser bestod i rådgivning af kunder, måtte disse anses for selvstændige serviceydelser, omfattet af bureaubegrebet i elafgiftsloven.¹⁴⁸

I Landsretten blev sagen afgjort med dissens. To af dommere var enige med Skatteministeriet og udtalte at foreningens aktiviteter bestod i en afsætning af service- og tjenesteydelser, hvilket efter deres karakter kunne anses for bureauvirksomhed.¹⁴⁹ Én dommer var uenig i dette og fandt at foreningens aktiviteter som vedrørte "planteavl", "kvægavl", "kvægproduktion" og "svineproduktion" samt "husholdning" og "forsikring", ikke kunne omfattes af bureauvirksomhed. Dommeren var dog enig med de øvrige dommere om aktiviteterne vedrørende "regnskab" og "ejendomskontoret", som omfattedes af bureaubestemmelsen i bilaget. Da afgørelsen afsiges efter stemmeflertallet, blev landboforeningen ikke berettiget til godtgørelse af elafgift for de omhandlede aktiviteter.¹⁵⁰ Sagen blev herefter indbragt for Højesteret, som tilsluttede sig Landsrettens begrundelse og herefter stadfæstede afgørelsen.¹⁵¹ Landboforeningens aktiviteter blev dermed anset for omfattet af bureaubegrebet i elafgiftsloven.

Afgørelsen tydeliggør at hver enkelt aktivitet virksomheden har skal vurderes individuelt, for da at kunne vurdere om den pågældende aktivitet falder indenfor eller udenfor bilagets anvendelsesområde. Såfremt der opstår usikkerhed om under hvilken virksomhedsbetegnelse de forskellige aktiviteter henhører, skal der foretages en vurdering af om aktiviteten udgør en afsætning af varer eller en afsætning af service- og tjenesteydelser. Dog bliver der i ovenstående praksis, ikke givet noget reelle fortolkningsbidrag der helt konkret angiver hvilke momenter der skal benyttes ved vurderingen og hvordan opdelingen skal foretages. Det angives blot at virksomheden skal bedømmes som en helhed. Samt at hvis de ellers godtgørelsesberettigede aktiviteter udgør en integreret del af virksomhedens basale aktiviteter, foretages der ikke en opdeling af aktiviteterne, på trods af at den sekundære udførte aktivitet ellers ikke ville være omfattet af bilaget til elafgiftsloven.

¹⁴⁷ SKM2004.386.HR, side 5

¹⁴⁸ SKM2004.386.HR, side 11

¹⁴⁹ SKM2004.386.HR, side 12

¹⁵⁰ SKM2004.386.HR, side 13

¹⁵¹ SKM2004.386.HR, side 14

6 Konklusion

Formålet med det foreliggende kandidatspeciale har været at beskrive hvordan bureauer oplistet i bilag 1 til elafgiftsloven fortolkes og defineres. Samtlige af specialets behandlede problemstillinger vil i nedenstående afsnit sammenfattes i en endelig konklusion.

Ud fra ovenstående analyse kan det konkluderes at bilag 1 til elafgiftsloven, har givet anledning til en del fortolkningsproblemer. Allerede ved lovens indførelse i 1979, blev bilaget mødt med kritik af, at sondringen af de oplistede erhverv var uskarp. Bilaget indeholder en udtømmende oplistning af 8 erhverv, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til godtgørelse. Selvom oplistningen er udtømmende, er problemet med anvendelsen at begreberne er for vagt definerede og der helt generelt mangler en uddybning af hvad der præcis skal forstås ved afsætningen af de nævnte ydelser. Det virker desuden problematisk at der i lovteksten henvises til en afsætning af ydelser der ikke giver adgang til godtgørelse, mens der i selve bilaget i stedet opregnes specifikke erhverv hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling. Ud fra forarbejderne til vandafgiftsloven og de af skatteministeren afgivne svar vedrørende denne problemstilling, fremgår det at det er den pågældende virksomheds aktiviteter og ikke betegnelse, der er afgørende for hvorvidt virksomheden er omfattet af bilaget. Således har virksomhedens branchenummer heller ikke betydning for afgrænsningen.

Særlig har erhvervet "bureauer" som listet i bilaget, givet anledning til fortolkningstvivl, hvilket mængden af praksis på området vidner om. Bureauer fremtræder efter en naturlig sproglig forståelse ikke klart defineret, hvorfor det også kan undre at der ikke fra lovgivers side allerede fra starten blev foretaget en mere klar definition af begrebet.

Vedrørende fortolkningen af begrebet, blev det i 1979 angivet af skatteministeren at bureauvirksomheder skulle forstås som virksomheder der udøvede selvstændige servicefunktioner. Hverken i lovteksten, forarbejderne eller i Told- og Skattestyrelsens reglement fra 1984, er der foretaget en uddybning af hvilke aktiviteter der har betydning for vurderingen. Forarbejderne eksemplificerer bureauerne ud fra forskellige virksomhedsformer der er omfattet af bureaubegrebet, formentlig i et forsøg på at gøre afgrænsningen heraf nemmere for virksomhederne. Fælles for disse nævnte eksempler på bureauer, er at de hovedsageligt afsætter ydelser som består i formidling af viden og analyser.

Der mangler således fortsat en præcis definition af hvordan et "bureau" skal defineres og fortolkes. Af praksis fremgår det, at det alene er aktiviteten der er afgørende for om en virksomheds aktiviteter er omfattet af bureaubegrebet i bilagets forstand. I forbindelse hermed er det den

gennemgående opfattelse, at der skal foretages en helhedsvurdering af virksomhedens aktiviteter, for derved at konstatere hvorvidt virksomheden er omfattet af bureaubegrebet. Sondringen af hvorvidt den givne virksomheds aktiviteter består i en afsætning af selvstændige service- og tjenesteydelser eller en produktion og salg af varer, er meget tydelig og vægtes i praksis. Såfremt virksomheden afsætter selvstændige service- og tjenesteydelser, bliver virksomheden i vidt omfang anset for omfattet af bureaubegrebet. Hvis den givne virksomhed ud over en afsætning af service- og tjenesteydelser, også producerer varer vurderes det hvorvidt produktionen udgør en integreret del af virksomheden. Såfremt produktionen sker i tilknytningen til afsætningen af service- og tjenesteydelserne anses aktiviteterne som en helhed, og der gives ikke adgang til godtgørelse.

Det kan udledes af den i specialet behandlede praksis, at bureaubegrebet anvendes som et relativt bredt begreb, der ikke kun dækker aktiviteter bestående af formidling i snæver forstand. I praksis er det diskuteret hvorvidt der kan anvendes en udvidende eller indskrænkende fortolkning af begrebet, dette under henvisning til grundlovens § 43. Domstolene tillader at der anvendes en relativ bred ordlydsfortolkning vedrørende bureauerne som listet i bilaget. Der gives dog ikke nogle reelle fortolkningsbidrag, der helt konkret angiver hvilke momenter, der skal benyttes til vurdere virksomhedernes aktiviteter. Med tanke på bilagets brede anvendelsesområde, og usikkerheden omkring fortolkningen af bureauer, kan det undre at der fra praksis side ikke i højere grad er foretaget vurderinger af konkrete aktiviteter, for derigennem at tydeligere hvilke parametre der lægges vægt på.

Af Told- og skattevæsenets reglement fra 1984, fremgår det at edb-bureauer ikke er omfattet af bilaget og dermed godt kan få godtgørelse af elafgiften. For at blive betragtet som et edb-bureau er det for det første en betingelse at virksomheden får alt nødvendigt grunddata leveret af virksomhedens kunder. For det andet skal brugen af edb ske som led i afsætningen af selvstændige edb-serviceydelser og brugen heraf må ikke indgå som et naturligt hjælpemiddel til selskabets basale aktiviteter.

Forbrugskriteriet nævnes kort i forbindelse med behandlingen af datacentre. Det kan konstateres at der er sket en udvikling i forbrugskriteriet i relation til bureauer. Praksis er et udtryk for at forbrugskriteriet i en vis grad har rykket sig, fra en vurdering der gik på hvad parterne havde aftalt, til pludselig også at handle om hvorvidt der er opsat en bestemt teknisk installation. Dette var afgørende i de bindende svar fra SKAT, hvor det ved vurderingen af forbrugskriteriet blev tillagt betydning hvorvidt strømmen gennemløb et UPS-batteri ved serveren.

Der er således flere uklarheder i forbindelse med fortolkningen af bureauer som listet i bilag 1 til elafgiftsloven. Usikkerheden om fortolkningen af bilaget, er højst sandsynligt også en medvirkende årsag til at regeringen i energiaftalen indgået i 2018, var enige om at afskaffe bilaget. Sletningen af bilaget er endnu ikke vedtaget som lovforslag, men det forventes fortsat at bilaget afskaffes fra år 2023.

7 Abstract

This Master's Thesis contains an analysis of the lack of access to reimbursement for agencies covered by Appendix 1 to the Danish Electricity Tax Act.

According to applicable law, VAT-registered companies can reimburse the tax on electricity consumed for process purposes; However, for certain companies listed in appendix 1 to the Danish Electricity Tax Act, the reimbursement is not possible. The appendix is titled "List of VAT registered companies, whose sales of services do not allow for the reimbursement of the electricity tax", cf. § 11, Subsection 1. The appendix specifies following types of companies: lawyers, architects, agencies (such as security agencies and marriage agencies among others), surveyors, brokers, advertisers, accountants and engineer consultants.

A political majority has agreed to remove the appendix from the Danish Electricity Tax Act, but the bill has not yet been drafted. However, the change is expected to enter occur from 2023. If the bill is adopted, then companies listed in appendix 1 to the Danish Electricity Tax Act, will be able to receive reimbursement equally with the companies that are not covered. Although the appendix will most likely be discontinued from 2023, the ruling on retrial, cf. the Tax Administration Law, makes the handling of the subject remain highly relevant.

This Master's Thesis deals solely with the issue of "agencies" referred to in the appendix. The issue concerning "agencies" contains several elements since, neither the appendix nor the legislative work specifies what exactly defines an "agency", and therefore, most of its delimitations are created through case law. By analyzing applicable law the thesis describes what defines an agency and the issue regarding companies which have both activities considered eligible for reimbursement and activities which are included in the appendix and, therefore, not are entitled to reimbursement. The exception for electronic data processing agencies in the appendix, is also to be described.

The purpose of the appendix was to indemnify companies who produced and sold products for the electricity tax, but not the companies who sold services. The Danish Water Tax Act contains important interpretation contributions, as the Act contained a similar appendix. It is apparent from the legislation, that it is the activity the company performs and not whether the company used the designation "agency" in its name, which determined this designation. Additionally, nor does the company's industry code have any importance. Instead, an overall assessment of the company's activities must be made, and these must be categorized as sales of services. In addition, the broad wording interpretation must be kept in mind.

According to the legislative work and case law, companies with professions where some of their activities are eligible for reimbursement and some are not, are only allowed reimbursement for the activities that are not covered by the appendix.

As for the exception of electronic data processing agencies, is it not specified in the legislation why these particular agencies are not covered by the appendix. However, it must be assumed that the exception is made, due to the criticism from the Danish Tax Secretariat (Erhvervenes Skatteseekretariat) when the appendix was introduced. According to caselaw, the distinction between an electronic data processing agency and a company who more or less uses electronic data processing in connection with the running of the company, is that electronic data agencies are identified as companies who sells actual electronic data processing services, while other agencies are companies who are only using electronic data processing as a natural aid in the performance of the services in which the company otherwise allocates.

During the past few years the Danish Fiscal Council has given numerous binding rulings about the access to reimbursement of the electricity tax for data centers. According to the binding rulings, the data centers have access to reimbursement for the use of servers if the electricity is consumed by servers that are powered by UPS. However, if the servers aren't powered by UPS, the data centers do not have access to reimbursement. According to the "consumption criterion" this doesn't cohere with similar rulings in the field of reimbursement.

8 Litteratur og kildefortegnelse

Regulering:

Lov nr. 1556 af 13/12/2016 om ændring af lov om afgift af elektricitet

Lovforarbejdere og betænkninger

Folketingstidende 1978-1979, Forhandlinger, VIII

Folketingstidende 1978-1979, Tillæg B

LFF 1976-1977.2.14: Forslag til Lov om afgift af elektricitet, fremsat den 2. marts 1976

LFF 1978-1979.1.230: Forslag til Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet

LFB 1976-1977.2.13-16 af 5. marts 1977: Betænkning over 1. forslag til ændring af lov om afgift for ekspedition af udstykningsager. 2. forslag til lov om afgift af elektricitet og 3. forslag til lov om ændring af lov om stempelafgift

LFF 1992-1993.1.303: Forslag til Lov om afgift af ledningsført vand, fremsat den 19. maj 1993

LFF 2004-2005.1.124 Forslag til lov om ændring af lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af elektricitet, lov om afgift af ledningsført vand og lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v., fremsat den 17. november 2004 af skatteministeren

2010/1 LSF 195: Forslag til Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet, lov om tobaksafgifter, lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. og forskellige andre love, fremsat den 27. april 2011 af skatteministeren

2016/1 LSF 25: Forslag til Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet, fusionsskatteloven og selskabsskatteloven, fremsat den 5. oktober 2016 af skatteministeren

2016-17 – L25 – Bilag 1: Høringsskema og høringssvar, fra skatteministeren, 5. oktober 2016

Bøger

Høgsbro, Mette Holm: Skatte- og afgiftsprocessen, 1. udgave, 1. oplag, Jurist og Økonomforbundets Forlag 2010

Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 1. udgave, 1. oplag, Jurist og Økonomforbundets Forlag 2014

Evald, Jens og *Schaumburg-Müller*, Sten: Retsfilosofi, Retsvidenskab & Retskildelære, 1. udgave, 7. oplag, Jurist og Økonomforbundets Forlag 2014

Artikler, tidsskrifter og publikationer

Energiaftale af 29. juni 2018, findes på energi, forsynings- og klimaministeriets hjemmeside www.efkm.dk

Energistyrelsen: Dansk energipolitik gennem 40 år -fra energikrise i 1970'erne mod uafhængighed af fossil energi i 2050, Flemming Nielsen, Maj 2016.

www.erhvervsstyrelsen.dk: Liberale erhverv. Tilgængelig på <https://erhvervsstyrelsen.dk/liberale-erhverv>

Sidst besøgt den 22. oktober 2018.

www.virk.dk: Indberet. Tilgængelig på

<https://indberet.virk.dk/myndigheder/stat/ERST/Branchekode>

Sidst besøgt den 25. oktober 2018

Tfs 2005,385: Står bilaget til elafgiftsloven for forfald, Lone Gjørret

Retspraksis og administrativ praksis

Afgørelser fra Højesteret

SKM2001.488.HR

SKM2004.386.HR

SKM2005.394.HR

Afgørelser fra Vestre og Østre Landsret

SKM2003.160.VLR

SKM2005.38.VLR

SKM2003.462.ØLR

Afgørelser fra Landsskatteretten

Tfs1999.904

Tfs2000.681

SKM2002.374.LSR

SKM2004.289.LSR

SKM2004.428.LSR

SKM2008.670.LSR

SKM2011.178.LSR

Afgørelser fra Momsnævnet

Tfs1998.432

Bindende svar fra Skatterådet

SKM2013.753.SR

SKM2014.188.SR

SKM2016.527.SR

SKM2017.459.SR

SKM2018.250.SR

SKAT-meddelelser

SKM2006.137.SKAT

SKM2016.571.SKAT

Vejledninger

Den juridiske vejledning 2018-2

Vedlagte bilag

Bilag 2 til ændringsloven af 1979, vedrørende lovforslag L 230 - afgift af elektricitet, indeholder kommentar fra Erhvervenes Skatteseekretariat

Bilag 13 til ændringsloven af 1979, indeholder spørgsmål 5 og svaret herpå

Bilag 16 til ændringsloven af 1979, indeholder spørgsmål 2 og svaret herpå

Bilag 22 til ændringsloven af 1979, indeholder spørgsmål 17 og svaret herpå

Bilag 13 til vandafgiftsloven af 1993, indeholder spørgsmål 6, 11 og 12 og svarerne herpå