

En analyse af Gadebelysningsdommens påvirkning på forbrugskriteriet

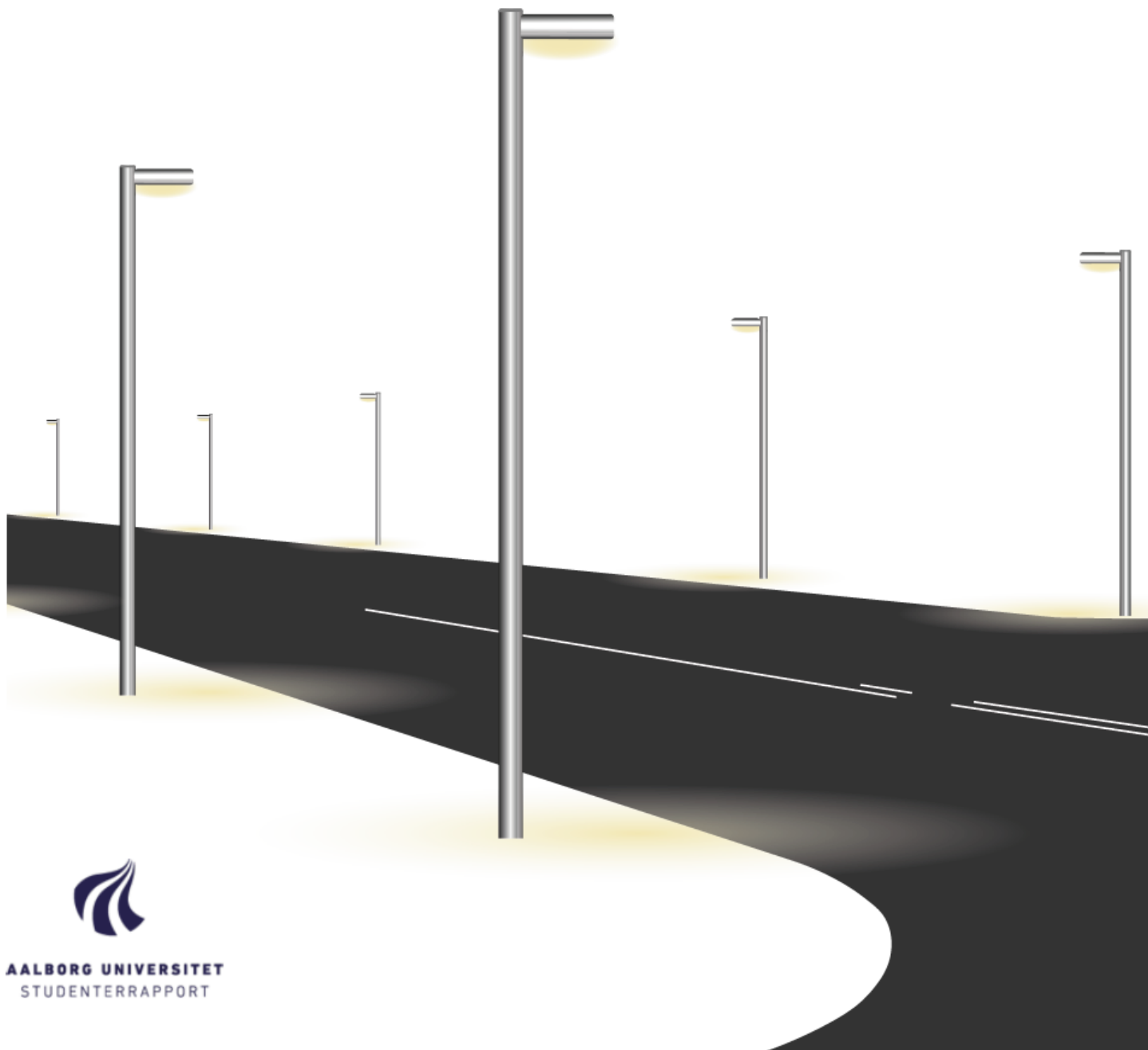
Juridisk kandidatspeciale

Aalborg Universitet

Maj 2019

Simon Skovsgaard Pedersen

Christoffer Arensdorff Kristensen



Titelblad

Uddannelse: Kandidatuddannelsen i erhvervsøkonomi-jura ved Aalborg Universitet

Fagmodul: Kandidatspeciale (30 ECTS)

Titel: En analyse af Gadebelysningsdommen påvirkning på forbrugskriteriet

Anslag: 167.995

Fagområder: Moms- og afgiftsret

Vejleder: Charlotte Sørensen

Forfattere: Simon Skovsgaard Pedersen
Christoffer Arensdorff Kristensen

Afleveringsdato: 20. maj 2019

Abstract

Based on Danish law, this master's thesis comprises of an analysis of the effect the court's ruling SKM2005.394.HR has had on the development of the consumption criterion. The court ruling SKM2005.394.HR, also known as the ruling of street lighting, concerns with an operating service company which has been tasked with attending to the street lighting of a municipality, who wants the expenditure on the electricity used for this purpose, documented. The interesting case about this court ruling settlement thus becomes whether the operating service company can be viewed upon as the actual consumer of the electricity, which is a condition for obtaining tax compensation.

The thesis is based on the application of the legal method. The purpose of this specific method is to describe, interpret/analyze and systematize in order to make a professional presentation of the court ruling settlement in question. In particular the method has been applied to analyze legislation, legislative changes and verdicts among other legislative documents.

The way in which the ruling of street lighting has developed through different branches of authority, illustrates several interesting elements of the consumption criterion, which is the reason behind analyzing several different verdicts concerning the ruling of street lighting.

The ruling of street lighting illustrates the uncertainty in legislation concerning how the actual consumer is defined. The ruling of street lighting ultimately ends up changing the legislation concerning the documentation of taxes in relation to street lighting, which leads to legislators changing the legislation on taxes on electricity two times. From the analysis it is learned that the ruling of street lighting sets a precedent for the way the evaluation of the consumption criterion is supposed to be carried out correctly. In more detail it is learned that it is not sufficient to only include isolated underlying criteria for the consumption criterion but that it is necessary to carry out an overall and general evaluation.

The ruling of street lighting's effect on the consumption criterion is further analyzed where it is clearly shown that the ruling of street lighting is applied as a foundation for comparison and that the underlying criteria to a greater extent are used in an overall evaluation. Besides this it is clear that the ruling of street lighting has great value as a precedent and to a higher degree is used as a contribution when in a practical setting, it is settled which party can be viewed as the actual consumer.

Furthermore it is concluded that the ruling of street lighting has moved the legislative condition for the consumption criterion and that it has set a precedent for how the consumption criterion is applied correctly in a practical setting. Besides this the ruling of street lighting has supported the underlying criteria for the consumption criterion as well as cemented the fact that the consumption criterion should consist of an overall evaluation with contribution from several underlying criteria.

Indholdsfortegnelse

1. Emnefelt.....	6
1.1. Indledning	6
1.2. Problemformulering.....	6
1.3. Metode og retskilder	7
1.4. Afgrænsning	9
1.5. Opgavens opbygning	10
2. Gadebelysningsdommens prøvelse	11
2.1. Indledning	11
2.2. Den oprindelige elafgiftslovs § 11, stk. 1 og dens ændring.	11
2.3. Gadebelysningsdommen	13
2.3.1. Gadebelysningsdommen ved Skattestyrelsen 12. juni 2001.....	13
2.3.2. Gadebelysningsdommen ved Landsskatteretten d. 19. juni 2002	15
2.3.3. Gadebelysningsdommen ved Vestre Landsret d. 18. februar 2004	20
2.3.4. Gadebelysningsdommen ved Højesteretten 16. september 2005.....	26
2.4. Delkonklusion	29
3. Ændring af praksis og Elafgiftsloven grundet Gadebelysningsdommen	31
3.1. Indledning	31
3.2. Skattestyrelsens styresignal på baggrund af Gadebelysningsdommen.....	31
3.3. Lovændringer af Elafgiftsloven som følge af Gadebelysningsdommen	33
3.3.1. Lovændring L 207	33
3.3.2. Lovændring L 64 A	36
3.4. Delkonklusion	38
4. Gadebelysningsdommens påvirkning og udvikling af forbrugskriteriet gennem praksis....	40
4.1. Indledning	40
4.2. Kriteriernes udvikling gennem praksis	40
4.2.1. Egen regning og risiko.....	41
4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer	44
4.2.3. Nyttekriteriet	51
4.3. Gadebelysningsdommens påvirkning på forbrugskriteriet i nyere praksis	54
4.4. Delkonklusion	60

5. Konklusion..... 62
6. Litteraturliste 65

1. Emnefelt

1.1. Indledning

For danske virksomheder der forbruger store mængder energi, og som betaler store summer i energifgifter, kan det have afgørende betydning, om virksomhederne er berettiget til afgiftsgodtgørelse af energifgifter. Godtgørelse af energifgifter er med til at sikre, at de danske virksomheder kan konkurrere med udenlandske virksomheder. Bliver de pågældende virksomheder ikke berettiget til godtgørelse af energifgifter, kan afgiftsbyrden udhule virksomhedernes provenu, hvorved de danske virksomheder kan få svært ved at konkurrere med udenlandske virksomheder. Hjemlen til godtgørelse af energifgifter findes bl.a. i Elafgiftslovens § 11, stk. 1.¹ En af betingelserne for afgiftsgodtgørelse er, at man bliver anset som den egentlige forbruger, hvilket går under betegnelsen forbrugskriteriet.

Det er således essentielt for danske virksomheder med et stort elforbrug at få afklaret, om de er berettiget til afgiftsgodtgørelse. Det er derfor afgørende, at retstilstanden for de betingelser der ligger til grund for afgiftsgodtgørelsen fremgår klart. Forbrugskriteriet, der indgår som en betingelse for afgiftsgodtgørelse, giver anledning til en række tvister i praksis, hvorfor det er væsentligt at belyse de vurderinger, der ligger bag, herunder hvad der har præget forbrugskriteriets retsstilling.

Det vil i dette projekt blive analyseret, hvordan Gadebelysningsdommen har påvirket forbrugskriteriets udvikling, og dermed udledt i hvilket omfang Gadebelysningsdommen har påvirket praksis i forhold til vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Dette vil blive gjort med udgangspunkt i Gadebelysningsdommen, der startede d.12 juni 2001 ved Skattestyrelsen, og endte ved Højesteret d.16 september 2005.² Analysen vil inddrage samtlige instansers behandling af Gadebelysningsdommen med det formål at få et fuldstændigt og sammenhængende billede af, hvordan vurderingen der ligger til grund for forbrugskriteriet bliver foretaget, og dermed hvad der skaber præcedens for fremtidige afgørelser.

¹ LBK nr. 308 af 24/03/2017

² Sagen starter ved Told- og skattestyrelsen SKM2001.215.TS. Sagen prøves ved Landsskatteretten SKM2002.492.LSR. Sagens ankes til Vestre Landsret SKM2004.109.VLR. Sagen ankes til Højesteret SKM20005.394.HR

1.2. Problemformulering

Gadebelysningsdommens påvirkning på forbrugskriteriet i forhold til Elafgiftsloven.

1. Har forbrugskriteriet og Elafgiftsloven ændret sig på baggrund af Gadebelysningsdommen?
2. Påvirker Gadebelysningsdommen stadig, hvordan forbrugskriteriet bliver vurderet, og hvornår bliver en virksomhed anset for at opfylde forbrugskriteriet efter gældende ret?

1.3. Metode og retskilder

Projektet er udarbejdet ved brug af den retsdogmatiske metode. Formålet med den valgte metode er at beskrive, fortolke, analysere og systematisere for dermed at komme frem til en faglig præsentation af gældende ret.³ For at nå frem til gældende ret vedrørende forbrugskriteriet for elektricitet er det vigtigt at forstå den bagvedliggende udvikling på området. Lov nr. 89 af 09/03/1977 § 11, stk. 1 samt sammenskrivningen der skete med loven ved LBK nr. 626 af 21/12/1983⁴ vil blive analyseret. Dette analyseres for at opnå en forståelse af, hvilke tanker lovgiver havde med netop § 11, stk. 1, da der ved brug af loven ved Gadebelysningsdommen herskede en vis retsikkerhed. Gadebelysningsdommen vil blive analyseret ved de forskellige instanser, for at forstå den udvikling der skete, og hvilken påvirkning Gadebelysningsdommen efterfølgende har haft på praksis. Til sidst vil projektet analysere nyere domspraksis for at nå frem til, hvad gældende ret er på området. Med denne systematisering vil gældende ret kunne beskrives, som den er i dag, med en forståelse af de tanker og det arbejde der ligger forinden. Med den valgte metode opnås der ikke en eviggyldig sandhed. Ved en ny lovændring eller med ny domspraksis, vil gældende ret blive ændret, hvorfor resultatet er forløbelig.⁵

Projektet tager udgangspunkt i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 og ændringer hertil. Denne paragraf vil blive analyseret, for at skabe en forståelse af gældende ret, samt skabe en forståelse af retsstillingens udvikling. Lovforarbejderne vil blive benyttet som fortolkningsbidrag og dermed bidrage til at skabe en helhedsforståelse i form af lovgivers tanker bag lovgivningen. For at kunne forstå lovens helhed efter den retsdogmatiske metode kræver det, at man forstår de bagvedliggende tanker og de grundlæggende principper.⁶ Lovforarbejderne anvendes kun som et fortolkningsbidrag, eftersom lovforarbejder ikke udgør en selvstændig retskilde.⁷

³ Evald, Jens, m.fl., (2004) s. 207 og Munk-Hansen (2018) s.204

⁴ Gadebelysningsdommen dømmes efter LBK nr. 689 af 17/09/1998, som har samme ordlyd som den første sammenskrivning

⁵ Evald, Jens, m.fl., (2004) s. 206

⁶ Evald, Jens, m.fl., (2004) s. 219 og 222-223

⁷ Munk-Hansen (2018) s. 261

De valgte afgørelser, love, lovændringer og styresignaler til besvarelse af problemformuleringen vil med brug af den retsdogmatiske metode blive analyseret objektivt og sagligt. Dog er det ikke muligt at beskrive virkeligheden absolut objektivt, eftersom der er knyttet ord og begreber hertil, hvilke har forskellige formål og funktioner. Det er ikke muligt at beskrive begreber og fænomener, som man ikke i forvejen kender til. Forbrugskriteriet og de bagvedliggende kriterier hertil vil blive fortolket og belyst ud fra hver enkelt doms faktum.⁸

Udgangspunktet for lovfortolkning er altid lovtekstens ordlyd, hvilket skaber en forudberegnelig retstilstand. Derfor er det fortolkningsprincip, der anvendes i projektet, en objektiv ordlydsfortolkning for at komme frem til en konkret udstrækning af Elafgiftslovens § 11, stk. 1.⁹ Ved Gadebelysningsdommens behandling af de tre første instanser bliver der foretaget en indskrænkende fortolkning. Der er beslutningstvung for den dømmende myndighed, hvorfor der skal træffes en afgørelse. En domstol må ikke lade en tvivl om en retsregels udstrækning føre til, at der ikke træffes en afgørelse. Derfor kan en afgørelse træffes med enten en ordlydsfortolkning, indskrænkende eller udvidende fortolkning.¹⁰ Ved en indskrænkende fortolkning, tager man et konkret tilfælde, der ud fra en naturlig forståelse af ordlyden ville være omfattet af reglen, og fortolker det undtaget fra reglen.¹¹

Elafgiftsloven og den valgte retspraksis bliver tillagt stor retskildeværdi, eftersom disse er bindende retskilder i dansk ret.

Der bliver i projektet taget stilling til det grønne reglements kapitel 23 fra 1984. Det grønne reglement blev anvendt før indførelsen af den juridiske vejledning. Reglementet bestod af fortolkningsinstrukser fra den overordnede skattemyndighed, som blev sendt ud til alle underordnede skattemyndigheder. Disse instrukser blev udsendt som cirkulærer. Cirkulærer behøver ikke have hjemmel for at blive udsendt, hvis man befinder sig i et under/overordnet forhold.¹² Hver gang et nyt cirkulære blev sendt ud, blev det tilføjet til det grønne reglement, hvorfor det grønne reglement er udtryk for gældende ret efter Skattestyrelsen. Borgerne kan ikke forpligtes af interne cirkulærer, ej heller kan de umiddelbart

⁸ Evald, Jens, m.fl., (2004) s. 215-216

⁹ Munk-Hansen (2014) s.276 og 281 – Retsvidenskabsteori bogen af Carsten Munk fra 2018 2. udgave kunne desværre ikke skaffes til denne del, hvorfor der refereres til 1. udgave fra 2014

¹⁰ Munk-Hansen (2014) s.274

¹¹ Munk-Hansen (2014) s.278

¹² Munk-Hansen (2018) s. 338

og direkte påberåbe sig rettigheder med støtte i et cirkulære. Der kan dog både fra borgernes og myndighedernes side henvises til et cirkulære, men det er ikke en bindende retskilde. Domstolene skal alene følge loven, hvorfor de ikke er underlagt et cirkulære. Dog kan borgeren have en forventning om at blive behandlet som andre borgere, hvorfor domstolene ikke ser bort fra cirkulærer, og slet ikke hvis de ikke er lovstridige.¹³

I Gadebelysningsdommen bliver Skattestyrelsens egne vejledninger brugt. Vejledninger forpligter ikke forvaltningen, men er blot gode råd til, hvordan området skal forstås. Vejledninger bidrager til en vis forvaltningspraksis, som borger og myndigheder kan indrette sig efter. Der bliver henvist til Punktafgiftsvejledningen, som i dag er erstattet af den juridiske vejledning. Den juridiske vejledning er udtryk for, hvad skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret er og har cirkulærestatus.¹⁴ Den juridiske vejledning opdateres to gange årligt, hvorfor den må være et udtryk for gældende ret.

1.4. Afgrænsning

Til besvarelse af problemformuleringen vil der alene blive anvendt dansk ret, hvorfor der afgrænses fra EU-retten og dennes praksis.

Ved analysen af domspraksis vil der alene blive taget stilling til det i afgørelserne, der har betydning for forbrugskriteriet efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1, og de kriterier der har indflydelse herpå. Forbrugskriteriet findes ikke kun i Elafgiftsloven. Ligeledes er det at finde i andre lovtekster, hvor der kan søges afgiftsgodtgørelse af energiafgifter. *“I medfør af elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder, bortset fra de i stk. 2 nævnte tilfælde, få tilbagebetalt afgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet. Tilsvarende bestemmelser findes i kulafgiftslovens § 8, stk. 1, gasafgiftslovens § 10, stk. 1, samt mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1”*¹⁵ I disse andre lovtekster, hvor forbrugskriteriet skal være opfyldt som betingelse for afgiftsgodtgørelse, er tilfældet det samme som ved Elafgiftsloven § 11, stk. 1. Hvornår en virksomhed kan anses som den egentlige forbruger af afgiftspligtige varer, er altså ikke beskrevet yderligere i forarbejderne til Elafgiftsloven, end hvad der kan udledes af en ordlydsfortolkning af loven. Den egentlige udvikling af forbrugskriteriet findes gennem praksis, hvorfor andre lovtekster og deres fortolkningsbidrag ikke vil

¹³ Munk-Hansen (2018) s.399

¹⁴ Munk-Hansen (2018) s. 341-342 og <https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434> “Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden”

¹⁵ SKM2008.340.LSR

blive inddraget eller analyseret i projektet. Projektets fokusområde er Gadebelysningsdommens påvirkning på forbrugskriteriet i Elafgiftsloven, herunder de lovændringer dommen har medført i Elafgiftslov § 11, stk. 1 og 2. Fokusområdet er således at forstå de ændringer, der er sket, samt den udvikling Gadebelysningsdommen har haft på nyere praksis.

1.5. Opgavens opbygning

I opgavens første kapitel (kapitel 2) opbygges en forståelse af baggrunden for Elafgiftsloven, herunder det originale indhold i Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Her vil der blive foretaget en analyse af lovteksten samt forarbejderne hertil. Sammenskrivningen af loven ved LBK nr. 689 af 17/09/1998 vil ligeledes blive analyseret, eftersom det er denne udgave af loven, der er gældende ret ved Gadebelysningsdommens prøvelse ved domstolene. Efterfølgende vil Gadebelysningsdommen ved alle fire instanser blive analyseret. Formålet med analysen ved alle fire instanser er, at forstå de vurderinger der finder sted af forbrugskriteriet, herunder vurderingernes og afgørelsernes udvikling. Ligeledes er opgavens formål at skabe en forståelse for, hvordan Gadebelysningsdommen har påvirket efterfølgende praksis relateret til vurderingen af forbrugskriteriet i forhold til, hvordan de bagvedliggende kriterier anvendes og inddrages.

I kapitel tre vil Skattestyrelsens styresignal SKM2006.137.SKAT blive analyseret. Styresignalet kom på baggrund af Gadebelysningsdommen, hvorfor det er interessant at inddrage, hvad der efter Skattestyrelsens egen vurdering er gældende ret. Efterfølgende vil lovændringerne L 207 og L 64 A af Elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 2 blive analyseret, for at forstå den lovgivningsmæssige udvikling der er sket i forhold til afgiftsgodtgørelse af elektricitet til belysning. Til sidst i kapitlet vil der blive taget stilling til, om Højesterets afgørelse ved Gadebelysningsdommen kan rummes efter lovændringerne.

I kapitel fire vil praksis efter Gadebelysningsdommen blive analyseret for at udlede, hvilken påvirkning Gadebelysningsdommen har haft på efterfølgende praksis relateret til forbrugskriteriet. Ligeledes bliver praksis analyseret, for at skabe en forståelse af den udvikling der er sket med kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet. Til sidst i kapitlet vil seneste praksis blive analyseret for at forstå gældende ret for forbrugskriteriet. Hertil bliver der taget stilling til hele forbrugskriteriet, hvordan de underliggende kriterier bruges og om skattemyndighederne foretager fyldestgørende vurderinger.

2. Gadebelysningsdommens prøvelse

2.1. Indledning

I dette kapitel vil den originale Elafgiftslov, Lov nr. 89 af 09/03/1977 § 11, stk. 1, blive analyseret for at opnå en forståelse for forbrugskriteriets tilblivelse i Elafgiftsloven, herunder forståelse for forbrugskriteriets fortolkningsmæssige udgangspunkt. Ændringen af forbrugskriteriet ved LBK nr. 626 af 21/12/1983 vil blive analyseret for at undersøge, om der er sket nogen egentlig ændring med forbrugskriteriet. Dette bliver gjort, da prøvelsen af Gadebelysningsdommen er foretaget ud fra LBK nr. 689 af 17/09/1998, og denne udgave indeholder samme forbrugskriterie som LBK nr. 626 af 21/12/1983.

Efterfølgende vil der blive foretaget en analyse af Gadebelysningsdommens prøvelse ved de forskellige instanser. Først vil Skattestyrelsens afgørelse SKM2001.215.TS blive analyseret for at forstå faktum i sagen, og hvilke kriterier der blev brugt ved fortolkningen af forbrugskriteriet. Derefter vil der blive kigget på afgørelserne ved henholdsvis Landsskatteretten SKM2002.492.LSR og Vestre Landsret SKM2004.109.VLR for at nå frem til en egentlig analyse af, hvilke kriterier der løbende bliver lagt vægt på, ved en vurdering af hvorvidt forbrugskriteriet er opfyldt. Til sidst analyseres Højesterets afgørelse ved SKM20005.394.HR for at opnå en forståelse af, hvordan forbrugskriteriet skal vurderes, og hvem den egentlige forbruger af elektriciteten er.

2.2. Den oprindelige elafgiftslovs § 11, stk. 1 og dens ændring.

Lov om afgift af elektricitet blev i 1977 fremsat ved Lov nr. 89 af 09/03/1977,¹⁶ for at sikre, at der blev indbetalt en afgift til staten. Når der blev forbrugt elektricitet her i landet, skulle der betales en afgift til statskassen efter den oprindelige Elafgiftslov § 1. Det samme krav gør sig gældende i dag. Der var også dengang et krav om, at virksomhederne skulle være registreret efter Merværdiafgiftsloven, og den forbrugte elektricitet skulle være forbrugt inden for virksomheden efter den oprindelige Elafgiftslov § 11, stk. 1.¹⁷ Hvis en virksomhed opfyldte disse krav, havde virksomheden dengang mulighed for at få afgiftsgodtgørelse, for den i virksomheden forbrugte elektricitet.¹⁸ Kravet om, at elektriciteten skal forbruges i virksomheden, benævnes også som forbrugskriteriet, og skal altid være opfyldt for at opnå afgiftsgodtgørelse.

¹⁶ <https://beta.folketingstidende.dk/ebog/19762A?s=135> s.134

¹⁷ <https://beta.folketingstidende.dk/ebog/19762A?s=135> s.135

¹⁸ <https://beta.folketingstidende.dk/ebog/19762A?s=135> s.135

Det kan ud fra de gamle lovbemærkninger til Elafgiftslovens almindelige bemærkninger udledes, at man gav muligheden for godtgørelse for at sikre, at danske virksomheder stadig ville kunne konkurrere på lige fod med udenlandske virksomheder.¹⁹ Der var dengang ikke taget stilling til afsætning af belysning, som der i dag fremgår i Elafgiftslovens § 11, stk. 2.²⁰ Loven blev d.1 januar 1984 ændret ved LBK nr. 626 af 21/12/1983, hvorved forbrugskriteriet blev ændret fra den oprindelige lovtekst. Ved ændring af ordlyden for forbrugskriteriet efter LBK nr. 626 af 21/12/1983 kom forbrugskriteriet efter § 11, stk. 1 til at lyde, som det forbrugskriterium der i dag fremgår i LBK nr. 308 af 24/03/2017. Muligheden for at opnå afgiftsgodtgørelse for forbrugt elektricitet i virksomheden kom til at lyde som følgende efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1: ”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov 1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet (...)”.²¹ Muligheden for afgiftsgodtgørelse består efter ordlyden af to forhold. Det første forhold er, at virksomheder skal være registreret efter merværdiafgiftsloven. Merværdiafgiftsloven § 1 siger, at ved erhvervmæssig levering af varer og ydelser her i landet, er virksomheden afgiftspligtig af denne levering. Når en virksomhed leverer elektricitet til en aftager her i landet, er denne levering omfattet af Merværdiafgiftsloven, hvorfor man efter merværdiafgiftsloven § 47 skal lade sig registrere hos Told- og Skatteforvaltningen.²² Man vil altså fra den dato, hvor man lader sig registrere, have mulighed for at opnå afgiftsgodtgørelse, såfremt det andet krav er opfyldt, eftersom de to krav er kumulative. Det andet krav for at opnå afgiftsgodtgørelse er, at den elektricitet man ønsker afgiftsgodtgørelse for, er blevet forbrugt af/i virksomheden til den normale virksomhedsdrift. Såfremt de to kumulative krav er opfyldt, er man som udgangspunkt berettiget til afgiftsgodtgørelse af elektricitet.

Ordlyden i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 virker simpel, men omfattende praksis på området har illustreret, at der forekommer en lang række grænsetilfælde, hvor det for virksomheder er særdeles vanskeligt at vurdere, om de kan opnå afgiftsgodtgørelse. Det ses f.eks. i Gadebelysningsdommen, hvor mange forskellige momenter indgår i vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. Særligt kan det være svært at gennemskue, hvornår en virksomhed opfyl-

¹⁹ <https://beta.folketingstidende.dk/ebog/19762A?s=137> s.137

²⁰ LBK nr. 308 af 24/03/2017

²¹ LBK nr. 626 af 21/12/1983

²² LBK nr. 760 af 21/06/2016

der forbrugskriteriet i forhold til, om elektriciteten er blevet forbrugt i/af virksomheden. Gadebelysningsdommen blev prøvet i perioden, hvor LBK nr. 689 af 17/09/1998 var gældende ret. Denne udgave af Elafgiftslovens § 11, stk. 1 har samme ordlyd som ved LBK nr. 626 af 21/12/1983.

2.3. Gadebelysningsdommen

2.3.1. Gadebelysningsdommen ved Skattestyrelsen 12. juni 2001

Gadebelysningsdommen har sin begyndelse ved SKM2001.215.TS. Spørger, EnergiGruppen Jylland Service A/S, ønsker svar på, om selskabet er berettiget til afgiftsgodtgørelse af den afgiftspligtige elektricitet, der bliver forbrugt i forbindelse med varetagelse af belysningsopgaver for kommunen. EnergiGruppen Jylland Service A/S som varetager belysningsopgaven, er et datterselskab til virksomheden EnergiGruppen Jylland A/S, som kommunen har etableret. EnergiGruppen Jylland Service A/S har påtaget sig den opgave at levere belysning til kommunen, hvilket bliver afregnet ud fra en samlet pris. I den samlede pris indgår udgifter til administration, vedligeholdelse, renovering og overvågning af anlægget. Ligeledes er forbruget af elektricitet indeholdt i prisen, hvorfor dette ikke er en særskilt opkrævning, der kommer på baggrund af det egentlige forbrug. Betalingen sker med en på forhånd aftalt pris uanset mængden af elektricitet forbrugt til belysning. Efter aftalen er der kalkuleret med et årligt forbrug på 3.5 mio. kWh til belysning. EnergiGruppen Jylland Service A/S har til opgave at drive og vedligeholde vejbellysningsanlægget i kommunen, hvorfor det er EnergiGruppen Jylland Service A/S, der står med ansvaret og risikoen. De skal således agere, såfremt der opstår fejl og mangler. EnergiGruppen Jylland Service A/S er momsregistreret, hvorfor det første krav i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 er opfyldt, for at selskabet kan opnå afgiftsgodtgørelse.

Tvisten har efter EnergiGruppen Jylland Service A/S' repræsentant principiel karakter, eftersom mange andre kommuner og serviceselskaber der varetager gadebelysning ønsker belyst, om de kan få godtgjort afgiften af elektricitet hertil. Det er således en afgørelse, der kan få direkte og stor betydning for en række af landets øvrige kommuner.

Til bedømmelsen af spørgsmålet henviser Skattestyrelsen til Punktafgiftsvejledningen afsnit F.6.2.1, der lyder på følgende: *"Endvidere kan virksomheder mv., som varetager drift af gadebelysning, ikke opnå afgiftsgodtgørelse af afgiften af forbruget af elektricitet hertil".*²³ Ligeledes bliver der fra Punktafgiftsvejledningen henvist til afsnit F.6.2.3, som lyder på følgende: *"Virksomheder, der er frivilligt registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom, kan ikke få godtgjort afgift af*

²³ SKM2001.215.TS

elektricitet og varme (og vand), som lejereren har forbrugt. Dette gælder også hvor huslejen indeholder betaling for elektricitet og varme. I 1988 resolverede den daværende skatteminister, at idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivillig registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom, kan få godtgjort afgifterne af olie, el, gas og kul, som anvendes til belysning, opvarmning mv”.²⁴ Det kan ud fra disse henvisninger fra Skattestyrelsens side konkluderes, at der bliver lagt stor fokus på, hvem den egentlige forbruger af belysningen er, og om elektriciteten til den forbrugte belysning kan anses som være forbrugt til en integreret del af virksomheden. Derfor kan et hotel opnå afgiftsgodtgørelse for den forbrugte elektricitet til hotelværelser, selvom det er gæsten der forbruger elektriciteten. Den egentlige forbruger er i dette tilfælde hotellet, eftersom elektriciteten hertil bliver anset som en integreret del af udlejningen, da det er inden for de fysiske rammer. Skattestyrelsen finder ikke, at EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten til belysning. Det er efter Skattestyrelsens opfattelse, at det må være den enkelte borger, samt de virksomheder der befinder sig i kommunen, der skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, eftersom det er dem der benytter og får glæde af belysningen.

Aftalen mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland Service A/S består af en overordnet betaling, hvor alle ydelserne fra serviceselskabet falder under. Dermed er der betalt for den indkøbte elektricitet, med et beløb der ikke har betydning for, om forbruget til elektriciteten bliver større eller mindre end forventet. Udgifterne til elektriciteten er viderefaktureret uden specifikationer, hvorfor det altså er EnergiGruppen Jylland Service A/S, der står med risikoen, hvis udgifterne og forbruget af elektricitet stiger. Skattestyrelsen finder ikke, at det har nogen betydning, at selve udgiften til den forbrugte elektricitet er indeholdt i den samlet betaling, og altså ikke er faktureret særskilt. Skattestyrelsen tager stilling til, om viderefakturering uden specifikationer har en betydning for forbrugskriteriet, hvilket ikke blev afgørende i den endelige vurdering. Der kan argumenteres for, at det netop er EnergiGruppen Jylland Service A/S, der forbruger elektriciteten til belysning i kommunen, da elektriciteten indgår i en produktionsproces, hvoraf belysningen produceres. Dette taler for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skal anses som værende den egentlige forbruger af elektriciteten. Det er netop EnergiGruppen Jylland Service A/S der står med det egentlig ansvar, hvilket de gør for egen regning og risiko. Udgiften til forbruget af elektricitet bliver ikke viderefaktureret til kommunen. Der bliver altså fra kommunens side betalt et fast beløb, hvilket betyder, at serviceselskabet står med risikoen, hvis

²⁴ SKM2001.215.TS

udgifterne til strømmen overstiger det allerede betalte beløb. Det burde anses for at være inden for EnergiGruppen Jylland Service A/S fysiske rammer at elektriciteten bliver forbrugt, da det netop er EnergiGruppen Jylland Service A/S eneste formål at producere og stå for drift af belysning af opkøbt elektricitet, hvorfor det må være en integreret del af aftalen, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skaber varen lys af elektricitet.

2.3.2. Gadebelysningsdommen ved Landsskatteretten d. 19. juni 2002

EnergiGruppen Jylland Service A/S var ikke enige i Skattestyrelsens vurdering og ankede afgørelsen til Landsskatteretten ved SKM2002.492.LSR. Ved Landsskatteretten nedlagde EnergiGruppen Jylland Service A/S' repræsentant påstand om, at selskabet fortsat var berettiget til afgiftsgodtgørelse af elektricitet efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Repræsentanten underbyggede sit argument med, at der i lovteksten kun er to kriterier der skal være opfyldt for, at man som virksomhed er berettiget til afgiftsgodtgørelse. Selskabet skal være momsregistreret, og elektriciteten skal være forbrugt i/af virksomheden. På baggrund af en ordlydsfortolkning argumenterede repræsentanten for, at vendingen forbrugt i/af virksomheden er opfyldt, da EnergiGruppen Jylland Service A/S får leveret elektricitet, der anvendes til selskabets egne aktiviteter. Der er ikke nogle konkrete og uddybende forarbejder til forbrugskriteriet, hvorfor repræsentanten fortolker kravet "forbrugt i/af virksomheden", som værende opfyldt, da elektriciteten netop bliver forbrugt i/af EnergiGruppen Jylland Service A/S, som led i den almindelige drift. Ligeledes tager spørgers repræsentant også stilling til, at elektriciteten netop ikke leveres videre til fremmede, men at EnergiGruppen Jylland Service A/S forbruger energien selv til fremstilling af belysning på virksomhedens belysningsanlæg. Repræsentanten argumenterer for, at Skattestyrelsen opstiller indskrænkende kriterier til forbrugskriteriet, der hverken har holdepunkter i Elafgiftsloven eller dennes forarbejder. Skattestyrelsen opstiller kriterier til, hvem der kan anses som værende den egentlige forbruger. Repræsentanten mener, at det efter Skattestyrelsens egen opfattelse er afgørende for forbrugskriteriet, hvem der har nytte af den forbrugte elektricitet, samt at elektriciteten skal være anvendt inden for de fysiske rammer af virksomheden. Kriterierne som Skattemyndigheden henfører til og bruger i sin argumentation kan hverken udledes i Elafgiftslovens lovtekst eller i forarbejderne hertil. Man kan således ikke ved en direkte ordlydsfortolkning ud fra lovtekst eller forarbejder komme til den forståelse, at det er et kriterie for at blive anset som den egentlige forbruger, at elektriciteten skal være forbrugt inden for selskabets "fysiske" rammer. Skattestyrelsen har hverken holdepunkter i Elafgiftsloven eller i forarbejderne hertil, der underbygger deres argument

om, at der foreligger et krav om “fysisk” anvendelse af elektriciteten inden for virksomhedernes rammer. Elafgiftsloven og forarbejderne hertil kommer ikke med nogle egentlige kriterier eller nogen særlig forståelse af, hvornår en virksomhed kan anses som den egentlige forbruger af den afgiftspligtige vare. Landsskatteretten udtalte følgende i en afgørelse vedrørende belysning af fællesarealer ”I forarbejderne til elektricitetsafgiftsloven eller til de øvrige energiafgiftslove indeholdende tilsvarende bestemmelse - forefindes ikke fortolkningsbidrag i relation til forståelsen af, hvornår afgiftspligtige varer kan anses for forbrugt af virksomheden”.²⁵ At forarbejderne ikke bidrager med yderligere fortolkningsbidrag, og at der dermed kun er lovtækst og praksis at støtte ret på, har betydning for forbrugskriteriets fortolkning og udvikling. Forbrugskriteriets udvikling og retsstilling er i højere grad et resultat af omfattende praksis.

Spørgers repræsentant argumenterer for, at Skattestyrelsens påstanden om, at elektriciteten skal være forbrugt inden for de “fysiske” rammer, ikke er korrekt, og henviser til Elafgiftslovens § 11 stk. 3 om fjernvarmeværkers drift af varmepumper. Fjernvarmeværkerne bliver anset som den egentlige forbruger af elektriciteten forbrugt hertil, hvorimod forbrugerne af selve fjernvarmen bliver anset som indirekte forbrugere. Fjernvarmeværkerne kan derfor opnå afgiftsgodtgørelse af elektricitet forbrugt hertil, eftersom de bliver anset som egentlige forbrugere, dog såfremt de opfylder de resterende betingelser for afgiftsgodtgørelse. Hovedreglen i Elafgiftslovens § 11 lyder som følgende: “Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov”.²⁶ Dog falder sådanne virksomheder under undtagelsen til hovedreglen, hvorfor der ikke ydes afgiftsgodtgørelse for elektricitet hertil. Repræsentanten argumenterer på baggrund af dette for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skal sidestilles med øvrige virksomheder, hvorfor elektricitet forbrugt af EnergiGruppen Jylland Service A/S, også opfylder hovedreglen. EnergiGruppen Jylland Service A/S skal derfor anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, hvor borgerne og virksomhederne i kommunen blot skal anses som indirekte forbrugere. Repræsentanten anfører, at man skal skelne mellem elektricitet og lys. Elektriciteten er nemlig det der går gennem ledningsnettet, hvor vejbelysningen først fremkommer til kommunen, når elektriciteten har været igennem et belysningsanlæg, der består af master, pærer m.v. Repræsentanten argumenterer for, at processen kan sammenlignes med fjernvarmeværkers anvendelse af brændsler til fremstilling af varme. Der skal altså skelnes mellem elektricitet og lys, hvor EnergiGruppen Jylland Service A/S

²⁵ LSR2011.09-02661

²⁶ LBK nr. 689 af 17/09/1998 § 11

forbruger elektriciteten, hvorimod kommunens borgere forbruger belysningen. Eftersom elektriciteten bliver forbrugt af EnergiGruppen Jylland Service A/S til at producere belysning i kommunen, må det ligeledes tale for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S bliver anset som den egentlige forbruger af elektriciteten. EnergiGruppen Jylland Service A/S' forbrug af elektricitet, der gennemgår en produktionsproces, er således en forudsætning for, at belysningen kan opstå. Dette taler for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, hvormed kommunens borgere og virksomheder blot skal anses som værende indirekte forbrugere af elektriciteten.

EnergiGruppen Jylland Service A/S' repræsentant henviser til Landsskatterettens afgørelse refereret i Tfs 1999 751 vedrørende vandafgift i Golfbanedommen 1.²⁷ Repræsentanten mener, at situationerne er sammenlignelige, hvorfor samme udfald bør gøre sig gældende for EnergiGruppen Jylland Service A/S. Ved Golfbanedommen 1 udlejede et I/S selskab en golfbane til et K/S selskab. K/S selskabet havde efterfølgende bortforpagtet golfbanen med aftale om, at K/S selskabet stod for vedligeholdelse af banen, herunder vanding af banen. Ved Golfbanedommen 1 var det K/S selskabet, der blev anset som egentlig forbruger af vandet, hvorfor det var dette selskab, der kunne opnå afgiftsgodtgørelse for afgiften af vand, selvom det var I/S selskabet der leverede vandet. EnergiGruppen Jylland Service A/S bør derfor kunne sidestilles med K/S selskabet i Golfbanedommen 1, eftersom EnergiGruppen Jylland Service A/S køber elektriciteten igennem ledningsnetværket fra en leverandør, hvorefter EnergiGruppen Jylland Service A/S omdanner elektriciteten til belysning i kommunen, hvor EnergiGruppen Jylland Service A/S efter aftale står for belysning og vedligeholdelsen. Ved Golfbanedommen 1 blev vandet forbrugt til glæde for golfklubbens brugere, ligesom elektriciteten må anses som værende forbrugt til glæde for borgerne i kommunen. Golfbanedommen 1 taler således for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S bør opnå afgiftsgodtgørelse, eftersom vurderingen af hvem der kan anses som den egentlige forbruger er sammenlignelig. Elektriciteten i Gadebelysningsdommen er forbrugt efter den egentlige aftale og ud fra selskabets egentlige formål.

I modsætning til EnergiGruppen Jylland Service A/S' repræsentant har Skattestyrelsen indstillet den påklagede afgørelse stadfæstet og anført, at EnergiGruppen Jylland Service A/S' levering af belysning til kommunen ikke kan anses som værende forbrugt af EnergiGruppen Jylland Service A/S. De påstande som repræsentanten har fremlagt, finder Skattestyrelsen ikke at være sammenlignelige eller

²⁷ Grundet brug af en anden golfbane dom, refereres der til disse med Golfbanedommen 1 og Golfbanedommen 2

have nogen konkret indflydelse på, om EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten.

Landsskatteretten finder, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses som berettigede til afgiftsgodtgørelse efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1, eftersom EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Dette findes af to retsmedlemmer herunder retsformanden. De to retsmedlemmer har lagt vægt på, at den elektricitet der er indkøbt af EnergiGruppen Jylland Service A/S, ikke kan anses som værende forbrugt af EnergiGruppen Jylland Service A/S, men derimod forbrugt af kommunens borgere og virksomheder. Retsmedlemmerne finder, at der er en så nær tilknytning mellem den indkøbte og anvendte elektricitet og den leverede belysning, at ydelserne ikke kan adskilles fra hinanden, således at belysningen bliver anset som varen, hvor elektriciteten skal anses som forbrugt af EnergiGruppen Jylland Service A/S. Det bliver i vurderingen ikke udslagsgivende, at selskabet har overtaget hele vejbelysningsanlægget samt vedligeholdelsespligten m.v. for belysningsanlægget. EnergiGruppen Jylland Service A/S kan fortsat ikke anses som den egentlige forbruger af elektriciteten.

Et retsmedlem finder, at EnergiGruppen Jylland Service A/S er berettigede til afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet. Retsmedlemmet finder, at man skal adskille elementerne elektricitet og lys fra hinanden. EnergiGruppen Jylland Service A/S opkøb af elektricitet er blevet omdannet til belysning gennem ledningsnettet, standere mv., hvorfor elektriciteten skal anses som værende forbrugt af EnergiGruppen Jylland Service A/S.

Landsskatteretten har i sin afgørelse om, hvorvidt EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til gadebelysning, fokus på hvem der drager nytte af elektriciteten. Det er tydeligt, at nyttekriteriet har en væsentlig betydning, eftersom det bliver et omdrejningspunkt i Landsskatterettens vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. To af tre retsmedlemmer mener, at det netop er borgere og virksomheder i kommunen, der drager nytte af den forbrugte elektricitet, hvorimod det sidste retsmedlem finder, at det er EnergiGruppen Jylland Service A/S der drager nytte af elektriciteten, da den netop er blevet forbrugt i/af EnergiGruppen Jylland Service A/S til at producere lys til kommunen. De to retsmedlemmer finder, at elektricitet og lys ikke kan adskilles som separate ydelser, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses som egentlig forbruger af elektriciteten, da det er borgerne og

virksomhederne i kommunen der drager nytte af gadebelysningen. Repræsentanten henviser til Golfbanedommen 1,²⁸ hvilken der i afgørelsen ikke tages yderligere stilling til. Golfbanedommen 1 og Gadebelysningsdommen har mange lighedspunkter i vurderingen af forbrugskriteriet, hvorfor det havde forekommet naturligt at inddrage vurderingen i golfbanedommen 1 yderligere i Gadebelysningsdommen. I Golfbanedommen 1 er det medlemmerne i golfklubben, der drager nytte af vandingen, og i Gadebelysningsdommen er det borgerne og virksomhederne i kommunen, der drager nytte af elektriciteten.

Landsskatteretten har i vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten haft som omdrejningspunkt, hvorvidt ydelsen der leveres i form af gadebelysning kan opdeles, samt hvem der drager nytte af ydelsen. Dette har ført til, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke blev anset for at være den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til gadebelysning. Landsskatterettens resultat virker logisk, når man tager de inddragede vurderingsparametre i betragtning. Det virker dog ulogisk, at man baserer vurderingen af forbrugskriteriet næsten udelukkende på en vurdering af, hvem der drager nytte af den pågældende ydelse, samt om man kan opdele denne ydelse. En vurdering af hvem der drager nytte af ydelsen kan ikke direkte påvise, at man er den egentlige forbruger, men bør derimod indgå som delelement i vurderingen og kan således tale for, at dette er tilfældet. Det virker ulogisk, at kriteriet egen regning og risiko ikke i højere grad har været et vurderingsparameter der indgår i Landsskatterettens vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. Det er tidligere set i bl.a. Golfbanedommen 1,²⁹ at man i sin vurdering inddrager elementer som økonomiske interesser og forpligtelser. Havde Landsskatteretten i højere grad inddraget denne vurdering i sin begrundelse, havde det givet et bedre og mere fuldstændigt billede af vurderingen, der ligger til grund for forbrugskriteriet. Kriteriet egen regning og risiko indeholder en vurdering, hvor det taler for, at man er den egentlige forbruger, såfremt man forpligter sig til regningen og de dertil forbundne økonomiske risici. Vurderingen bygger således på, at når man påtager sig de økonomiske forpligtelser, er det fordi man er det sidste led og dermed den egentlige forbruger af energien, hvorfor man også bør berettiges til godtgørelse af energiafgifterne. Hvem der bærer regning og risiko, er tidligere blevet inddraget i vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Det er tidligere set i bl.a. Tfs 1999 751 også betegnet som Golfbanedommen 1. Her indgik kriteriet egen regning og risiko i vurderingen af, hvem der kunne anses for at være den

²⁸ Tfs 1999 751

²⁹ Tfs 1999 751

egentlige forbruger, i relation til hvem der forpligtede sig til vedligeholdelse af golfbanen. Forbrugskriteriet udvikler sig gennem praksis, og der tegner sig et mønster af, at vurderingen af hvem der forpligter sig til regning og risiko er blevet et fast bagvedliggende kriterie. Egen regning og risiko som bagvedliggende kriterie til forbrugskriteriet skal ikke forstås som et ufravigeligt vurderingsmoment der afgør, hvem der er den egentlige forbruger af energiafgifter. Kriteriet skal i højere grad forstås som et fortolkningsbidrag, der er blevet anerkendt i praksis og dermed ofte kan bidrage til en helhedsvurdering af, hvem der kan anses som værende den egentlige forbruger af energiafgifter, hvis kriteriet er til stede i den specifikke afgørelse. Eftersom kriteriet egen regning og risiko er et bagvedliggende kriterie til forbrugskriteriet, bør kriteriet indgå i vurderingen, da de faktuelle omstændigheder netop tillader dette.

2.3.3. Gadebelysningsdommen ved Vestre Landsret d. 18. februar 2004

EnergiGruppen Jylland Service A/S ankede Landsskatterettens afgørelse. Dommen blev prøvet ved Vestre Landsret ved SKM2004.109.VLR. I denne afgørelse blev der i højere grad taget udgangspunktet i kontrakten mellem kommunen og det af kommunen ejede selskab EnergiGruppen Jylland A/S. EnergiGruppen Jylland A/S overdrog driften og vedligeholdelsen af belysningsanlægget til datterselskaber EnergiGruppen Jylland Service A/S. At Vestre Landsret i højere grad tager udgangspunkt i kontrakten mellem de to parter, til forskel fra tidligere instans, hvor omdrejningspunktet i højere grad var nyttekriteriet, har betydning for vurderingen af forbrugskriteriet. Vestre Landsret inddrager flere delelementer i deres samlede vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger, hvorved vurderingen bliver mere dybdegående. Egen regning og risiko som delelement i forbrugskriteriet virker i højere grad inddraget i den samlede vurdering, da kontrakten i højere grad bliver omdrejningspunkt end set ved de tidligere instanser. Den øgede inddragelse af kriteriet egen regning og risiko kan udledes af det øgede fokus på de aftaleretlige forpligtelser. Det fremgår i overdragelsesaftalen mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland A/S, hvor der er aftalt følgende: *”at drift og vedligeholdelse af vejbellysningsanlægget blandt andet omfatter drift og vedligeholdelse af anlægsdelene og tændingssystemet, der er baseret på central styring ved fotocelle, ajourføring og vedligeholdelse af vejbellysningskartoteker samt udskiftning af lyskilder. Af aftalen følger det endvidere, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skulle udbygge og renovere vejbellysningsanlægget under hensyntagen*

til gældende sektorplaner samt etablere nye vejbelysningsanlæg efter aftale med Herning Kommune".³⁰ Ved overdragelsesaftalen forpligter EnergiGruppen Jylland A/S sig til en stor del af driftsansvaret forbundet med belysningsopgaven, der tidligere lå hos kommunen. Der er hertil forbundet en vis risiko, som omfatter bl.a. vedligeholdelse af belysningsanlægget, eftersom belysningsanlægget overdrages til et andet selskab. Det grundlæggende driftsansvar forbundet med gadebelysning overtager EnergiGruppen Jylland Service A/S, hvorfor de står til ansvar, hvis der opstår fejl ved anlægget, samt hvis der opstår problemer med belysningen i kommunen. I det oprindelige bilag 5 til aftalen, skulle kommunens betaling til elektriciteten afregnes efter målte kWh. Efter det oprindelige bilag 5 var der således ikke lavet nogen aftale mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland Service A/S, hvori forbruget af elektriciteten var en del af den samlede betaling. Denne aftale var således udtryk for, at der ville ske en viderefakturering af den forbrugte elektricitet med specifikationer af, hvor mange kWh der blev forbrugt. I denne aftale var det ikke EnergiGruppen Jylland Service A/S, der forpligtede sig til risikoen forbundet til den forbrugte elektricitet. Aftalen var derimod udtryk for, at såfremt prisen eller den forbrugte mængde elektricitet ændrede sig, ville det blot blive viderefaktureret til kommunen. Med udgangspunkt i dette aftalegrundlag taler den bagvedliggende vurdering af kriteriet viderefakturering uden specifikation således imod, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, eftersom forbruget ikke sker for egen regning og risiko. Aftalen mellem parterne blev genforhandlet i december 2000 således, at kommunen nu skulle betale et samlet beløb til EnergiGruppen Jylland Service A/S. Beløbet blev baseret på et estimat af et forventet energiforbrug på 3,25 mio. kWh. Beløbet er beregnet ud fra et gennemsnitligt forbrug de sidste 10 år i kommunen. Ligeledes blev der aftalt, at beløbet fra d. 1. januar 2001 ville blive indeksreguleret kvartalsvist. Med denne nye aftale er det nu fastsat, hvor meget kommunen skal betale for elektriciteten til belysningen. Dermed sker der ikke en viderefakturering med specifikationer, eftersom udgifterne til elektriciteten ikke oplyses til kommunen men derimod betales som en integreret del af aftalen. Hvis forbruget til elektriciteten i en periode skulle stige, så forbruget overstiger den forventet mængde elektricitet, er ekstra udgifterne hertil pålagt EnergiGruppen Jylland Service A/S egen regning, hvilket medfører en øget risiko. Modsætningsvist er det til EnergiGruppen Jylland Service A/S egen fordel, hvis forbruget og udgifterne af elektricitet bliver lavere end det forventede estimerede forbrug.

³⁰ SKM2004.109.VLR

EnergiGruppen Jylland Service A/S opfylder kriteriet viderefakturering uden specifikationer i den nye aftale, hvilket taler for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S har ret til at få afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet til gadebelysning. På samme vis som kriteriet egen regning og risiko, skal kriteriet viderefakturering uden specifikation forstås som et fortolkningsbidrag til den samlede vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Kriteriet viderefakturering uden specifikationer er ikke noget, der kan udledes af en ordlydsfortolkning af Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Ligeledes er det heller ikke at finde i forarbejderne til lovtæksten. Kriteriet kan derimod udledes af praksis, hvor vurderingen ofte indgår i den samlede vurdering af forbrugskriteriet. Der blev ved Golfbanedommen 2³¹ taget stilling til viderefakturering uden specifikationer. Dommen omhandlede, hvorvidt udlejer af en golfbane var berettiget til afgiftsgodtgørelse af afgiften på det forbrugte vand til vanding af banen. Aftalen mellem udlejer og lejer lød på, at udlejer skulle forestå vandingen, og at udlejer ligeledes forpligtede sig til udgifterne hertil. Dermed indgik udgiften til vandforbruget i den samlede aftale, hvorfor udgifterne til vandet ikke blev viderefaktureret med specifikationer. Landskatteretten fandt, at udlejer var berettiget til afgiftsgodtgørelse af det forbrugte vand, eftersom udlejer selv afholdt udgifterne uden at viderefakturere udgifterne specifikt til lejer. Aftalen mellem udlejer og lejer i Golfbanedommen 2 bør kunne sidestilles med den aftale, der finder sted mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland Service A/S. Det er ligeledes EnergiGruppen Jylland Service A/S, der skal forestå udgifterne til den elektricitet, som serviceselskabet benytter til at levere gadebelysning. Udgifterne til elektriciteten bliver ikke viderefaktureret med specifikationer, hvorfor Golfbanedommen 2 taler i retning af, at serviceselskabet i Gadebelysningsdommen bør anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten.

Det er EnergiGruppen Jylland Service A/S egen opfattelse, at selskabet falder under samme momsregistrering som moderselskabet i år 2000-2001. EnergiGruppen Jylland Service A/S fik egen momsregistrering i 2001, hvorfor det er EnergiGruppen Jylland Services A/S' opfattelse, at alle kravene for at få afgiftsgodtgørelse efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1 er opfyldt. EnergiGruppen Jylland Service A/S finder ikke, at der er hjemmel til at opstille yderligere begrænsende kriterier for retten til afgiftsgodtgørelse. EnergiGruppen Jylland Service A/S opgave er at levere belysning til kommunen. Denne belysningen skal anses som en vare, som selskabet producerer ud fra den forbrugte afgiftspligtige elektricitet, hvorfor forbruget og udnyttelsen af elektriciteten sker i og af EnergiGruppen Jylland Service A/S. Derfor mener EnergiGruppen Jylland Service A/S, da elektriciteten er forbrugt inden for

³¹ SKM2001.599.LSR

rammerne, at det er dem selv der drager nytte af elektriciteten. Ligeledes påpeger EnergiGruppen Jylland Service A/S, at hvis forbruget stiger, er det EnergiGruppen Jylland Service A/S der bærer risikoen herved, hvilket bør indgå i vurderingen af, hvem der er den egentlige forbruger.

Skattestyrelsen fastholder påstanden om, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, da de blot leverer elektriciteten videre til kommunens borgere og virksomheder i form af belysning. Det er dermed kommunens borgere og virksomheder der opnår nytte heraf, og de skal derfor anses som de egentlige forbrugere. Skattestyrelsen argumenterer videre, at driften og vedligeholdelsen skal ske efter kommunens ønsker og anvisninger. Ligeledes er det kommunen, der har de offentlige forpligtelser i forhold til vejbelysningen, hvorfor Skattestyrelsen ikke mener, at EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. Ved en analyse og gennemgang af overdragelsesaftalen, som fremgår i afgørelsen, står følgende angivet: *"Det påhviler EG Jylland at drive og vedligeholde Vejbelysningsanlægget oplyst i bilag 1 og 2, således som disse løbende er opdateret, på en sådan måde at de til enhver tid gældende offentligretlige regler om krav til vejbelysning og vejbelysningsanlæg opfyldes, og på en sådan måde, at der sikres HK's borgere en tilfredsstillende, hensigtsmæssig, forsvarlig og omkostningseffektiv vejbelysning"*.³² Denne del af aftalen taler for, at det driftsmæssige ansvar der opstår i forbindelse med gadebelysning er pålagt EnergiGruppen Jylland Service A/S. Det kan udledes af aftalen, at EnergiGruppen Jylland Service A/S har ansvaret og risikoen ved belysningsanlægget og leveringen af belysningen til kommunen. Selvom det i sidste ende er kommunens opgave og ansvar at sikre de offentlige forpligtelser vedrørende gadebelysning, påtager EnergiGruppen Jylland Service A/S sig denne opgave, hvorfor de har den egentlige risiko herved. Det fremgår videre i aftalen, at EnergiGruppen Jylland Service A/S forpligter sig til driftsansvaret *"på en sådan måde at de til enhver tid gældende offentligretlige regler om krav til vejbelysning og vejbelysningsanlæg opfyldes, og på en sådan måde, at der sikres HK's borgere en tilfredsstillende, hensigtsmæssig, forsvarlig og omkostningseffektiv vejbelysning"*.³³ Det kan udledes af aftalen, at EnergiGruppen Jylland Service A/S i et stort omfang påtager sig de overordnede forpligtelser, der relaterer sig til drift og vedligeholdelse af gadebelysning. At EnergiGruppen Jylland Service A/S påtager sig disse forpligtelser i et sådan omfang taler for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S bør anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til gadebelysning.

³² SKM2004.109.VLR

³³ SKM2004.109.VLR

Skattestyrelsen er ikke enig i, at EnergiGruppen Jylland A/S' datterselskab, EnergiGruppen Jylland Service A/S, falder under kommunens værkers momsregistrering i år 2000. EnergiGruppen Jylland Service A/S kan kun anses for at være momsregistreret fra d. 1. januar 2001. Skattestyrelsen har videre gjort gældende, at kommunen reelt set er dem, der forpligter sig til en omkostningsdækning af forbruget til elektricitet, hvilket ligeledes må medføre, at afgiften af elektriciteten er overvæltet til kommunen. Denne argumentation bunder i, at Skattestyrelsen har vurderet, at det estimerede energiforbrug i grundbeløbet er sat så højt, at kommunen under alle omstændigheder vil komme til at betale for det faktiske elforbrug. På trods af at Skattestyrelsen argumenterer for, at energidelen i grundbeløbet er sat for højt, er der blevet redegjort for, at forbruget er fastsat efter et gennemsnit over 10 år. Hvis forbruget skulle stige, er det under alle omstændigheder EnergiGruppen Jylland Service A/S, der står med risikoen for egen regning. Det vil altså være EnergiGruppen Jylland Service A/S, der forpligter sig til denne risiko, og i givet fald skal dække disse omkostninger. Det at aftalen kan kræves genforhandlet i tilfælde af væsentlige ændringer, må anses for at være en aftaleretlig sikkerhedsforanstaltning. Selvom aftalen kan kræves genforhandlet, medfører det ikke, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke længere bærer den egentlige risiko. Sker der i perioden store ændringer der medfører et tab, skal selskabet fortsat bære tabet, hvorefter aftalen kan kræve genforhandlet i forhold til det fremtidige forbrug.

Vestre Landsret finder, at ud fra Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, må et forbrug i/af virksomheden forstås som det forbrug, der sker som led i en produktionsproces. Hertil opstiller Vestre Landsret nogle eksempler på, hvornår de mener, at sådan elektricitet i en produktionsproces kan anses for at være forbrugt i/af virksomheden selv "*eksempelvis til drift af maskiner, produktionsanlæg, belysning i virksomheden eller lignende*".³⁴ Vestre Landsret finder i sin vurdering af forbrugskriteriet, med hjemmel i Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses for at benytte den afgiftspligtige elektricitet til en sådan produktionsproces, som det må forudsættes i Elafgiftsloven § 11, stk. 1, nr. 1. Vestre Landsret finder, at det må være borgerne og virksomhederne i kommunen, der skal anses som de egentlige forbrugere af elektriciteten til brug for vejbelysning. Vestre Landsret finder, at påstanden fra Skattestyrelsen om, at de egentlige forpligtelser der forekommer i forbindelse med at sikre vejbelysningen i kommunen, reelt set ikke er overdraget til Energi-

³⁴ SKM2004.109.VLR

Gruppen Jylland Service A/S. Vestre Landsrets endelige vurdering er således, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Vestre Landsret tager Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Vestre Landsret fastholder Landsskatterettens betragtning om, at varen som EnergiGruppen Jylland Service A/S leverer er belysning, og at elektricitet som ydelse ikke kan adskilles herfra. Vestre Landsret finder ligeledes, at EnergiGruppen Jylland Service A/S jf. nyttekriteriet ikke er den der drager nytte af elektriciteten, og dermed ikke kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Vestre Landsret finder ud fra kriteriet egen regning og risiko, at de økonomiske forpligtelser er placeret hos kommunen, eftersom kommunen er forpligtet af offentlig regulering til at sikre gadebelysning i kommunen. Vestre Landsret finder, at elektriciteten ikke bliver leveret for egen regning og risiko af EnergiGruppen Jylland Service A/S, da de er underlagt en aftale med kommunen, hvor kommunen er den part, der har beslutningskompetence til at afgøre, hvordan EnergiGruppen Jylland Service A/S skal udføre arbejdet. Ved en analyse af aftalen mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland Service A/S kan det udledes, at de økonomiske forpligtelser der knytter sig til kriteriet egen regning og risiko ligger hos EnergiGruppen Jylland Service A/S. I den indgåede aftale er det netop EnergiGruppen Jylland Service A/S der har risikoen forbundet med den forbrugte elektricitet til belysning. Til støtte for dette fremgår det i aftalen, at betalingen til forbruget af elektriciteten sker under en samlet betaling af ydelser, som EnergiGruppen Jylland Service A/S skal levere. Mængden af forbrugt elektricitet er estimeret ud fra et gennemsnitligt forbrug af elektricitet i kommunen gennem en 10 årig periode. Forbruget af elektricitet viderefaktureres derfor ikke særskilt til kommunen. Dermed er det EnergiGruppen Jylland Service A/S der skal betale, såfremt der opstår ekstra udgifter som følge af et øget forbrug af elektricitet. Ligeledes påtager EnergiGruppen Jylland Service A/S sig det fulde ansvar for levering af vejbelysning til kommunen. Det er EnergiGruppen Jylland Service A/S der har beslutningskompetence i forhold til, hvordan arbejdet på belysningsanlægget skal udføres. Ud fra ovenstående argumenter bør EnergiGruppen Jylland Service A/S anses for at opfylde kriterierne egen regning og risiko og viderefakturering uden specifikation. Disse kriterier burde i højere grad inddrages i vurderingen af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Det må antages, at grunden til at Vestre Landsret ikke tager konkret stilling til de ovenstående kriterier er, at de allerede fra starten tiltræder samme forståelse af, at varen ikke kan deles op i lys og elektricitet. Dermed bliver nyttekriteriet igen i højere grad udslagsgivende til forskel fra de øvrige kriterier, der i mindre grad inddrages i vurderingen af forbrugskriteriet.

2.3.4. Gadebelysningsdommen ved Højesteretten 16. september 2005

Afgørelsen bliver videre anket til Højesteret ved SKM2005.394.HR. At afgørelsen bliver behandlet ved Højesteret underbygger tvistens principielle karakter og styrker afgørelsens præjudikatværdi for fremtidige sammenlignelige afgørelser. Afgørelsens udfald kan have direkte påvirkning på, hvordan mange kommuner fremover strukturelt indretter deres håndtering af gadebelysning, hvilket kan have store økonomiske konsekvenser for det offentlige. Det er derfor i alle parter interesse, at Danmarks øverste domstol tager stilling til denne tvist og fastlægger retsstillingen.

Ved Højesteret har EnergiGruppen Jylland Service A/S principalt gentaget sin påstand med krav om afgiftsgodtgørelse fra 2000-2002. Subsidiært har selskabet gjort gældende, at Skatteministeriet skal anerkende, at EnergiGruppen Jylland Service A/S fra perioden d.1 januar 2001 til d.30 juni 2002 er berettigede til afgiftsgodtgørelse for den indkøbte elektricitet til produktionen af gadebelysningen i kommunen.

Skatteministeriet har principalt påstået stadfæstelse og har subsidiært påstået sagen hjemvist til fornyet behandling ved afgiftsmyndighederne.³⁵

Højesteret tager først stilling til, hvornår EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses for at være momsregistreret. Hertil anfører Højesteret, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke betalte energiafgifter i år 2000. Det faktum, at EnergiGruppen Jylland A/S kunne benytte kommunens værkers registreringsforhold til en samlet afregning af moms og energiafgifter, havde ikke nogen betydning for, hvornår EnergiGruppen Jylland Service A/S blev anset for at være momsregistreret. Højesteret finder i lighed med de tidligere instanser, at denne mulighed kun var gældende for EnergiGruppen Jylland A/S og ikke for EnergiGruppen Jylland Service A/S. På baggrund heraf finder Højesteret, at EnergiGruppen Jylland Service A/S først blev momsregistreret d.1 januar 2001.

Ved vurdering af om EnergiGruppen Jylland Service A/S kan anses som den egentlige forbruger af elektricitet anvendt til belysning, foretager Højesteret en ordlydsfortolkning af Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Her finder Højesteret, i modsætning til de forrige instanser, at der hverken i bestemmelsens ordlyd, forarbejder eller formål kan udledes en sådan forståelse, at retten til afgiftsgodtgørelse af elektricitet, der indgår i en særlig kvalificeret produktionsproces kan begrænses heraf. Modsætnings-

³⁵ SKM2005.394.HR

vist må det dermed udledes, at tidligere instanser i deres behandling af tvisten, har givet Skattestyrelsen medhold i deres indskrænkende fortolkning af retsstillingen, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kunne anses for at opfylde Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Højesteret vurderer i modsætning til tidligere instanser, at der ikke er hjemmel i lovteksten eller forarbejderne hertil til at opsætte yderligere krav til godtgørelse af energiafgifter, som følge af denne særlige produktionsproces. Der er særligt ved de tidligere instanser lagt stor vægt på, at elektricitet der indgår i en produktionsproces skal anses som følgende: ”Som elektricitetsafgiftsloven er udformet, må der ved en virksomheds forbrug af afgiftspligtig elektricitet i lovens § 11, stk. 1, nr. 1, forstås det forbrug, der foregår som led i en produktionsproces i virksomheden - eksempelvis til drift af maskiner, produktionsanlæg, belysning i virksomheden eller lignende”.³⁶ Med denne vurdering kan det udledes, at de tidlige instanser ikke anser EnergiGruppen Jylland Service A/S som værende et egentlig produktionsselskab. Selskabet benytter den indkøbte elektricitet i en produktionsproces, hvoraf de skaber belysning. Denne forståelse af EnergiGruppen Jylland Service A/S som værende et produktionsselskab bliver først ved Højesteret anerkendt.

Højesteret tager stilling til overdragelsesaftalen af belysningsanlægget mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland A/S. Her kommer Højesteret frem til, at EnergiGruppen Jylland A/S påtager sig det fulde ansvar for belysning af kommunen, eftersom EnergiGruppen Jylland A/S påtager sig vedligeholdelse og drift, herunder drift af tændingssystemet og forpligtelse til at udbedre manglende lys. Det har ingen betydning, at kommunen efter offentligretlige regler som vejmyndighed er forpligtet til at sikre vejbelysning i kommunen. Der bliver derfor foretaget en egentlig vurdering af kriteriet egen regning og risiko, hvor Højesteret finder, at det ud fra aftalen kan konkluderes, at EnergiGruppen Jylland A/S står med de faktiske forpligtelser forbundet med vejbelysningsopgaven. Ligeledes skal fejl og mangler ved belysningen i kommunen sikres for EnergiGruppen Jylland A/S egen regning. Højesteret inddrager kriteriet viderefakturering uden specifikationer til sin vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Her kigger Højesteret igen på aftalen mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland A/S, hvor de finder, at kommunen betaler et samlet årligt beløb til EnergiGruppen Jylland A/S, der dækker alle omkostninger til indkøb af elektricitet. Hertil finder Højesteret, at det er ligegyldigt, at der ved beregning af vederlag til levering af belysning er sket overvæltning af afgifterne på aftageren. Der er mellem parterne indgået en aftale om en fast pris, og der kan ud fra dette beløb ikke udledes hvor stor en mængde af betalingen der går til indkøb af elektricitet. Betalingen bundes i et gennemsnitligt skøn, hvor EnergiGruppen Jylland Service A/S anses for at

³⁶ SKM2004.109.VLR

være parten der påtager sig de økonomiske forpligtelser og risici. Med udgangspunkt i den indgåede aftale opfylder EnergiGruppen Jylland Service A/S således både kriteriet viderefakturering uden specifikation og kriteriet egen regning og risici, hvilket taler for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til gadebelysning.

Højesteret har i sin vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger, ikke blot taget udgangspunkt i et af de bagvedliggende kriterier til forbrugskriteriet. Højesteret har derimod i højere grad inddraget flere af de bagvedliggende kriterier i en helhedsvurdering og dermed foretaget en grundigere analyse af forbrugskriteriet. Ved de tidligere instanser var det i højere grad nyttekriteriet der blev udslagsgivende med det resultat, at disse instanser anså kommunens borgere og virksomheder som værende de egentlige forbrugere. De tidligere instanser kom ligeledes frem til det resultat, at elektricitet og belysning ikke kunne adskilles, hvilket blev afgørende for vurderingen af nyttekriteriet. Vurderingen af, om elektricitet og belysning kan adskilles som forskellige ydelser, blev der ikke taget nogen egentlig stilling til ved Højesterets behandling af Gadebelysningsdommen. Her anerkender Højesteret indirekte fra starten, at varen ifølge aftalen mellem kommunen og EnergiGruppen Jylland Service A/S er belysning, og elektriciteten er det der forbruges ved produktionen af varen: *”Ved produktion af belysning anvendes elektricitet, der forbruges som led i produktionen, og sådant elforbrug kan berettige til tilbagebetaling af el- og kuldioxidafgift i medfør af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og kuldioxidafgiftslovens dagældende § 9, stk. 4, nr. 3, såfremt de øvrige betingelser herfor er opfyldt”*.³⁷ Selvom der ikke foretages en egentlig vurdering af, om belysningen og elektricitet kan adskilles som ydelser, kan det ud fra afgørelsen udledes, at det skal adskilles som en vare til kommunen og et forbrug for EnergiGruppen Jylland Service A/S af elektriciteten.

Højesteret inddrager flere vurderingsparametre i den samlede vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. De tidligere instanser havde nyttekriteriet som omdrejningspunkt i sin vurdering af forbrugskriteriet, hvorimod Højesteret i højere grad inddrager kriterier som viderefakturering uden specifikation og egen regning og risiko. Dette må anses for at være udslagsgivende og begrundelsen for, at Højesteret kommer frem til, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Det faktum, at Højesteret kommer frem

³⁷ SKM2005.394.HR

til et andet resultat end de tidligere instanser, kan begrundes med en øget inddragelse af vurderingsparametre. Det kan således konkluderes, at en vurdering af forbrugskriteriet der bunder i enkeltstående kriterier kan medfører en mangelfuld vurdering af forbrugskriteriet.

2.4. Delkonklusion

Elafgiftsloven kom til ved lov nr. 89 af 09/03/1977. Med Elafgiftsloven blev det muligt for virksomheder at opnå afgiftsgodtgørelse af den i virksomheden forbrugte elektricitet. Den oprindelige lov er blevet ændret adskillige gange, men kravene for at opnå afgiftsgodtgørelse er fortsat de samme. Ønsker en virksomhed afgiftsgodtgørelse efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1, kræver det, at virksomheden er momsregistreret, og at elektriciteten er blevet forbrugt i/af virksomheden. Vurderingen af om elektriciteten er blevet forbrugt i/af virksomheden betegnes også som forbrugskriteriet. Hvad der ligger til grund for vurderingen af forbrugskriteriet, findes der hverken yderligere fortolkningsbidrag til i lovtæksten eller i forarbejderne hertil. Vurderingen af forbrugskriteriet bliver derimod præget gennem praksis, hvorfor udviklingen af kriteriet ligeledes finder sted her.

Gadebelysningsdommen blev først prøvet ved Skattestyrelsen.³⁸ I Skattestyrelsens vurdering blev nyttekriteriet og viderefakturering uden specifikationer inddraget i vurderingen af forbrugskriteriet. I Skattestyrelsens afgørelse var det nyttekriteriet der blev udslagsgivende i vurderingen af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til belysning. Skattestyrelsen lod ikke kriteriet viderefaktureringen have nogen egentlig indflydelse på bedømmelsen. Ved de efterfølgende instanser, Landsskatteretten³⁹ og Vestre Landsret,⁴⁰ er nyttekriteriet igen det udslagsgivende vurderingsparameter i vurderingen af forbrugskriteriet. Her vurderer instanserne, at leveringen af belysningen til kommunen har en så tæt sammenhæng, at man ikke kan adskille elektriciteten fra belysningen. Den forbrugte elektricitet til at producere belysningen, bliver efter instanserne ikke omfattet som indgået i en produktionsproces, men blot videresendt til kommunen. EnergiGruppen Jylland Service A/S kan ud fra denne betragtning ikke anses for, at være den egentlige forbruger af elektriciteten.

Til forskel fra de tidligere instanser havde Højesteret⁴¹ ikke samme fokus på nyttekriteriet som værende det udslagsgivende kriterium i vurderingen af forbrugskriteriet. I Højesterets afgørelse blev kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikation og nyttekriteriet inddraget,

³⁸ SKM2001.215.TS

³⁹ SKM2002.492.LSR

⁴⁰ SKM2004.109.VLR

⁴¹ SKM20005.394.HR

hvilket tilsammen skabte en grundigere vurdering af forbrugskriteriet. Ud fra en helhedsvurdering af disse kriterier kom Højesteret frem til, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skulle anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til gadebelysningen. Højesterets afgørelse medførte således en berettigelse for EnergiGruppen Jylland Service A/S til at kunne opnå afgiftsgodtgørelse. Det kan ud fra Højesterets afgørelse konkluderes, at der hverken i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 eller dens forarbejder er hjemmel til at opstille yderligere indskærpene krav til virksomheders mulighed for afgiftsgodtgørelse. De manglende fortolkningsbidrag i Elafgiftslovens lovtæst herunder forarbejderne hertil har medført, at forbrugskriteriet udvikling sker gennem praksis. Dette er også grunden til, at de anførte påstande i Gadebelysningsdommen ofte tager udgangspunkt i praksis. Gadebelysningsdommen er udtryk for den første dybdegående analyse af forbrugskriteriet for elektricitet afgjort ved Højesteret, hvorfor afgørelsen også har en stor præjudikatværdi for behandlingen af forbrugskriteriet. Kriterierne som Højesteret inddrager i vurderingen af forbrugskriteriet, må anses som værende bagvedliggende vurderingsparametre, der bør tages stilling til i forbindelse med en vurdering af forbrugskriteriet. Det kan udledes af afgørelsen, at enkeltstående kriterier ikke kan danne grundlag for en tilstrækkelig vurdering af forbrugskriteriet, hvorfor der i modsætning hertil bør foretages en helhedsvurdering ud fra samtlige mulige kriterier. Kun ved en samlet vurdering af de kriterier, faktum tillader inddraget i en given sag, kan der skabes en fuld forståelse af, hvem der er den egentlige forbruger.

3. Ændring af praksis og Elafgiftsloven grundet Gadebelysningsdommen

3.1. Indledning

Skattestyrelsens argumentation i Gadebelysningsdommen bygger på en fortolkning af forbrugskriteriet, der hverken har hjemmel i forarbejder eller direkte kan udledes af lovgivningen. Skattestyrelsens argumentation for, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kan anses som den egentlige forbruger må således være udtryk for en indskrænkende fortolkning, hvor der forsøges opstillet yderligere begrænsninger til afgiftsgodtgørelsen som ikke har hjemmel i lovgivningen. Skattestyrelsen fandt således, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke skulle være omfattet af muligheden for afgiftsgodtgørelse efter Elafgiftslovens § 11. Højesteret var dog den eneste instans der anerkendte EnergiGruppen Jylland Service A/S som den egentlige forbruger, og var dermed den eneste instans der underkendte Skattestyrelsens indskrænkende fortolkning og påpegede, at der ikke var hjemmel til yderligere begrænsninger til afgiftsgodtgørelse. Tvisten havde principiel karakter med store potentielle følgevirkninger for landets resterende kommuner, der nu havde mulighed for at indrette sig strukturelt på en måde, hvor det er muligt at undgå afgift af elektricitet til vejbelysning.

I dette kapitel vil det blive analyseret, hvilken betydning Gadebelysningsdommen har haft for efterfølgende praksisbehandling af forbrugskriteriet. Hertil vil der først blive kigget på Skattestyrelsens styresignal fra 2006, hvor det slås fast, hvilke krav en belysningsvirksomhed skal opfylde, for at opnå afgiftsgodtgørelse på samme vilkår som EnergiGruppen Jylland Service A/S. Efterfølgende vil der blive kigget på to lovændringer af Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Lovændringerne L 207 og L 64 A vil blive analyseret med det formål at skabe en forståelse af gældende ret og for at illustrere Gadebelysningsdommens direkte påvirkning på Elafgiftsloven.

3.2. Skattestyrelsens styresignal på baggrund af Gadebelysningsdommen

På baggrund af Højesterets afgørelse af Gadebelysningsdommen⁴² kom Skattestyrelsen efterfølgende med et styresignal d.10 marts 2006 ved SKM2006.137.SKAT. Skattestyrelsen kom med styresignalet, eftersom Højesterets afgørelse ændrede retstilstanden for afgiftsgodtgørelse af gadebelysning. Forinden afgørelsen var det ikke Skattestyrelsens opfattelse, at et driftsselskab ved produktion af belysning til en kommune kunne opnå afgiftsgodtgørelse af elektricitet. Som respons på den ændrede retsstilling kom Skattestyrelsen med et styresignal, hvis formål var at beskrive den nye retstilstand. I

⁴² SKM2005.394.HR

styresignalet oplyser Skattestyrelsen om de forhold, der gjorde sig gældende ved Gadebelysningsdommen, blandt andet i form af Højesterets udtalelse og hvilket kontraktmæssige forhold, EnergiGruppen Jylland Service A/S havde påtaget sig. Dette uddyber Skattestyrelsen, for at andre virksomheder der leverer belysning tydeligt kan udlede, om de opfylder samme kriterier til at kunne opnå afgiftsgodtgørelse. I styresignalet blev det yderligere uddybet, hvad der efter Skattestyrelsens opfattelse er gældende ret på baggrund af Gadebelysningsdommen. Det første kriterie en virksomhed skal opfylde for at opnå afgiftsgodtgørelse efter forbrugskriteriet i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 er, at virksomheden skal have et selvstændigt erhvervmæssigt forhold, der passer på den opgave der udføres. Ligeledes skal virksomheden være driftsmæssigt ansvarlig og have fuld rådighed over vejbelysningsanlægget i et sådan omfang, at der kan tages selvstændige beslutninger om personale, driftsmidler mv. Det andet kriterie der fremstilles er, at driften af vejbelysningsanlægget skal ske for virksomhedens egen regning og risiko med forventning om en økonomisk fortjeneste. Virksomheden skal påtage sig en økonomisk risiko, hvilket f.eks. kan være i forbindelse med prisen på elektricitet. Det andet krav har det resultat, at kriteriet viderefakturering uden specifikationer skal være opfyldt. Det fremgår videre i styresignalet, at det ikke er en betingelse, at der sker en overdragelse af ejendomsretten til anlæggene. I Gadebelysningsdommen var der netop sket en overdragelse af ejendomsretten til EnergiGruppen Jylland A/S. Når Skattestyrelsen ikke finder, at en egentlig overdragelse af ejendomsretten er nødvendig, medfører det en øget mulighed for kommunerne til at strukturere sig ud af afgiftsbetalingen i forbindelse med elektricitet anvendt til gadebelysning. Det bliver i den forbindelse muligt at strukturere sig via et leasing forhold, hvilket Skattestyrelsen finder tilstrækkeligt, såfremt leasingaftalen opfylder de øvrige ovenstående krav. Det fremgår videre i Skattestyrelsens styresignal, at en serviceaftale ikke er tilstrækkelig, såfremt et selskab blot påtager sig forpligtelser til vedligeholdelse og opsyn. Et selskab der blot vedligeholder og fører opsyn er ikke ansvarlig for produktionen af belysning, hvilket har som konsekvens, at selskabet ikke vil opfylde de øvrige betingelser.⁴³

Afslutningsvist gør Skattestyrelsen med styresignalet opmærksom på, at det som følge af Højesterets afgørelse nu er muligt for virksomheder der ejer og driver et vejbelysningsanlæg, at søge afgiftsgodtgørelse af forbrugt elektricitet. Det samme gør sig gældende, hvis de har fået afslag før Højesterets behandling af Gadebelysningsdommen, hvorfor de kan anmode om tilbagebetaling af for meget betalt afgift.

⁴³ SKM2006.137.SKAT under "4. Ændring af praksis"

Efter Højesterets afgørelse i Gadebelysningsdommen var det klart, at tilsvarende virksomheder kunne anmode om afgiftsgodtgørelse og dermed sidestilles med EnergiGruppen Jylland Service A/S. Efterfølgende kom Skattestyrelsen med styresignalet herom,⁴⁴ hvorefter de afgørende punkter for berettigelse af afgiftsgodtgørelse blev uddybet og belyst. Med dette styresignal har man nu nogle konkrete forhold at tage stilling til som virksomhed i vurderingen af, om der er mulighed for afgiftsgodtgørelse af elektricitet anvendt til gadebelysning. Styresignalet tager udgangspunkt i virksomheder, der producerer belysning til videresalg. Dette betyder, at det kun er sammenlignelige virksomheder, der direkte kan støtte ret på styresignalet. I forhold til vurderingen af, om en virksomhed kan anses som den egentlige forbruger af elektricitet, må styresignalet kunne benyttes på andre virksomheder end blot belysningsvirksomheder. Med styresignalet kommer der nogle konkrete vurderingsmomenter til forbrugskriteriet, som alt andet lige vil føre til en mere fyldestgørende vurdering ved efterfølgende prøvelser.

3.3. Lovændringer af Elafgiftsloven som følge af Gadebelysningsdommen

3.3.1. Lovændring L 207

Højesterets kendelse i Gadebelysningsdommen⁴⁵ havde som konsekvens, at Skattestyrelsen påbegyndte lovgivningsarbejde, der kunne fremtvinge den retstilstand, som Skattestyrelsen oprindeligt havde til hensigt og som blev forsøgt argumenteret for i Gadebelysningsdommen, men som Højesteret ikke fandt kunne udledes af daværende lovgivning. Skattestyrelsen må derfor erkende, at deres fortolkning af det daværende forbrugskriterie har været indskrænkende i en sådan grad, at den ikke kunne rummes i daværende lovgivning, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S skulle anses for at opfylde det daværende forbrugskriterie. Skattestyrelsen har efter denne erkendelse benyttet sig af sine øvrige beføjelser og påbegyndt lovgivningsarbejde med det formål at få lovgivningen til at afspejle den ønskede retstilstand. Skattestyrelsens påbegyndelse af lovgivningsarbejde forekommer som en naturlig konsekvens af, at den retstilstand Skattestyrelsen havde til hensigt blev underkendt. Den retstilstand som Gadebelysningsdommen medførte, åbnede muligheder for en strukturel model, der kunne få potentielle store økonomiske konsekvenser. Det forekommer derfor naturligt, at lovgiver fjerner denne mulighed, eftersom denne retstilstand aldrig har været hensigten efter Skattestyrelsens opfattelse. At Skattestyrelsen har haft de potentielle økonomiske konsekvenser som følge af den nye

⁴⁴ SKM2006.137.SKAT

⁴⁵ SKM2005.394.HR

retstilstand med i overvejelserne ved lovgivningsarbejdet, kan bl.a. udledes af forarbejderne til lovforslag L 207⁴⁶ som blev vedtaget d. 29. maj 2009.⁴⁷

Der fremgår af forarbejderne et estimat over det danske samlede elforbrug til vej- og gadebelysning. Det estimeres, at der anvendes 370 mio. kWh til vej- og gadebelysning, hvorfor en manglende afgiftsbetaling heraf vil have store økonomiske konsekvenser.⁴⁸ Det fremgår videre i forarbejderne til lovforslaget L 207, at den direkte konsekvens af Højesterets kendelse om gadebelysning er en ændret retstilstand, der giver øget mulighed for afgiftsgodtgørelse. Den nye retstilstand medfører, at husholdninger, ikke-momsregistrerede og liberale erhverv der er afgiftspligtige af deres forbrug af elektricitet anvendt til belysning, strukturelt kan organisere sig til en situation, hvor de kan opnå godtgørelse og dermed undgå at betale afgift af elektricitet til belysning.⁴⁹ Disse strukturelle muligheder som den ændrede retstilstand medfører, giver således virksomheder økonomiske incitamentter til at outsource belysningsopgaven og dermed undgå en større afgiftsbelastning. Det fremgår ligeledes i forarbejderne til lovforslaget L 207, at det aldrig har været intentionen fra lovgivers side, at der ikke skulle betales afgift af elektriciteten anvendt til vejbelysning. Ligeledes har det aldrig været intentionen, at man strukturelt kan outsource belysningsopgaven til et driftsselskab og dermed undgå afgift af elektricitet. Retstilstanden kan således resultere i et manglende afgiftsprovenu af en væsentlig størrelse, hvilket aldrig har været intentionen fra lovgivers side.⁵⁰

Lovforslaget L 207 medfører en præcisering af Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Præciseringen består af en tilskrivning, hvor det fremgår *"af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, hvorved elektricitet til belysning anses for at være forbrugt af den, som forbruger belysningen"*.⁵¹ Lovændringen har det formål, at det fremadrettet ikke skal være muligt at outsource belysningsopgaven til driftsselskaber og dermed strukturelt undgå afgiftsbetalingen af elektricitet anvendt til belysning, som man så det i Gadebelysningsdommen. Lovændringen skal ses som en direkte konsekvens af Gadebelysningsdommen, hvor Skattestyrelsens egen fortolkning af gældende ret blev underkendt.

⁴⁶ https://www.ft.dk/samling/20081/lovforslag/l207/20081_l207_som_fremsat.htm efterfølgende henvist til som "lovforarbejder til L 207"

⁴⁷ https://www.ft.dk/samling/20081/lovforslag/l207/20081_l207_som_vedtaget.htm efterfølgende henvist til som "L 207 som vedtaget"

⁴⁸ Lovforarbejder til L 207 under "3.7. El til belysning"

⁴⁹ Lovforarbejder til L 207 under "2.6.1. Gældende ret"

⁵⁰ Lovforarbejder til L 207 under "2.6.2. Forslagets indhold"

⁵¹ L 207 som vedtaget under § 1, 10. ændring

Skattestyrelsen ændrer derved retstilstanden via denne lovændring, således at retstilstanden følger lovgivers oprindelig intention om, at der skal betales afgift af elektricitet anvendt til vej- og gadebelysning. Yderligere følger det af lovændringen L 207, at det ikke længere er muligt for momsregistrerede virksomheder, der leverer belysning at opnå godtgørelse af afgiften på elektricitet til belysning. Med ændringen er det nu forbrugeren af belysningen, der skal anses som værende den egentlige forbruger og dermed ikke det selskab der forbruger elektriciteten til produktion af belysning.

En af følgerne af lovændring L 207 er en ændret retsstilling for forbrugskriteriet. Udgangspunktet for forbrugskriteriet er en helhedsvurdering, hvor man inddrager en række kriterier, der tilsammen giver et indblik i, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Dette udgangspunkt kommer til udtryk i Gadebelysningsdommen,⁵² hvor man inddrager kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikation og nyttekriteriet. Højesteret inddrager i Gadebelysningsdommen de forskellige kriterier i en helhedsvurdering, der danner grundlag for forbrugskriteriet og resulterer i, at EnergiGruppen Jylland Service A/S anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. Lovændring L 207 fraviger forbrugskriteriets udgangspunkt ved, at man direkte i lovteksten fra lovgivers side på forhånd har lavet den vurdering, der ligger til grund for forbrugskriteriet. Lovgiver har således direkte i lovteksten nedfæstet, at når det kommer til belysning, er den egentlige forbruger af den afgiftspligtige elektricitet den der forbruger belysningen efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 ”*hvorved elektricitet til belysning anses for at være forbrugt af den, som forbruger belysningen*”.⁵³ Lovændring L 207 efterlader retsstillingen for forbrugskriteriet i en situation, hvor man har en Højesterets kendelse⁵⁴ der foretager en dybdegående analyse af vurderingen bag forbrugskriteriet. Højesteretskendelsen danner stor præjudikatværdi for fremtidige vurderinger af forbrugskriteriet. I direkte kontrast hertil er det via lovændring L 207 nedfæstet i loven, at når det vedrører belysning, skal den almindelige vurdering af forbrugskriteriet fraviges, hvilket resulterer i et på forhånd fastsat resultat. Retstilstanden for forbrugskriteriet efterlades således i en situation, hvor man på den ene side har en helhedsvurdering som grundlag for vurderingen af forbrugskriteriet, og på den anden side har et på forhånd fastsat resultat af, hvem den egentlige forbruger er, når det vedrører elektricitet til produktion af belysning. Der kan dermed argumenteres for, at man med lovændring L 207 har fjernet den vurde-

⁵² SKM2005.394.HR

⁵³ L 207 som vedtaget under § 1, 10. ændring

⁵⁴ SKM2005.394.HR

ring, der ligger til grund for forbrugskriteriet i forbindelse med belysning og erstattet den med nyttekriteriet. Yderligere kan der argumenteres for, at det ikke længere er en vurdering af, hvem den egentlige forbruger er, eftersom vurderingen undlades, men at det som følge af lovændring L 207 nu er en vurdering af, hvem der drager nytte af belysningen. Argumentationen genspejles i Gadebelysningsdommen, hvor man indledningsvist fra Skattestyrelsens side argumenterede for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke var den egentlige forbruger, eftersom det ikke var EnergiGruppen Jylland Service A/S der drog nytte af ydelsen. Dette argument kan nu som følge af lovændring L 207 udledes direkte i Elafgiftslovens § 11, stk. 1.

3.3.2. Lovændring L 64 A

Lovændring L 207 af Elafgiftslovens § 11, stk. 1 d. 29. maj 2009 medførte, at det ikke længere er muligt for belysningsvirksomheder at opnå afgiftsgodtgørelse for den forbrugte elektricitet til belysning. Loven blev ændret således, at elektriciteten anvendt til belysning blev anset som forbrugt af den, der faktisk forbruger belysningen. Elafgiftsloven blev ændret igen med lovændring L 64 A d. 12. januar 2015.⁵⁵

Med lovændringen L 64 A præciserede man, at den egentlige forbruger af elektriciteten til belysningen, er den part der direkte forbruger elektriciteten, hvilket også kan udledes af forarbejderne til lovændringen.⁵⁶ Den egentlige forbruger af elektriciteten er som følge af lovændring L 64 A dermed den virksomhed, der forbruger elektriciteten til produktion af belysning. Forbrugskriteriet i Elafgiftsloven fremstår som følge af lovændring L 64 A i tilsvarende form, som det gjorde ved Højesterets behandling af Gadebelysningsdommen.⁵⁷ Med lovændring L 64 A ønskede lovgiver at fastholde retstilstanden, hvor det for husholdninger, ikke-momsregistrerede virksomheder og liberale erhverv ikke er muligt at strukturere sig ud af afgiftsbetalingen af afgift på elektricitet anvendt til gadebelysning.⁵⁸ Dette skete ved, at man i lovændring L 64 A omskrev Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, så den fik samme ordlyd som den oprindelige lov. Man fjernede således *”hvorefter elektricitet til belysning anses for at være forbrugt af den, som forbruger belysningen”*.⁵⁹ Med denne ændring blev det igen muligt, med hjemmel i Elafgiftslovens § 11, stk. 1, for virksomheder der producerer belysningen at opnå

⁵⁵ https://www.ft.dk/samling/20141/lovforslag/l64a/20141_l64a_som_vedtaget.htm efterfølgende henvist til som “L 64 A som vedtaget”

⁵⁶ https://www.ft.dk/ripdf/samling/20141/lovforslag/l64/20141_l64_som_fremsat.pdf under “3.9.2 lovforslagene”. Efterfølgende henvist til som “forarbejder til L 64 A”

⁵⁷ SKM2005.394.HR

⁵⁸ Lovforarbejder L 64 A under “2.9. Elektricitet til belysning”

⁵⁹ L 64 A som vedtaget under § 7, 1. ændring

afgiftsgodtgørelse af elektricitet anvendt til belysning. Dette skyldes, at man ikke længere anser forbrugeren, som den der faktisk forbruger belysningen. For at opnå berettigelse til afgiftsgodtgørelse er det dog en betingelse, at retten hertil ikke begrænses i Elafgiftslovens § 11, stk. 2. Der indføres en særregel som følge af L 64 A, som indføres i stedet for den daværende § 11, stk. 1. Indførelsen af særreglen sker ved, at lovgiver ændrer Elafgiftslovens § 11, stk. 2 som 2 pkt. til at fremgå som følgende *"Tilbagebetaling finder endvidere ikke sted for virksomheder, der afsætter belysning, med undtagelse af afsætning af belysning til virksomheder, der er registreret efter momsloven, i det omfang modtagervirksomheden har adgang til at få elafgiften af el til belysning i virksomheden godtgjort"*.⁶⁰ Med denne særregel indsætter man således en undtagelse til hovedreglen om afgiftsgodtgørelse i forbindelse belysning, og begrænser dermed muligheden for afgiftsgodtgørelse af elektricitet, såfremt det anvendes til afsætning af belysning. Med særreglen videreføres hensigten bag værnsbestemmelsen, som blev indført d. 25 maj 2009 ved L 207. Virksomheder der producerer belysning med henblik på afsætning, får nu mulighed for at opnå afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet, hvis belysningen leveres til en virksomhed, der er momsregistreret og har adgang til at få elafgiften til belysning i virksomheden godtgjort. Det er virksomheden der leverer belysningen, der skal indhente de nødvendige oplysninger fra modtagervirksomheden for at sikre muligheden for afgiftsgodtgørelse. Dette er en nødvendighed for at påvise, at leveringen er sket til en virksomhed, der er momsregistreret og i forvejen berettiget til at opnå afgiftsgodtgørelse af elektricitet og dermed sikre muligheden for afgiftsgodtgørelse. Dokumentationskravet har hjemmel i Elafgiftsloven i § 11, stk. 20 *"Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for dokumentation mellem virksomhederne og for administration af dokumentationsordningen, jf. stk. 2, 2. pkt."*.⁶¹

Ved den tidligere lovændring L 207 kunne elektricitet og belysning ikke anses som værende to adskilte ydelser, hvilket udtrykker sig ved, at den egentlige forbruger af elektriciteten blev fastsat til at være forbruger af belysningen. Der blev således med denne lovændring udelukkende vurderet ud fra, hvem der forbrugte belysningen, og ikke hvem der udnyttede elektriciteten i en produktionsproces. Med lovændringen L 64 A udgår denne antagelse af Elafgiftsloven, hvorfor der igen er mulighed for at adskille elektricitet og belysning som separate ydelser, på samme måde som Højesteret gjorde i Gadebelysningsdommen. Antager man, at Gadebelysningsdommen hypotetisk blev prøvet efter lovændring L 64 A var trådt i kraft, så må det alt andet lige få det resultat, at EnergiGruppen Jylland

⁶⁰ L 64 A som vedtaget under § 7, 2. ændring

⁶¹ L 64 A som vedtaget under § 7, 5. ændring.

Service A/S ikke ville blive anset som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til belysning. Vurderingen af elektricitet og belysning som separate ydelser er den samme, men indførelsen af særreglen i Elafgiftslovens § 11, stk. 2 som 2 pkt. forhindrer EnergiGruppen Jylland Service A/S' mulighed for afgiftsgodtgørelse. For at EnergiGruppen Jylland Service A/S skal kunne få afgiftsgodtgørelse for den forbrugte elektricitet, kræver det, at kommunen som er modtageren af belysningen, er momsregistreret og dermed i forvejen er berettiget til afgiftsgodtgørelse af elektriciteten. I Gadebelysningsdommen har kommunen ikke en sådan momsregistrering, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S efter lovændringen L 64 A ikke havde været berettigede til afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet til produktionen af belysningen. Havde kommunen derimod været momsregistreret, var EnergiGruppen Jylland Service A/S efter den nye lovændring L 64 A igen berettigede til at opnå afgiftsgodtgørelse.

Til trods for at lovændring L 64 A fortsat ikke giver driftsselskaber, der leverer belysning til ikke-momsregistreret modtagere, mulighed for afgiftsgodtgørelse af elektricitet, er der sket markante ændringer. Med lovændringen L 207 fratog man helt driftsselskaber der producerede belysning muligheden for at opnå afgiftsgodtgørelse, da man i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 slog fast, at den egentlige forbruger er den, der forbruger belysningen. I modsætning hertil bliver det med lovændring L 64 A igen muligt for selskaber, der producerer belysning, at blive anset som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til belysning. Lovændringen L 64 A medfører dog, at man som producent af belysning i supplerende til de almindelige betingelser for afgiftsgodtgørelse, skal sikre sig at man ligeledes opfylder Elafgiftslovens § 11, stk. 2. Lovændring L 64 A er sammenskrevet ved LBK nr. 308 af 24/03/2017, som er gældende lovgivning. Virksomheder der forbruger elektricitet til produktion af belysning kan nu opnå afgiftsgodtgørelse, såfremt betingelserne i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 2 er opfyldt.

3.4. Delkonklusion

På baggrund af den retstilstand som Gadebelysningsdommen medførte, udgav Skattestyrelsen et styresignal. I styresignalet tiltræder Skattestyrelsen Højesterets afgørelse og beskriver, hvilken retstilstand dette har medført. I styresignalet opstiller Skattestyrelsen nogle konkrete punkter, der skal danne grundlag for vurderingen af afgiftsgodtgørelse af elektricitet i forbindelse med belysning, herunder vurderingen af forbrugskriteriet. Styresignalet danner således grundlag for Skattestyrelsens fremtidige behandlinger af forbrugskriteriet i relation til gadebelysning, og bør dermed inddrages som

fortolkningsbidrag. Selvom styresignalet tager udgangspunkt i virksomheder der producerer belysning, og dermed begrænser sig til behandlingen af tilsvarende tvister, er der elementer i styresignalet der relaterer sig til forbrugskriteriet. Elementerne i styresignalet der relaterer sig til forbrugskriteriet er ikke i samme omfang begrænset til tvister omhandlede gadebelysning, og de kan derfor indgå som fortolkningsbidrag i et bredere fremadrettet omfang.

De tre første instansers behandling af Gadebelysningsdommen kom i deres afgørelse frem til, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke opfyldte forbrugskriteriet. Højesteret fandt i modsætning hertil, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skulle anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til produktionen af belysning. Højesterets afgørelse medførte således en ændring i retstilstanden for afgiftsgodtgørelse af elektricitet anvendt til gadebelysning. Skattestyrelsens opfattelse var, at den retstilstand som Gadebelysningsdommen havde medført, aldrig har været til hensigt fra lovgivers side. Skattestyrelsens opfattelse var således, at det fortsat ikke skulle være muligt for husholdninger, ikke-momsregistrerede virksomheder og liberale erhverv at opnå afgiftsgodtgørelse af elektricitet anvendt til belysning. Skattestyrelsen påbegyndte som en konsekvens af den ændrede retstilstand lovgivningsarbejde med det formål at genskabe den retstilstand, som Skattestyrelsen argumenterede for ved Gadebelysningsdommen. Lovgiver indførte i første omgang lovændring L 207. Denne lovændring medførte, at den egentlige forbruger af elektriciteten til belysning blev anset for at være den der forbrugte belysningen. Lovændringen medførte, at en belysningsvirksomhed ikke længere var berettiget til afgiftsgodtgørelse af elektriciteten anvendt til belysning. Efterfølgende blev lovændringen L 64 A indført. Denne lovændring ændrede Elafgiftsloven tilbage til, hvad der var gældende ret ved Højesterets behandling af Gadebelysningsdommen med undtagelse af en tilføjet særregel. Virksomheder der producerer belysning bliver med denne lovændring igen anset for at være den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til belysning. Lovgiver ønskede med denne lovændring fortsat ikke, at man strukturelt kunne undgå afgiftsbetaling af elektricitet anvendt til belysning, hvorfor man opretholdte værnsreglen fra den tidligere lovændring L 207. Dette medførte, at levering af belysningen skal ske til allerede momsregistrerede virksomheder. Kun ved afsætning til momsregistrerede virksomheder, kan belysningsproducenten opnå afgiftsgodtgørelse. Med lovændringen L 64 A er det således fortsat ikke muligt for husholdninger, ikke-momsregistrerede virksomheder og liberale erhverv at strukturere sig på en sådan måde, at de kan undgå afgiftsbetaling af elektricitet anvendt til belysning.

4. Gadebelysningsdommens påvirkning og udvikling af forbrugskriteriet gennem praksis.

4.1. Indledning

Elafgiftslovens § 11, stk. 1 opstiller efter en ordlydsfortolkning kun to krav, der skal være opfyldt, for at en virksomhed kan opnå afgiftsgodtgørelse. Forbrugskriteriet er et af de to krav og kan forekomme særdeles vanskeligt at vurdere. En af grundene til at forbrugskriteriet er svært at vurdere er, at meget få retskilder beskriver, hvordan denne vurdering skal foretages, og hvad den indeholder. Vurderingen af forbrugskriteriet, herunder hvad den indeholder og hvordan den bør foretages, har derfor udviklet sig i praksis. Af denne praksis kan det udledes, at kriterier som egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet har været centrale vurderingskomponenter i den samlede vurdering af forbrugskriteriet. For at forstå forbrugskriteriets udvikling som følge af Gadebelysningsdommen findes det derfor interessant at foretage en analyse af de bagvedliggende kriteriers udvikling med udgangspunkt i Elafgiftsloven. Det findes interessant at undersøge, hvordan de underliggende kriterier har udviklet sig efter Gadebelysningsdommen, og hvilken påvirkning Gadebelysningsdommen har haft på denne udvikling. Der vil i afsnit 4.3 blive foretaget en analyse af nyere praksis med det formål, at komme nærmere på, hvad gældende ret er i relation til forbrugskriteriet. Analysen vil tage udgangspunkt i, hvordan de bagvedliggende kriterier til forbrugskriteriet anvendes i dag, og om der er sket en udvikling i Skattestyrelsens vurdering af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger. Herunder vil analysen have fokus på, om Gadebelysningsdommen fortsat inddrages i vurdering af forbrugskriteriet.

4.2. Kriteriernes udvikling gennem praksis

Gadebelysningsdommen er blandt de første Højesterets afgørelser, der går i dybden med forbrugskriteriet og de bagvedliggende vurderinger, der ligger til grund for forbrugskriteriet. Gadebelysningsdommen har stor præjudikatværdi og kan anvendes som fortolkningsbidrag i andre tvister, hvor omdrejningspunktet er, hvordan forbrugskriteriet skal fortolkes og implementeres. Gadebelysningsdommens præjudikatværdi har sine begrænsninger, og man skal være opmærksom på, at der kan være forskellige faktuelle forhold i hver enkelte tvist, hvorfor man ikke blindt kan sammenligne Gadebelysningsdommen med øvrige tvister omhandlende forbrugskriteriet. De kriterier, der danner grundlag for vurderingen af forbrugskriteriet i Gadebelysningsdommen tager udgangspunkt i nogle faktuelle forhold. Kriterierne kan derfor kun indgå som vurderings momenter i øvrige vurderinger af forbrugs-

kriteriet, såfremt de faktuelle forhold tillader det. Man kan derfor ikke drage den konklusion, at kriterierne der inddrages i Gadebelysningsdommen, ligeledes skal medgå i vurdering af forbrugskriteriet i alle andre tilfælde. Kriterierne der er inddraget i Gadebelysningsdommen er derimod nogle grundlæggende vurderingsparametre, der har etableret sig i praksis, hvorfor de med fordel kan inddrages, såfremt de faktuelle omstændigheder tillader det.

4.2.1. Egen regning og risiko

Tager man udgangspunkt i kriteriet egen regning og risiko, havde man inden Gadebelysningsdommen bl.a. Golfbanedommen 1,⁶² hvor kriteriets anvendelse tydeligt blev inddraget i vurdering af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger. Forbrugskriteriets definition og indhold fremgår meget begrænset i lovtæst og forarbejder, hvorfor praksis har været udslagsgivende for forbrugskriteriets udvikling og definition. Gadebelysningsdommen har den afledte effekt, at man nu har en Højesteretsafgørelse, der understreger egen regning og risiko berettigelse som et underliggende kriterie til forbrugskriteriet. Gadebelysningsdommen underbygger således antagelsen om, at egen regning og risiko er et veletableret kriterie, der indgår i vurdering af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger af elektricitet. Gadebelysningsdommens udfald førte til lovændring L 207, da lovgiver ikke mente, at den medførte retstilstand var forenelig med lovgivers oprindelige intentioner. Forarbejderne til lovændring L 207 har en særlig betydning for det bagvedliggende kriterie egen regning og risiko, eftersom man her statuerer kriteriets eksistens som værende en del af vurderingen af forbrugskriteriet. Følgende fremgår i forarbejderne til lovændring L 207: *”for at kunne få tilbagebetalt afgiften af elektricitet i de pågældende tilfælde er det et krav, at driften af belysningsanlægget sker for den momsregistrerede virksomheds egen regning og risiko. Virksomheden, der varetager driften af et belysningsanlæg, skal have et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold og være forretningsmæssigt begrundet”*.⁶³ Lovgiver inddrager således egen regning og risiko som værende en del af gældende ret, og fortolker kriteriet som værende et decideret krav for at opnå afgiftsgodtgørelse. Det kan i den forbindelse udledes, at Gadebelysningsdommens inddragelse af egen regning og risiko, i vurderingen af forbrugskriteriet har medført, at lovgiver også anser egen regning og risiko som værende en del af gældende ret. Man har ikke tidligere haft forarbejder der beskrev, hvad vurderingen af forbrugskriteriet indeholdte. Med forarbejderne til lovændring L 207 har man nu lovgivers egen beskrivelse af gældende

⁶² TfS 1999 751. Gennemgået i underkapitel ”2.3.2. Gadebelysningsdommen ved Landsskatteretten d. 19. juni 2002” s.17

⁶³ L 207 som fremsat under ”2.6.1 Gældende ret”

ret, der beskriver kriteriet egen regning og risiko som værende en del af vurderingen bag forbrugskriteriet. Der kan ikke længere være tvivl om, at kriteriet egen regning og risiko har sin berettigelse i vurderingen af forbrugskriteriet, eftersom både Højesteret og lovgiver inddrager kriteriet i sin vurdering af gældende ret.

Kriteriet egen regning og risiko er sidenhen set inddraget i vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger af elektricitet. Kriteriet fremgår bl.a. i afgørelsen SKM2008.340.LSR, hvis omdrejningspunkt er, hvorvidt et selskab der driver korttidsudlejning af materiel, kan anses som den egentlige forbruger af elektricitet anvendt hertil. Kriteriet egen regning og risiko fremgår ikke ordlydt i afgørelsen, men indgår derimod indirekte i vurderingen af, hvem der er den driftsansvarlige. Man skal således være opmærksom på, at betegnelsen egen regning og risiko blot er en betegnelse for, hvem der bærer de økonomiske og faktiske forpligtelser og risici. Kriteriet egen regning og risiko kan således være omdrejningspunktet i en afgørelse uden at blive omtalt ordlydt men derimod maskere sig i betegnelser som bl.a. driftsansvar. I afgørelsen korttidsudlejning af materiel⁶⁴ mener Skatterådet ikke, at det omhandlede selskab der driver korttidsudlejning af materiel, kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til drift af materiel. Skatterådet argumenterer, at man via lejeaftalen har placeret driftsansvaret ved lejeren af udstyret, og at det ligeledes er lejeren der benytter og har rådighed over det pågældende materiel under driften. Det er Skatterådets opfattelse, at det er lejer der anses som den egentlige forbruger af elektricitet anvendt til drift af det lejede materiel. Skatterådet henfører i afgørelsen til Gadebelysningsdommen⁶⁵ og henviser til, at de to sager ikke er sammenlignelige, eftersom der i afgørelsen med korttidsudlejning af materiel er en driftsansvarlig forbruger af det pågældende materiel i form af lejeren.

I modsætning hertil mener selskabets repræsentant, at selskabet ikke har overdraget driftsansvaret via lejeaftalen. Det anføres videre, at selskabet ikke kun forpligter sig til at levere det udlejede materiel, men yderligere forpligter sig til at forestå driften. Forpligtelsen til at forestå driften indebærer bl.a., at såfremt en af selskabet opstillet generator, der leverer strøm til det udlejet materiel bryder sammen, skal selskabet udbedre skaden. Lejen af udstyret er inklusiv strømforbrug, hvorved den økonomiske risiko forbundet med strømforbrug er placeret hos selskabet, der udlejer materiel. Selskabets repræsentant anfører videre, at denne afgørelse er sammenlignelig med Gadebelysningsdommen.

⁶⁴ SKM2008.340.LSR

⁶⁵ SKM2005.294.HR

Omdrejningspunktet i SKM2008.340.LSR er kriteriet egen regning og risiko, hvilket i dette tilfælde betegnes som et driftsansvar. Man inddrager således kriteriet som et tungt vejende moment i vurderingen af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til det udlejede materiel. I fortolkningen heraf inddrages Gadebelysningsdommen, hvor man fra Skatterådets side argumenterer for, at sagerne ikke er sammenlignelige, og hvor man fra repræsentantens side argumenterer for, at sagerne er sammenlignelige. Det må kunne udledes heraf, at man fra begge parter side vurderer, at måden hvorpå Højesteret behandler kriteriet egen regning og risiko vil tale for, at selskabet bliver anset som den egentlige forbruger.

Landsskatteretten ender med at give selskabets repræsentant medhold i, at selskabet skal anses som værende den egentlige forbruger af elektricitet anvendt til det udlejede materiel. Det kan ud fra afgørelsen konkluderes, at kriteriet egen regning og risiko fortsat er et etableret vurderingsmoment, der anvendes til at udlede, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Det bliver ved afgørelsen illustreret, at kriteriet egen regning og risiko ikke altid fremgår ordlydt som et kriterie, men derimod kan gemme sig bag andre betegnelser. Gadebelysningsdommens præjudikatværdi understreges i denne afgørelse og indgår direkte i argumentationen for, hvem der skal anses som den egentlige forbruger. Gadebelysningsdommen anvendes som fortolkningsbidrag til vurderingen af forbrugskriteriet og spiller en væsentlig rolle i parternes argumentation.

Egen regning og risiko fremgår ligeledes i Skatterådets bindende svar SKM2009.739.SR. Det bindende svar omhandler en virksomhed, der beskæftiger sig med udlejning af en række forskelligartet materiel med dertilhørende servicepakker. Servicepakkerne varierer ud fra de konkrete aftaler og kan bestå i all-inclusive aftaler. All-inclusive aftalerne består i en på forhånd fastsat pris, hvor leje, drift og elforbrug indgår i aftalen. Spørger ønsker klarlagt, om der er mulighed for godtgørelse af afgiften på elektricitet fremstillet på egne generatorer og anvendt som led i en all-inclusive aftale, hvor det strømforbrugende udstyr blev udlejet inkl. forbruget af elektricitet til en på forhånd fastsat pris. Omdrejningspunktet i det bindende svar er således, om spørger kan anses som den egentlige forbruger af den ønskede godtgjorte elektricitet. I argumentationen for at spørger kan anses som den egentlige forbruger, inddrager spørgers repræsentant Gadebelysningsdommen.⁶⁶ Spørgers repræsentant argumenterer for, at sagerne er sammenlignelige, eftersom der i dette tilfælde også er tale om en virksomhed, der påtager sig det totale driftsansvar. Spørgers repræsentant argumenterer med, at der ikke kan være tvivl om, at udlejningsselskabet driver virksomhed for egen regning og risiko.

⁶⁶ SKM2005.394.HR

Skatterådet inddrager ligeledes Gadebelysningsdommen i sin vurdering af, om spørger er berettiget til godtgørelse af afgift af elektricitet fremstillet på egne generatorer og anvendt til det udlejede materiel som del i en all-inclusive-aftale. I skatterådets vurdering bliver der lagt vægt på, at spørger anses for at have et selvstændigt erhvervmæssigt indhold, forestår driften og dermed driver virksomheden for egen risiko. Skatterådet inddrager således egen regning og risiko i sin vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger og henviser ligeledes til Gadebelysningsdommen i sin argumentation herfor. Det bindende svar SKM2009.739.SR illustrerer, at Gadebelysningsdomen har præjudiciel værdi for nuværende praksis i vurderingen af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Det bindende svar illustrerer ligeledes, at egen regning og risiko i høj grad har vundet indpas som bagvedliggende vurdering til forbrugskriteriet, og at Gadebelysningsdommen har præget denne udvikling.

4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer

Kriteriet viderefakturering uden specifikationer blev inddraget i vurderingen af forbrugskriteriet i Højesterets behandling af Gadebelysningsdommen.⁶⁷ Der blev ikke foretaget en dybdegående vurdering af dette kriterie, da Højesteret blot kort vurderede, at forbrugeren af elektriciteten ikke viderefakturerede forbruget som en særskilt opkrævning på fakturaen. Det er derfor interessant at undersøge, hvordan praksis efterfølgende har inddraget og anvendt dette kriterie, og hvilken betydning inddragelsen af netop dette kriterium har for forbrugskriteriet.

Inden Gadebelysningsdommens afgørelse ved Højesteret, blev der af Landsskatteretten afsagt en afgørelse d.15 november 2004 ved SKM2004.500.LSR. Afgørelsen ligger forud for Gadebelysningsdommen men er relevant, da kriteriet viderefakturering uden specifikationer inddrages i behandlingen af forbrugskriteriet.⁶⁸

I dommen SKM2004.500.LSR er klager et ejendomsinvesteringsselskab, der udlejer fast ejendom til erhvervs- og boligformål. Klager er momspligtig af udlejningen, hvorfor der er foretaget frivillig registrering ved Skattestyrelsen. Den forbrugte elektricitet til fællesområder og fælles faciliteter bliver ikke viderefaktureret af virksomheden til dens lejere. Udgifterne til disse områder og faciliteter

⁶⁷ SKM2005.394.HR

⁶⁸ Selvom denne afgørelse ligger forud for Højesterets afgørelse ved Gadebelysningsdommen, findes SKM2004.500.LSR vigtig at inddrage, da den sammen med Gadebelysningsdommen i særlig grad inddrager og belyser vurderingen af kriteriet viderefakturering uden specifikation

er i stedet indregnet som en fast pris. Klagen skyldes, at Skattestyrelsen ikke har anset ejendomsinvesteringsselskabet for berettiget til godtgørelse af afgift af den forbrugte elektricitet til fællesområder og -faciliteter. I Skattestyrelsens afgørelse blev omdrejningspunktet forbrugskriteriet i relation til, hvem den egentlige forbruger af elektriciteten til fællesområderne er. Skattestyrelsen finder ikke, at selskabet kan anses som forbruger af elektriciteten jf. Elafgiftslovens § 11, stk. 1. Skattestyrelsen henviser i sin argumentation til en afgørelse SKM2001.610.LSR, som omhandler udlejning af fast ejendom. Udlejer kan i denne afgørelse ikke opnå afgiftsgodtgørelse af elektricitet og varme, der forbruges af lejer. Afgørelsen omhandler således elektricitet til direkte brug inden i de udlejede ejendomme, hvor lejer har eksklusiv brugsret. Faktum i den afgørelse som Skattestyrelsen henviser til, er ikke det samme faktum, som der foreligger i afgørelsen SKM2004.500.LSR. I denne afgørelse er udgangspunktet netop forbrugt elektricitet til fællesarealer og -faciliteter, hvor den enkelte lejer ikke har eksklusiv brugsret. Det fremgår, at udlejer der leverer elektricitet til lejer, kan viderefakturere afgiftsbelastningen til lejer. Denne viderefakturering skal ske særskilt, hvormed lejer har mulighed for at blive berettiget til afgiftsgodtgørelse. Det kan udledes af afgørelsen SKM2004.500.LSR, at klager ikke har valgt at viderefakturere forbruget af elektricitet særskilt.

Ved udlejning af ejendomme med fællesarealer finder Skattestyrelsen, at fællesarealer er en del af lejekontrakten, hvorfor lejerne er dem der har ret til at benytte fællesarealerne. Ved vurderingen af hvem den egentlige forbruger af elektriciteten er, finder Skattestyrelsen, at det er lejerne i fællesskab, der skal anses som egentlige forbrugere af elektriciteten, da det er lejerne der drager nytte af elektriciteten. Argumentationen bygger på, at det netop er lejerne der forbruger elektriciteten som en del af lejeaftalen. En udlejer der udlejer hele bygningen, kan altså ikke anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, da udlejer hverken opholder sig på stedet eller driver virksomhed fra lokationen. Kun for de lokaler der ikke er udlejet, kan udlejer anses som den egentlige forbruger.

Klager henviser til det grønne reglements kapitel 23 og henfører til, at så længe forbruget ikke viderefaktureres særskilt til lejer, bør en udlejer sidestilles med det grønne reglements kapitel 23, hvorfor forbruget af elektriciteten til fællesarealerne bør anses som forbrugt af en udlejer. Skattestyrelsen finder ikke, at det grønne reglements kapitel 23 er gyldigt, hvorfor det ikke kan anvendes og anses som gældende ret.

Det er interessant, at Skattestyrelsen nægter udlejer afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet i fællesarealerne, når man sammenholder denne afgørelse med tidligere praksis. I Gadebelysningsdom-

mens første prøvelse ved SKM2001.215.TS, vurderede Skattestyrelsen, at spørger ikke var berettigede til afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet. Det fremgår i Skattestyrelsens argumentation herfor at: *”Med hensyn til elforbrug i lokaler omfattet af en momspligtig udlejning, fx hoteller, er praksis den, at elektricitet til belysning, der knytter sig direkte til selve den momspligtige udlejningsaktivitet, fx belysning af hotelværelser, anses som forbrugt af ”udlejer”. Det er dermed hotellet, der opnår afgiftsgodtgørelse for elektriciteten til belysningen”*.⁶⁹ Denne argumentation strider mod Skattestyrelsens argumentation i SKM2004.500.LSR. Fællesarealer i forbindelse med udlejning er netop en integreret del, der knytter sig direkte til selve udlejningsaktiviteten, hvorfor den forbrugte elektricitet i disse lokaler bør sidestilles med f.eks. hotelværelser. Ved f.eks. hotelværelser bliver udlejer anset som den egentlige forbruger af elektriciteten, selvom det er lejer der nyder godt af belysningen. Samme tilfælde og vurdering bør gøre sig gældende for udlejning af fast ejendom til erhvervs- og boligformål, selvom det er frivilligt, om man ønsker at være momsregistreret for udlejning af fast ejendom. Udlejer har i SKM2004.500.LSR valgt at være momsregistreret, og bør sidestilles med Skattestyrelsens begrundelse i Gadebelysningsdommen. Skattestyrelsen har ved SKM2004.500.LSR ligesom ved Gadebelysningsdommen stor fokus på nyttekriteriet, hvorfor udlejer ikke kan anses som den egentlige forbruger.

Landskatterettens inddrager i sin vurdering af, om der kan ydes afgiftsgodtgørelse til udlejer det grønne reglements kapitel 23. Det fremgår i det grønne reglements kapitel 23, at hvis udlejer leverer elektricitet til fælles formål, og dette forbrug er indeholdt i huslejen uden specifikation, er det udlejer der har ret til afgiftsgodtgørelse, såfremt udlejer er momsregistreret. Hvis forbruget er særskilt opkrævet fra hver af lejerne i forhold til lejernes størrelse, så er det lejeren der har ret til afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet. Landskatteretten finder, at udlejer skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Denne konklusion er uanset, om det er lejerne der forbruger elektriciteten på fællesarealerne. Lejerne bliver efter Elafgiftsloven ikke anset som forbrugerne af elektriciteten, da opkrævning af elektriciteten til fællesarealerne bliver viderefaktureret uden specifikationer. Landskatteretten slutter af med at præcisere, at et sådant forbrug er et led i den normale drift af udlejningsejendomme *”Den afgiftspligtige energi må derimod anses for anvendt som en integreret del af den momspligtige udlejningsvirksomhed, som ikke kan afgrænses til alene at være de lokaliteter, hvorfra administrationen af udlejningen foregår, men tillige må omfatte selve de udlejede ejendomme”*.⁷⁰

⁶⁹ SKM2001.215.TS

⁷⁰ SKM2004.500.LSR

Det kan på baggrund af dommen konkluderes, at selvom en udlejer ikke er den der bruger elektriciteten til fællesarealer og -faciliteter, er det stadig en del af udlejers virksomhed at forsyne disse områder, hvorfor udlejer anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. I denne afgørelse er det lejeren der får glæde af belysningen, men det er udlejer der skal anses som den egentlige forbruger heraf. Det samme gjorde sig gældende ved Gadebelysningsdommen,⁷¹ hvor EnergiGruppen Service Jylland A/S blev anset som den egentlige forbruger, selvom borgerne i kommunen fik glæde af belysningen. Det kan ligeledes udledes, at måden forbruget viderefaktureres på har stor betydning for vurderingen af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger. Havde udlejer i denne afgørelse specificeret forbruget til fællesarealerne i den enkeltes lejes aftale, ville det medføre, at lejeren havde mulighed for afgiftsgodtgørelse, såfremt de øvrige betingelser herfor er opfyldt. I vurderingen af om udlejer kan anses som den egentlige forbruger, kan det i denne afgørelse tilsvarende som i Gadebelysningsdommen udledes, at kriteriet viderefakturering uden specifikationer bør inddrages, såfremt faktum tillader det.

Der bliver i Landsskatterettens afgørelse ved SKM2004.500.LSR taget stilling til det grønne reglements kapitel 23, hvilket som fortolkningsbidrag var med til at anse klager som værende den egentlige forbruger af elektriciteten. Afgørelsen må antages at have betydning for kommende tilsvarende sager, særligt grundet Landsskatterettens præcisering, der tydeliggør praksis i relation til forbrugskriteriets behandling ved udlejning af ejendomme, og hvad kriteriet viderefakturering uden specifikationer skal indeholde.

Skatterådet afsagde bindende svar ved SKM2008.160.SR, hvori Gadebelysningsdommen⁷² og den ovenstående dom om belysning til fællesarealer⁷³ havde afgørende betydning for sagens behandling. En elinstallationsvirksomhed stod for drift af et belysningsanlæg samt elinstallationer hos en andelsboligforening. Andelsboligforeningen havde leaset ydelsen, hvor forbruget af elektriciteten var inkluderet i aftalen, hvilket medfører, at forbruget af elektricitet er uspecificeret. Virksomheden havde til opgave at foretage opsætning af belysning herunder at varetage eventuelle problemer. Udlejer har i hele leasing- og driftsaftaleperioden fuld råderet og brugsret til det udlejede og installerede. Udlejers

⁷¹ SKM2005.394.HR

⁷² SKM2005.394.HR

⁷³ SKM2004.500.LSR

virksomhed ønsker besvaret, om der kan ydes godtgørelse for alle el-udgifterne til henholdsvis uden-dørs og offentlige arealer, drift af bygningens installerede materiel samt belysning af fællesarealer, hvor kun beboerne har adgang. Det er spørgers opfattelse, at virksomheden opfylder kravene for afgiftsgodtgørelse. Hertil henvises der til en række krav ud fra Skattestyrelsens styresignal SKM2006.137.SKAT⁷⁴ vedrørende Gadebelysningsdommen. Det er Skatterådets vurdering, at spørgers virksomhed opfylder kravene til forbrugskriteriet. Det kan udledes, at elinstallationsvirksomheden netop har den fulde rådighed over elinstallationerne gennem en leaset aftale. Driften sker for spørgers egen regning og risiko ud fra en aftalt pris, hvorfor forbruget af elektriciteten bliver viderefaktureret uden specifikationer. Der er ligeledes økonomisk fortjeneste og arbejdet udføres som et led i spørgers normale drift. Ligeledes er aftalen mellem spørgers og andelsboligforeningen mere end blot en serviceaftale, da spørgers virksomhed også skal levere strømmen der forbruges. Skatterådet finder dog, at elinstallationsvirksomheden kun kan opnå afgiftsgodtgørelse for belysning til offentlige steder. De områder hvor den enkelte lejer eller vicevært har en eksklusiv brugsret, kan der ikke opnås afgiftsgodtgørelse for elektriciteten til belysningen.

Skatterådet henviser til den allerede analyserede ovenstående dom SKM2004.500.LSR⁷⁵. Hertil henføres det, at der i dommen SKM2004.500.LSR var tale om en udlejer der selv stod for at levere elektriciteten som en integreret del af virksomhedsdriften. I dommen om andelsboligforeningens leasing af belysning betales der en fast pris til en virksomhed, der leverer belysningen til stedet. Skatterådet finder ikke, at de to sager er sammenlignelige, hvilket er et klart udtryk for, at der ved vurdering af om forbrugskriteriet er opfyldt, er stor fokus på, om det man søger afgiftsgodtgørelse for er en integreret del af den ydelse man leverer. I dette tilfælde falder spørgers virksomhed ikke under dette krav, da virksomhedens formål er at opsætte, installere og vedligeholde samt levere elektriciteten hertil. Dermed kan det udledes, at en tredjepart der leverer elektricitet til udlejningsejendomme ikke kan opnå afgiftsgodtgørelse på samme fod, som hvis udlejeren selv leverer elektriciteten til ejendommen. På baggrund af dette besvares spørgsmålet med, at spørger kun er berettiget til afgiftsgodtgørelse af elektriciteten anvendt til belysning af udendørsarealer og trappeopgangene i bygningen. Ved Gadebelysningsdommen var det netop kun på offentlige steder og p-pladser, at belysningen blev brugt, hvorfor det også kun er her, at der kan ske afgiftsgodtgørelse. Hvad angår udgiften for elektriciteten til fællesarealerne, hvor lejerne kun har adgang til, kan spørger ikke opnå afgiftsgodtgørelse,

⁷⁴ Gennemgået i underkapitel ” 3.2. Skattestyrelsens styresignal på baggrund af Gadebelysningsdommen” s. 31

⁷⁵ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer” s. 44

da spørger ikke på disse arealer bliver anset som den egentlige forbruger af elektriciteten. Her er det netop beboerne/andelsboligforeningen, der bliver anset som de egentlige forbrugere.

Skatterådet tiltrådte Skats indstilling. Det må derfor konkluderes, at det bindende svar har en vis præjudikatværdi for kommende tilsvarende praksis. SKM2004.500.LSR og SKM2005.394.HR sammenholdes for at opnå forståelse for, hvad der har betydning for muligheden for afgiftsgodtgørelse. Det kan udledes, at man kan opnå afgiftsgodtgørelse for alt elektricitet anvendt til formål, hvor den enkelte lejer ikke har eksklusiv brugsret, hvis forbruget er opkrævet uspecificeret på fakturaen af en udlejer, der selv leverer elektriciteten som et led i udlejningsvirksomheden. Det er dermed udlejer der forpligter sig til risikoen for egen regning af det reelle strømforbrug, hvorfor udlejeren anses som den egentlige forbruger på fællesarealerne.

Det ses tydeligt i denne afgørelse, at Gadebelysningsdommen har en stor betydning for udfaldet i afgørelsen. Skattestyrelsen udgav d.10 marts 2006 styresignalet SKM2006.137.SKAT, der præciserede retstilstanden som følge af Gadebelysningsdommen. I styresignalet beskriver Skattestyrelsen, hvad der bør indgå i vurderingen af forbrugskriteriet. Opfylder en virksomhed de krav, som Skattestyrelsen opstiller, er virksomheden berettiget til at få afgiftsgodtgørelse af forbrugt elektricitet til produktion af belysning. Ved Skattestyrelsens bindende svar bliver disse krav prøvet, og der sker således en udvikling i praksis, hvor man kommer nærmere hvad disse krav indeholder, herunder kravenes rækkevidde.

Det kan for visse virksomheder forekomme fordelagtigt at gøre brug af kontorhoteller, da de derigennem slipper for en række forpligtelser og i stedet udliciterer disse opgaver til udlejer. Med en fortsat stigende efterspørgsel på området, var det nødvendigt at få en klar retsstilling der beskrev betingelserne for afgiftsgodtgørelse. På den baggrund kom Skattestyrelsen med et styresignal på området i 2009 ved SKM2009.725.SKAT. Med styresignalet kunne momsregistrerede udlejere i bedre omfang udlede, hvordan retsstillingen i forhold til hvornår, man som udlejer kan opnå afgiftsgodtgørelse af forbrugt elektricitet til fællesarealer og -faciliteter. Med en sådan præcisering, har man en tydeligere retsstilling i forbindelse med udlejning, hvilket man f.eks. ikke havde i afgørelsen SKM2004.500.LSR,⁷⁶ hvor man benyttede sig af det grønne reglement kapitel 23 fra 1984. Det blev derfor gjort klart, at en udlejer har mulighed for at få afgiftsgodtgørelse for forbrugt elektricitet til

⁷⁶ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer” s. 44

udlejede ejendommers fællesarealer, når udlejer er momsregistreret efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1, og når opkrævningen af elektricitet sker uspecificeret. Ligeledes tydeliggøres det, at hvis der sker en særskilt opkrævning for elektricitet til fællesarealer, er det lejerens der har mulighed for afgiftsgodtgørelse, hvis lejeren opfylder kravene efter Elafgiftslovens § 11, stk. 1.

I den ovenstående dom SKM2004.500.LSR⁷⁷ tog Skattestyrelsen stilling til det grønne reglements kapitel 23, hvor de selv nåede frem til, at det ikke var udtryk for gældende ret. Den retsstilling der kan udledes af det nye styresignalet, må siges at være sammenlignelig med, hvad der dengang fremgik i det grønne reglements kapitel 23. Styresignalet kan derved relateres til, hvad landsskatteretten i afgørelsen SKM2004.500.LSR fandt var gældende ret. Hertil tog man stilling til det grønne reglements kapitel 23, hvilket afgørelsen bl.a. tog udgangspunkt i. Skattestyrelsens egen vurdering af det grønne reglements kapitel 23, og hvilken betydning dette havde for gældende ret, må på baggrund af det nye styresignal konkluderes til at have været mindre retvisende.

Når en udlejer af et kontorhotel ønsker afgiftsgodtgørelse for elektricitet forbrugt til fællesarealer eller -faciliteter, skal der efter styresignalet kigges på den egentlige ydelse. Der er næppe tvivl om, at når udlejer af et kontorhoteller leverer elektricitet til belysning af fællesarealerne, kan udlejer opnå afgiftsgodtgørelse for elektriciteten. Men i visse tilfælde forlader man området for udlejning af fast ejendom, hvor elektricitet til belysning ville høre under. Hertil bliver det i styresignalet slået fast, at udlejning af fast ejendom og service af kontorhotellets lejere skal opdeles, hvorfor afsætning af service- og tjenesteydelser sidestilles med ikke-godtgørelsesberettigede bilagsvirksomheder efter Elafgiftslovens bilag 1. Et eksempel på sådan en sådan service- og tjenesteydelse er telefonpasning og receptionsservice.

Til sidst i styresignalet bliver der afgrænset i forhold til lovændring L 207.⁷⁸ Forarbejderne til lovændringen L 207 blev tidligere i projektet analyseret, hvor det blev slået fast, at ændringen kun retter sig mod virksomheder der producerer belysning. Derfor afgrænses der i styresignalet fra Elafgiftslovens § 11, stk. 1 vedrørende el til belysning, hvorfor det ikke er forbrugeren af belysningen, der er berettigede til afgiftsgodtgørelse, men fortsat er udlejer der leverer elektriciteten til belysningen, der kan opnå afgiftsgodtgørelse.

⁷⁷ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer” s. 44

⁷⁸ Gennemgået i underkapitel ” 3.3.1. Lovændring L 207” s. 33

Landsskatteretten traf efterfølgende en afgørelse d. 9 august 2011 ved LSR.09.08.2011. Denne dom omhandler, hvorvidt udlejer kan opnå afgiftsgodtgørelse for elektricitet ved udlejning af et kontorhotel. Skattestyrelsen havde i første omgang nægtet afgiftsgodtgørelse til udlejeren, da de ikke fandt, at opkrævningen af elektricitet var sket uspecificeret, men derimod som en særskilt opkrævning efter forbrug. Landsskatteretten er af den opfattelse, at udlejer opkræver elektriciteten til fællesarealerne uspecificeret. Udlejer opkræver et månedligt fast acontobeløb, der fastsættes efter det enkelte lejemåls bruttoareal i forhold til ejendommens samlede areal. Det der fører til afgørelsens udfald er, at Landsskatteretten slår fast, at opkrævningen er viderefaktureret uden specifikationer, hvorfor opkrævningen fortsat er en integreret del af aftalen. I vurderingen heraf bliver der henvist til afgørelsen SKM2004.500.LSR, og til Skattestyrelsen styresignal SKM2009.725.SKAT, som begge indgår i Landsskatterettens vurdering og afgørelse.

På baggrund af dommen LSR.09.08.2011 kan det konkluderes, at den tidligere analyserede dom SKM2004.500.LSR⁷⁹ har stor præjudiciel værdi, da den sidenhen er blevet brugt som vejledning til flere domsafgørelser og til Skattestyrelsens eget styresignal SKM2009.725.SKAT. Ved dommen bliver styresignalet SKM2009.725.SKAT⁸⁰ prøvet ved domstolene. Her var det tydeligt at se, at Landsskatteretten vurderer afgørelsen ud fra den praksis der kom med styresignalet, da de foretager en direkte henvisning til den konkrete tekst i styresignalet.

4.2.3. Nyttekriteriet

Nyttekriteriet indgår som bagvedliggende vurdering til forbrugskriteriet, og indeholder en vurdering af, hvem der drager nytte af den forbrugte energi. Nyttekriteriets udgangspunkt er, at såfremt du er den, der drager nytte af den forbrugte energi, så taler kriteriet for, at du ligeledes er den egentlige forbruger. Nyttekriteriet bør indgå i den samlede vurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger i lighed med kriteriet egen regning og risiko og viderefakturering uden specifikationer. Nyttekriteriet komplimenterer egen regning og risiko og tilføjer et yderligere moment til helhedsvurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger. Hvor egen regning og risiko har fokus på, hvor de økonomiske forpligtelser og risici er placeret, har nyttekriteriet fokus på, hvor der drages nytte af forbruget. Nyttekriteriet komplimenterer dermed kriteriet egen regning og risiko ved, at man i en inddragelse af begge kriterier både har fokus på de økonomiske forpligtelser,

⁷⁹ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer” s. 44

⁸⁰ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer” s. 49

og hvor den faktiske nytte drages af forbruget. Nyttekriteriet blev i høj grad inddraget i Gadebelysningsdommen som led i Skattestyrelsens, Landsskatteretten og Vestre Landsrets argumentation for, at driftsselskabet EnergiGruppen Service Jylland A/S ikke kunne anses for at være den egentlige forbruger. Det fremgår i Vestre Landsrets kendelse: *"Regionen har med sin afgørelse lagt vægt på, at det er Herning Kommunes borgere og virksomheder m.fl., der drager nytte af elektriciteten og ikke klageren, der alene skal drive og vedligeholde vejbelysningsanlægget, jf. pkt. 6.1. i overdragelsesaftalen"*.⁸¹ Skattemyndighederne argumenterer for, at eftersom det er borgerne og virksomhederne i kommunen der drager nytte af gadebelysningen, må det antages, at det er dem der er den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til gadebelysning. Driftsselskabet EnergiGruppen Service Jylland A/S kan derved, ud fra skattemyndighedernes synspunkt, ikke anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten, da selskabet blot varetager drift og vedligeholdelse af gadebelysningen og ikke drager faktisk nytte heraf. Nyttekriteriet er således essentielt ved de første tre instansers vurdering af forbrugskriteriet i Gadebelysningsdommen. Højesteret ender i sidste instans med at anse EnergiGruppen Service Jylland A/S for at være den egentlige forbruger af den afgiftspligtige elektricitet, og godtager dermed ikke skattemyndighedernes argumentation. Gadebelysningsdommen belyser, at nyttekriteriet er et væsentligt vurderingsparameter, der med fordel kan inddrages i en helhedsvurdering af, hvem der kan anses for at være den egentlige forbruger og understreger ligeledes nyttekriteriets tilstedeværelse i praksis. Gadebelysningsdommen er ligeledes med til at tydeliggøre en væsentlig detalje for både nyttekriteriet men også for forbrugskriteriet som helhed. Det tydeliggøres i Gadebelysningsdommen, at blot fordi du er den der drager nytte af den forbrugte energi, medfører det ikke, at du også anses som den egentlige forbruger. Nyttekriteriet kan med andre ord ikke stå alene, og udgøre hele vurdering af, hvem der er den egentlige forbruger. Der bør inddrages flere vurderingsparametre som bl.a. egen regning og risiko eller viderefakturering uden specifikationer, såfremt faktum i den enkelte sag tillader det. Hvis det er muligt at inddrage alle kriterierne, bør det give et fyldestgørende billede af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger.

Nyttekriteriet bliver ligeledes genstand for Skatterådets argumentation i afgørelsen SKM-2008.340.LSR, der omhandler korttidsudlejning af materiel til festivaler. I afgørelsen argumenterer Skatterådet for, at klagers selskab ikke kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til drift af det udlejede materiel. Skatterådet argumenterer med, at eftersom det udlejede materiel er overdraget til festivalen i den lejede periode, er det festivalen der benytter det pågældende materiel.

⁸¹ SKM2004.109.VLR

Skatterådets argumentation bunder i, at eftersom det er festivalen der benytter det lejede materiel, så må festivalen anses som den egentlige forbruger af elektriciteten hertil. I denne argumentation ligger det som underliggende faktor, at eftersom det er festivalen der benytter det pågældende materiel, er det dermed festivalen der drager nytte heraf, og bør anses som den egentlige forbruger. Skatterådet kobler således benyttelse og råderet af materiel med hvem, der kan anses som egentlig forbruger. Landsskatteretten finder i sidste ende, at klager skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Landsskatterettens afgørelse skyldes, at spørgers virksomhed bliver anset for at levere elektriciteten til egne driftsmidler for egen regning og risiko efter en samlet aftale, hvorfor forbruget af elektriciteten er en integreret del af spørgers virksomhed.

Nyttekriteriet har sin berigtigelse som underliggende vurdering til forbrugskriteriet, og kan med fordel inddrages i en helhedsvurdering af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger. Nyttekriteriet ses ofte anvendt i praksis, og det kan udledes heraf, at det er vigtigt at nyttekriteriet ikke står alene, men derimod indgår som delkomponent i en helhedsvurdering. Det bindende svar SKM2009.739.SR⁸² illustrerer ligeledes, at nyttekriteriet i nyere praksis indgår som bagvedliggende vurdering til forbrugskriteriet. Til forskel fra tidligere ses nyttekriteriet i højere grad inddraget som led i en helhedsvurdering. Det fremgår i det bindende svar til spørgsmål 1, at spørger blev anset for at være driftsmæssig ansvarlig og have fuld råderet over udstyret med dispositionsbeføjelser. Dette indikerer indirekte, at det var spørger der fysisk drog nytte heraf, hvilket taler for, at spørger bliver anset for at være den egentlige forbruger. Nyttekriteriet er tidligere set inddraget i Gadebelysningsdommen, hvilket også fremgår i det bindende svar som henvisning. Her argumenterede Skattestyrelsen, Landsskatteretten og Vestre Landsret ud fra nyttekriteriet, hvor kriteriet i højere grad stod alene i vurderingen af, hvem der kan anses som den egentlige forbruger. I det bindende svar SKM2009.739.SR ses derimod, at nyttekriteriet indgår i samspil med bl.a. kriteriet egen regning og risiko, og hvor det i højere grad inddrages i en helhedsvurdering. Det kan af det bindende svar SKM2009.739.SR udledes, at der er sket en udvikling i praksis. Man har tidligere set, at nyttekriteriet stod alene som grundlag for forbrugskriteriet, og dermed også blev udslagsgivende for vurderingen. Dette ser man bl.a. i de første instansers vurdering i Gadebelysningsdommen. Udviklingen der kan udledes af det bindende svar SKM2009.739.SR peger dermed i retningen af en opmærksomhed på en helhedsvurderingen.

⁸² Gennemgået i underkapitel ” 4.2.1. Egen regning og risiko” s. 43

4.3. Gadebelysningsdommens påvirkning på forbrugskriteriet i nyere praksis

Der er siden Gadebelysningsdommen sket ændringer i måden, hvorpå forbrugskriteriet vurderes og anvendes i forbindelse med afgiftsgodtgørelse af elektricitet. Kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet er blevet mere anerkendt i praksis, hvor der tegner sig et billede af, at alle kriterierne i højere grad vurderes og inddrages i en samlet vurdering. Kriterierne er ikke blot blevet mere anerkendte, de er også blevet yderligere uddybet i forhold til, hvordan de bør inddrages og vurderes. Elafgiftslovens § 11, stk. 1 er fortsat ikke tydelig i definitionen af, hvad forbrugskriteriet indeholder og hvilke vurderinger der konkret skal foretages. Det fremgår fortsat blot, at en virksomhed skal være momsregistreret, og elektriciteten skal være forbrugt af virksomheden. Ligeledes har forarbejderne ikke udviklet sig særlig meget, hvorfor det findes interessant at analysere nyere praksis for at skabe et mere retvisende billede af, hvad der er gældende ret for forbrugskriteriet med udgangspunkt i Elafgiftsloven, og hvordan Gadebelysningsdommen påvirker nyere praksis.

Der blev d.25 oktober 2016 givet et bindende svar SKM2016.527.SR omhandlende datacentre. Spørger ønsker at vide, om virksomheden kan opnå afgiftsgodtgørelse for elektricitet forbrugt i datacentret til andre ydelser end serverdrift f.eks. køling- og klimakontrol, overvågning af sikkerhedssystemer. Ligeledes ønsker spørger svar på, om virksomheden kan opnå afgiftsgodtgørelse for den elektricitet, der forbruges til serverne. Spørgers virksomhed lægger datacenterplads til carriers, tele- og internetoperatører samt til enterprise-virksomheder. Kunderne tjekker deres IT udstyr ind hos spørger, hvorefter spørgers virksomhed sikrer, at udstyret er under konstant overvågning. Denne mulighed kan spare kunden penge og skabe bedre ydeevne på deres applikationer. Virksomheden tilbyder også kontakt til en lang række leverandører af dataforbindelser, netværksleverandører og andre potentielle forretningspartnere.⁸³ Der er i virksomheden opsat elmålere, og hver enkelt kunde har egne dedikerede målere til måling af deres eget elforbrug. Elforbruget afregnes ud fra en fast pris, hvor forbruget bliver viderefaktureret med specifikationer, hvorfor kunden betaler for den forbrugte mængde. Det er set i tidligere analyseret praksis bl.a. ved styresignalet omhandlende kontorhoteller ved SKM2009.725.SKAT,⁸⁴ at det har stor betydning, hvordan forbruget faktureres. Ved at viderefakturere det egentlige forbrug til kunden, er det kunden, der kan opnå afgiftsgodtgørelse for elektriciteten, såfremt kunden er momsregistreret. Spørger må ikke viderefakturere forbruget med specifikationer,

⁸³ SKM2016.527.SR

⁸⁴ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.2. Viderefakturering uden specifikationer” s. 49

hvis det er spørger der ønsker at opnå afgiftsgodtgørelse for elektriciteten. Selvom prisen for den forbrugte elektricitet er fastsat, og spørger løber en risiko herved, er det ikke nok til, at kriteriet viderefaktureringen uden specifikationer er opfyldt. Spørger henviser til Gadebelysningsdommen,⁸⁵ hvor Højesteret fandt, at de ikke er af betydning, at der er sket en overvæltning af afgifterne til aftageren. Det at spørgers virksomhed løber en risiko ved den faste pris for elektriciteten, er efter spørgers opfattelse nok, da spørger påtager sig en risiko herved.

I forhold til de fælles ydelser, køling- og klimakontrol der skaber fælles sikkerhed for alle kunderne, bliver forbruget ikke viderefaktureret til kunden. Disse sikkerhedsforanstaltninger og services bliver betalt under den samlede aftale, og bliver dermed indregnet i den på forhånd aftalte pris. Dermed er det spørger der løber risikoen for forbruget hertil, da det er spørger der forpligter sig til at betale, såfremt forbruget overstiger det forventede. Det er derfor spørger, der kan opnå afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet til de fælles ydelser.

Spørger anser sig selv som den egentlige forbruger af hele elforbruget både af elektricitet til drift af fælles ydelser og elektricitet til drift af IT-udstyret.⁸⁶ Spørger henviser til et bindende svar med udgangspunkt i, at de to virksomheder er sammenlignelige.⁸⁷ Det er spørgers opfattelse at efter lighedsgrundsætningen, skal spørger sidestilles med det bindende svar, eftersom det må være udtryk for skattemyndighedernes praksis. Forskellen på spørgers virksomhed og virksomheden i det bindende svar er efter spørgers opfattelse uden betydning. Ved det bindende svar blev elforbruget af den enkelte kunde ikke målt særskilt, hvorfor betalingen af elektriciteten var en del af den aftalte pris. Denne forskel må dog siges ud fra tidligere analyseret praksis at have en væsentlig betydning, eftersom forbruget ikke er blevet viderefaktureret. Ved at viderefakturere forbruget løber udlejer ikke en reel risiko, da det netop er for lejers egen regning.

Spørger henviser til styresignalet SKM2006.137.SKAT,⁸⁸ der kom på baggrund af Gadebelysningsdommen.⁸⁹ Ifølge spørger opfylder virksomheden alle de krav, som Skattestyrelsen konkluderer, at der skal være opfyldt for, at en virksomhed kan opnå afgiftsgodtgørelse. Med styresignalet mener spørger, at Skattestyrelsen præciserer et grundlæggende element i afgiftslovgivningen, hvorfor dens

⁸⁵ SKM2005.294.HR

⁸⁶ SKM2016.527.SR

⁸⁷ Det bindende svar er ikke offentliggjort, hvorfor det ikke bliver analyseret eller refereret yderligere til, end hvad der fremgår af dommen

⁸⁸ Gennemgået i underkapitel ” 3.2. Skattestyrelsens styresignal på baggrund af Gadebelysningsdommen” s. 31

⁸⁹ SKM2005.294.HR

praksis må kunne anvendes analogt på andre forhold end kun produktion af vejbelysning til videresalg.

Skatterådet tager stilling til lighedsgrundsætningen i forhold til det ikke-offentlige bindende svar, som spørger mener bør være gældende. Skatterådet finder ikke, at lighedsgrundsætningen er relevant at inddrage, eftersom spørger henviser til en bindende svar, der ikke er offentligt. Den praksis der er ved det bindende svar er alene gældende mellem Skattestyrelsen, og den virksomhed som har modtaget det bindende svar. Ligeledes finder Skatterådet, at det ikke-offentlige bindende svar afviger fra Skattestyrelsens egen praksis i den juridiske vejledning, hvorfor spørger ligeledes ikke kan sidestilles med det bindende svar.⁹⁰

Styresignalet SKM2006.137.SKAT som spørger henviser til, er ifølge Skatterådet kun gældende for virksomheder der ejer og driver et vejbelysningsanlæg, hvorfor det ifølge Skatterådet ikke kan anvendes analogt. Det er dog tidligere i projektet udledt i en analyse af afgørelsen SKM2009.739.SR, som omhandler udlejning af materiel inklusiv strøm,⁹¹ at Skatterådet benyttede styresignalet SKM2006.137.SKAT. Ved afgørelsen SKM2009.739.SR bliver der direkte henvist til de forskellige krav der fremgår i styresignalet, for at en virksomhed kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Styresignalet indgik dermed i vurderingen af spørgers mulighed for afgiftsgodtgørelse ved det bindende svar SKM2009.739.SR. Det, at Skatterådet bruger styresignalet i tidligere praksis, bør være udtryk for, at den vurdering der er i styresignalet også kan bruges på andre områder end blot ved produktion af belysning til videresalg. Spørger bør derfor på baggrund af lighedsgrundsætningen kunne henvise til vurderingen af, om en virksomhed skal anses for at være den egentlige forbruger af elektricitet efter SKM2006.137.SKAT.

I Gadebelysningsdommen⁹² fandt Højesteret, at elektriciteten blev forbrugt i en kvalificeret produktionsproces, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S kunne anses som forbruger af elektriciteten. Spørgers virksomhed forbruger ifølge Skatterådet ikke elektriciteten i en produktionsproces, da elektriciteten blot bliver leveret videre til spørgers kunder uden at indgå i en produktionsproces. Elektriciteten skifter på intet tidspunkt karakter under forløbet.

⁹⁰ SKM2016.527.SR

⁹¹ Gennemgået i underkapitel ” 4.2.1. Egen regning og risiko” s. 43

⁹² SKM2005.394.HR

Den fælles ydelse der leveres i form af sikkerhed for kundernes IT-udstyr, er spørger driftsmæssig ansvarlig for, hvorfor denne ydelse drives for egen regning og risiko. Den forbrugte elektricitet til de fælles ydelser i relation til sikring af kundernes IT-udstyr bliver heller ikke viderefaktureret med specifikationer, hvilket ligeledes taler for, at spørgers virksomhed bærer de økonomiske forpligtelser og dermed foretager denne ydelse for egen regning og risiko. Skatterådet finder på samme måde, at det er spørger, der skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten til disse fælles ydelser, da de er en integreret del af aftalen, hvorfor spørger er berettigede til afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet hertil.

I forhold til serverdrift kan spørger ikke anses som værende den egentlige forbruger af elektriciteten. Skatterådet finder, at spørger ikke har nogen indflydelse på, om serveren er tændt og argumenterer for, at spørger ikke råder over det faktiske forbrug. Ligeledes ejer spørger ikke serverne, og spørger må ej heller bruge serverne. Dermed foretager Skatterådet indirekte en vurdering af nyttekriteriet. Spørger kan ikke anses for at opnå nogen nytte af serverdriften, eftersom spørger ikke ejer serverne eller må benytte serverne på nogen måde. Skatterådet finder således ud fra en helhedsvurdering af kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikation og nyttekriteriet, at spørger ikke kan anses som den egentlige forbruger af elektriciteten og dermed opnå afgiftsgodtgørelse for den forbrugte elektricitet til IT-udstyret. Modsætningsvist bliver det således kunderne, der bliver anset som de egentlige forbrugere af elektriciteten og dermed dem, der kan opnå afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet, såfremt de øvrige betingelser i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 er opfyldt.

Der blev afsagt et tilsvarende bindende svar ved SKM2017.459.SR. Spørgers virksomhed er et data-center, der ønsker besvaret, om det kan opnå afgiftsgodtgørelse for den forbrugte elektricitet til serverdrift. Forskellen mellem SKM2016.527.SR og SKM2017.459.SR er, at ved SKM2016.527.SR blev elektriciteten tilført serverne direkte, som kunden ejede og havde kontrol over. Ved SKM2017.459.SR har spørger installeret et Uninterruptible Power Supply, UPS,⁹³ ved samtlige af kundernes servere. Spørger henviser til SKM2011.259.SKAT der omhandler opladning af batterier til el-biler. Ved styresignalet SKM2011.259.SKAT blev praksis præciseret i forhold til, hvornår man anser elektriciteten for at blive forbrugt i forbindelse med opladning af batterier til el-biler. Skattestyrelsen præciserede, at elektricitetens faktiske forbrug sker, når batteriet bliver ladet op og modsætningsvist ikke, når ejeren af bilen aflader batteriet ved benyttelse af el-bilen. Dermed er det virksomheden, der oplader el-bilens batteri, der skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, og

⁹³ Et batteri der konstant genoplader imens det tilfører stabil strøm

det er derfor virksomhed, der kan opnå afgiftsgodtgørelse i forbindelse med den forbrugte elektricitet, såfremt de øvrige krav i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 er opfyldt. Sammenligner man således præciseringen vedrørende elbiler med data dommen SKM2017.459.SR, må spørger anses for, at være den part der oplader batterierne, hvorimod kunderne til data faciliteterne må anses som dem, der aflader batterierne. Det er derfor ved en sammenligning med styresignalet omkring elbiler spørger, der er berettiget til at opnå afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet til UPS batterierne.

Skatterådet finder, at den elektricitet der bliver forbrugt til konstant at genoplade UPS batterierne, er nødvendig for at skabe sikkerheden for kunden, betales og indgår som en samlet del af aftalen. Dermed viderefakturerer spørger ikke det egentlige forbrug af elektriciteten som en særskilt opkrævning. Der er således på forhånd aftalt en pris ud fra det forventet forbrug, hvorfor det er spørger der løber en risiko for egen regning, hvis det forventet forbrug overstiges. Ved at spørger benytter sig af UPS batterierne, bliver strømmen forbrugt til spørgers eget formål, da det netop er spørger der ejer disse UPS batterier. Ligeledes er UPS batterierne en så vigtig del af virksomhedens aktivitet, at UPS batterierne ikke kan adskilles fra den ydelse, som virksomheden leverer. Det er en forudsætning for forretningsgrundlaget i virksomheder der driver datacentre, at de forskellige IT komponenter er i konstant kontrolleret drift. UPS batteriet er en helt grundlæggende forudsætning for, at den sikrede drift kan finde sted, hvorfor det er en integreret del af hovedydelsen. På samme måde som ved Gadebelysningsdommen⁹⁴ gennemgår strømmen en form for proces, og leveres dermed ikke blot direkte til kundernes servere. Strømmen bliver i UPS batteriet omdannet til en præcis og korrekt mængde volt, hvilket er en betingelse for driften af datacenteret. Skatterådet finder, at spørger er den egentlige forbruger af elektriciteten. Spørger får dog ikke medhold i, at styresignalet SKM2011.259.SKAT omkring el-biler er sammenligneligt. Skatterådet slår med deres svar fast, at styresignalet kun omhandler el-biler og ikke kan udvides til brug for alle batterier, som oplades i en virksomhed, hvilket fremgår i forarbejderne til styresignalet. Dette er grunden til, at skatterådet ikke anvender styresignalet i sin argumentation og dermed ikke inddrager det i sin samlede vurdering.⁹⁵ Skatterådet henviser til det bindende svar SKM2016.527.SR, hvor de inddrager forskellen på de to datacentre. Dermed skabes der en klar forståelse af, hvorfor spørger kunne opnå afgiftsgodtgørelse for serverdriften ved SKM2017.459.SR, og hvorfor der ikke kunne opnås samme godtgørelses mulighed i SKM2016.527.SR. Skatterådet foretager en samlet vurdering af kriterierne egen regning og risiko,

⁹⁴ SKM2005.394.HR

⁹⁵ SKM2017.459.SR

viderefakturerings uden specifikationer og nyttekriteriet. Det kan derfor udledes, at skattemyndighederne er blevet mere grundige i deres vurdering af, hvem der skal anses som den egentlige forbruger af elektricitet. Ved de første instansers behandling af Gadebelysningsdommen blev nyttekriteriet tillagt stor betydning. Dermed blev egen regning og risiko og viderefakturering uden specifikationer ikke inddraget fyldestgørende nok i vurderingen af, hvem der kunne opnå afgiftsgodtgørelse til trods for, at de faktiske omstændigheder i tvisten tillod en sådan inddragelse. Ved de første instanser fandt man netop, at det var kommunens borgere og virksomheder der skulle anses som den egentlige forbruger, da det var dem der drog nytte af belysningen. Højesteret kom i behandlingen af Gadebelysningsdommen frem til en anden afgørelse, end hvad de tidligere instanser fandt. Højesteret foretog en samlet vurdering af kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet. Ved at foretage en samlet vurdering, fandt højesteret frem til, at det var virksomheden EnergiGruppen Jylland Service A/S, der skulle anses som den egentlige forbruger. På samme måde som Højesteret dengang foretog en samlet vurdering, så kan det udledes, at skattemyndighederne er blevet mere grundig og dybdegående i vurderingen af, hvem den egentlige forbruger af elektricitet er. Ikke nok med at skattemyndighederne er blevet bedre til at foretage en samlet vurdering, så er spørger også blevet mere opmærksom på, at skattemyndighederne skal foretage en samlet vurdering og henviser derfor meget ofte til Gadebelysningsdommen. Særligt ved den nyere praksis er det tydeligt, at Skatterådet ikke blot tillægger nyttekriteriet værdi i vurderingen af forbrugskriteriet, men at Skatterådet foretager en dybdegående vurdering af alle kriterier, der passer på den specifikke tvist.

Blandt nyeste offentliggjorte praksis hvor forbrugskriteriet er omdrejningspunkt, fremgår SKM2018.505.SR. I dette bindende svar ser vi ligeledes Skatterådet inddrage kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet. Skatterådet foretager her en helhedsvurdering til afgørelse af, hvem den egentlige forbruger af elektriciteten er.

Spørger ved SKM2018.505.SR ejer et firma, der er specialiseret i fugtighedsstyring. Spørger ønsker svar på, om spørger kan opnå afgiftsgodtgørelse for den elektricitet, som forbruges til adsorptionsaffugtere. Adsorptionsaffugterne opstilles på forskellige havne, hvorefter ejere af både kan indgå en aftale om, at der bliver tilført tør luft ind i bådene, så de kan holde bedre over vinteren. Det kan ud fra denne aftale udledes, at det er spørger selv, der står for at levere den forbrugte elektricitet til adsorptionsaffugterne. Spørger viderefakturerer ikke det egentlige forbrug af elektricitet som en særskilt opkrævning. Der bliver mellem spørger og modtager aftalt en samlet pris, hvorfor det er spørger der for egen regning og risiko skal betale ekstra, hvis det forventet forbrug af elektricitet overskrides.

Spørger løber derfor en økonomisk risiko, hvorfor kriterierne egen regning og risiko og viderefakturering uden specifikationer er opfyldt. Bådejerne kan ikke selv benytte adsorptionsaffugterne og tilføre den tørre luft til bådene. Det er spørger der leverer denne ydelse, hvorfor det også er spørger der bestemmer, hvornår adsorptionsaffugterne skal være tændt og slukket. Ligeledes har bådejerne ikke indflydelse på personale, driftsmidler mv. Det er derfor spørger, der er driftsmæssig ansvarlig for den ydelse der foretages. Selvom det er modtageren af ydelserne der drager nytte af den tørrede luft, er det ikke ensbetydende med, at de også drager nytte af den forbrugte elektricitet. Ved Gadebelysningsdommen⁹⁶ fandt Højesteret, at selvom det er borgerne der drager nytte af belysningen, skal belysning og elektricitet adskilles, hvorfor EnergiGruppen Jylland Service A/S blev anset som den egentlige forbruger af elektriciteten. Det samme gør sig gældende for spørgers adsorptionsaffugtere. Elektriciteten bliver forbrugt i en proces, der skaber tør luft, som er den vare bådejerne køber. Det er derfor spørger, der får nytte af den forbrugte elektricitet til at skabe varen, hvormed nyttekriteriet er opfyldt. Skatterådet finder, at spørger skal anses som den egentlige forbruger af elektriciteten, hvorfor spørger kan opnå afgiftsgodtgørelse. Til vurderingen heraf inddrager de kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet. Dermed foretager Skatterådet en grundig og dybdegående vurdering af, hvem den egentlige forbruger er. Dette støtter argumentationen for, at skattemyndighederne er blevet bedre til at foretage en korrekt samlet vurdering af, hvem den egentlige forbruger er. Det bindende svar underbygger ligeledes antagelsen om, at Gadebelysningsdommen har præget praksis i retning af en hyppigere anvendt helhedsvurdering af forbrugskriteriet.

4.4. Delkonklusion

Kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet er efter Gadebelysningsdommen blevet inddraget adskillige gange i vurderingen af forbrugskriteriet. Kriterierne er gennem praksis og styresignaler blevet yderligere præciseret og ses inddraget i bredere omfang i vurderingen af forbrugskriteriet. Flere af disse prøvelser er sket med henvisning til Gadebelysningsdommen, hvorfor det kan konkluderes, at Gadebelysningsdommen har haft stor præjudikatværdi for de bagvedliggende kriterier ved forbrugskriteriet for elektricitet.

Det kan af nyere praksis udledes, at Gadebelysningsdommen anvendes hyppigt som fortolkningsbidrag i vurderingen af forbrugskriteriet. Gadebelysningsdommen præger således stadig måden hvorpå forbrugskriteriet vurderes, til trods for, at Gadebelysningsdommen blev afgjort af Højesteret for snart 15 år siden. Det kan udledes af nyeste praksis, relateret til forbrugskriteriet i Elafgiftsloven, at der er

⁹⁶ SKM2005.394.HR

sket en udvikling i måden hvorpå skattemyndighederne foretager deres vurdering af forbrugskriteriet. Udviklingen fremgår bl.a. i afgørelserne SKM2016.527.SR, SKM2017.459.SR og SKM2018.-505.SR, hvor skattemyndighederne baserer deres vurdering af forbrugskriteriet på en helhedsvurdering af flere bagvedliggende kriterier. Tidligere så man, at skattemyndighederne i visse tilfælde baserede deres vurdering af forbrugskriteriet på enkeltstående bagvedliggende kriterier, hvilket var tilfældet i de første instansers behandling af Gadebelysningsdommen SKM2005.394.HR.

5. Konklusion

Gadebelysningsdommen er blevet behandlet ved fire instanser. Ved Skattestyrelsens behandling⁹⁷ blev nyttekriteriet udslagsgivende for, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kunne anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten anvendt til belysning. Det fremgik tydeligt i Skattestyrelsen afgørelse, at vurderingen af forbrugskriteriet tog udgangspunkt i, at kommunens borgere og virksomheder drog nytte af belysningen, hvorfor de blev anset som værende de egentlige forbrugere af elektriciteten. Landsskatteretten⁹⁸ og Vestre Landsret⁹⁹ tiltrådte Skattestyrelsens afgørelse, og EnergiGruppen Jylland Service A/S kunne fortsat ikke anses som den egentlige forbruger af elektriciteten. Nyttekriteriet blev igen omdrejningspunktet, og blev dermed udslagsgivende for vurderingen af forbrugskriteriet og sagens afgørelse. Instanserne fandt ligeledes, at lys og elektricitet ikke kan opdeles i vurderingen af ydelserne, hvilket bidrog til, at kommunens borgere og virksomheder blev anset for at være de egentlige forbrugere af elektriciteten. Højesteret fandt i sin behandling af Gadebelysningsdommen,¹⁰⁰ at de tidligere instansers vurdering af forbrugskriteriet ikke var retvisende, hvilket medførte, at Højesteret ikke stadfæstede Vestre Landsrets afgørelse. Højesteret inddrog flere kriterier i sin vurdering af forbrugskriteriet, og vurderede dermed i højere grad ud fra en helhedsvurdering af kriterierne egen regning og risiko, viderefakturering uden specifikationer og nyttekriteriet. På baggrund af den samlede vurdering fandt Højesteret, at EnergiGruppen Jylland Service A/S skulle anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. Det kan ud fra Højesterets afgørelse udledes, at forbrugskriteriet ikke bør vurderes ud fra enkelte særskilte kriterier, men derimod bør vurderes ud fra en helhedsvurdering. Hvis det konkrete faktum tillader det, bør der i videst muligt omfang inddrages så mange af de bagvedliggende kriterier til forbrugskriteriet som muligt for at skabe den mest fyldestgørende vurdering af forbrugskriteriet.

Skattestyrelsen kom med et styresignal d.10 marts 2006 ved SKM2006.137.SKAT på baggrund af Højesterets afgørelse af Gadebelysningsdommen. Med styresignalet blev det præciseret, hvad der ligger til grund for vurderingen af, om virksomheder der producerer belysning kan opnå afgiftsgodtgørelse. Styresignalet har kun direkte virkning på virksomheder, der producerer og videresælger belysning, men præciseringen af nogle af de bagvedliggende vurderinger til forbrugskriteriet kan danne

⁹⁷ SKM2001.215.TS

⁹⁸ SKM2002.492.LSR

⁹⁹ SKM2004.109.VLR

¹⁰⁰ SKM2005.394.HR

fortolkningsbidrag til fremtidige afgørelser. Styresignalet bidrager til analysen af, hvad Skattestyrelsen mener, vurderingen af forbrugskriteriet bør indeholde efter gældende ret. Efter Skattestyrelsens styresignal kom der to lovændringer L 207 d.29 maj 2009 og efterfølgende L 64 A d.12 januar 2015. Ved den første lovændring af Elafgiftsloven § 11, stk. 1 fratager lovgiver belysningsvirksomhedernes mulighed for at opnå afgiftsgodtgørelse af den forbrugte elektricitet. Dette sker ved, at man anser elektriciteten til belysningen som værende forbrugt af den part, der forbruger belysningen. Med lovændringen L 207 indførte lovgiver en undtagelse til forbrugskriteriet, hvor man fastsatte den egentlige forbruger til at være den part, der forbruger belysningen. Efter denne lovændringen ville tvisten i Gadebelysningsdommen medføre, at EnergiGruppen Jylland Service A/S ikke kunne opnå afgiftsgodtgørelse af elektriciteten til belysning. Lovændringen L 64 A som er gældende ret i dag, ændrede formuleringen i Elafgiftslovens § 11, stk. 1 således, at forbrugskriteriet ikke længere var fastsat til forbrugeren af belysningen. Det blev fundet uhensigtsmæssigt at fratage belysningsvirksomhederne muligheden for at opnå afgiftsgodtgørelse af elektriciteten anvendt til belysning. Med lovændringen L 64 A ændrede man formuleringen af Elafgiftslovens § 11, stk. 1, og indførte i supplerings hertil en særregel i Elafgiftslovens § 11, stk. 2. Ændringen medfører, at virksomheder der producerer og afsætter belysning, kun er berettiget til afgiftsgodtgørelsen såfremt, at belysningen bliver leveret til en modtager der er momsregistreret. Særreglen medfører, at det ikke længere er muligt at strukturere sig ud af afgiftsbetalingen af elektricitet til belysning, hvilket var lovgivers hensigt.

På baggrund af en analyse af praksis i perioden efter Gadebelysningsdommen kan det udledes, at Gadebelysningsdommen har haft stor betydning for vurderingen af forbrugskriteriet. Der er i efterfølgende praksis henvist adskillige gange til Gadebelysningsdommen i forbindelse med tvister, der omhandler en vurdering af forbrugskriteriet ved elektricitet. Det fremgår tydeligt i praksis, at der er sket en udvikling i måden, hvorpå skattemyndighederne vurderer forbrugskriteriet, og at skattemyndighederne i højere grad foretager en helhedsvurdering af forbrugskriteriet baseret på flere bagvedliggende kriterier. Der er særligt sket en udvikling for kriteriet viderefakturerings uden specifikationer. Skattestyrelsen udgav styresignalet SKM2009.725.SKAT, der præciserede, hvornår en udlejer kan anses for at være den egentlige forbruger af elektriciteten. Styresignalet er enslydende med det grønne reglements kapitel 23. Til trods for at styresignalet omhandler elektricitet til kontorhoteller, kan det anvendes analogt på øvrige tvister. Det afgørende er, om forbruget af elektricitet bliver viderefaktureret med specifikationer eller ej. Viderefakturerer en virksomhed elforbruget som en særskilt op-

krævning, løber virksomheden ikke en risiko for egen regning, hvorfor kriteriet ikke er opfyldt. Viderefaktureringen af elektricitet skal derimod ske uden specifikationer, hvorfor virksomheden løber en reel risiko for egen regning, hvilket taler for at virksomheden opfylder forbrugskriteriet.

I analysen af den seneste praksis hvor forbrugskriteriet fremgår som omdrejningspunkt, kan det udledes, at forbrugskriteriet stadig giver anledning til en række prøvelser, og at retsstillingen er i konstant udvikling. Det fremgår tydeligt i den seneste praksis¹⁰¹, at skattemyndighederne er blevet mere grundige i deres behandling af forbrugskriteriet, og at der dermed er sket en udvikling i skattemyndighedernes behandling heraf. Sammenholder man Skattemyndighedernes vurdering af forbrugskriteriet i den seneste praksis med den vurdering, der blev foretaget ved Gadebelysningsdommens første instanser, fremgår det tydeligt, at der er sket en udvikling. Skattemyndighederne baserer i den seneste praksis i højere grad deres vurdering af forbrugskriteriet på en helhedsvurdering, hvor man i de første instanser i behandlingen af Gadebelysningsdommen så, at enkelte kriterier var omdrejningspunktet i vurderingen af forbrugskriteriet. Det kan ligeledes udledes af den seneste praksis, at Gadebelysningsdommen i høj grad inddrages som fortolkningsbidrag til vurderingen af forbrugskriteriet. Gadebelysningsdommen anerkendes således i den seneste praksis for at være udtryk for en korrekt vurdering af forbrugskriteriet, hvorfor mange virksomheder henviser til denne afgørelse i sin argumentation for, hvorfor netop deres virksomhed bør berettiges til afgiftsgodtgørelse. Det konkluderes videre, at Gadebelysningsdommen har spillet en central rolle i forbrugskriteriets udvikling. Gadebelysningsdommen har resulteret i en ændret retstilstand for afgiftsgodtgørelse af elektricitet anvendt til belysning, men har i høj grad også præget måden hvorpå forbrugskriteriet vurderes. Det er ligeledes som resultat af Gadebelysningsdommen blevet yderligere præciseret, at kriterierne egen regning og risiko, viderefaktureringen uden specifikationer og nyttekriteriet bør indgå i en helhedsvurderingen af forbrugskriteriet, hvis det er muligt i den konkrete sag.

¹⁰¹ SKM2016.527.SR, SKM2017.459.SR og SKM2018.505.SR

6. Litteraturliste

Afgørelsesregister

Bindende svar fra Skatterådet:

Skattestyrelsens bindende svar af 22. januar 2008 ved SKM2008.160.SR (*Leasing af belysning til andelsbolig*)

Skattestyrelsens bindende svar af 10. november 2009 ved SKM2009.739.SR (*Udlejning af udstyr med strømforbrug*)

Skattestyrelsen bindende svar af 25. oktober 2016 ved SKM2016.527.SR (*Første datacenter afgørelse*)

Skattestyrelsen bindende svar af 27. juni 2017 ved SKM2017.459.SR (*Anden datacenter afgørelse*)

Skattestyrelsen bindende svar af 5. oktober 2018 ved SKM2018.505.SR (*Adsorptionsaffugtere*)

Skattestyrelsens afgørelser:

Skattestyrelsens afgørelse af 12. juni 2001 ved SKM2001.215.TS (*Gadebelysningsdommen*)

Afgørelser fra Landsskatteretten:

Landsskatterettens afgørelse af 24. juni 1999 ved TfS 1999, 751 (*Golfbanedommen 1*)

Landsskatterettens afgørelse af 21. november 2001 ved SKM2001.599.LSR (*Goldbanedommen 2*)

Landsskatterettens afgørelse af 19. juni 2002 ved SKM2002.492.LSR (*Gadebelysningsdommen*)

Landsskatterettens afgørelse af 15. november 2004 ved SKM2004.500.LSR (*Belysning af udlejnings- ejendommens fællesarealer*)

Landsskatterettens afgørelse af 25. februar 2008 ved SKM2008.340.LSR (*Udlejning af strømforbrugende udstyr*)

Landskatterettens afgørelse af 09. august 2011 ved LSR2011.09-02661 (*Belysning af kontorhotels fællesarealer*)

Afgørelser fra Vestre landsret:

Vestre Landsret afgørelse af 18. februar 2004 ved SKM2004.109.VLR (*Gadebelysningsdommen*)

Afgørelser fra Højesteret:

Højesterets afgørelse af 16. september 2005 ved SKM2005.394.HR (*Gadebelysningsdommen*)

Styresignaler

Skattestyrelsens styresignal af 10. marts 2006 ved SKM2006.137.SKAT (*Elafgifter ved Vejbelysning*)

Skattestyrelsens styresignal af 30. november 2009 ved SKM2009.725.SKAT (*Kontorhoteller*)

Skattestyrelsens styresignal af 15. april 2011 ved SKM2011.259.SKAT (*Opladning af el-biler*)

Bøger

Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

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

Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018.

Lovgivning

Elafgiftsloven: Lov nr. 89 af 09/03/1977 om afgift af elektricitet. Tilgængelig på <https://beta.folketingstidende.dk/ebog/19762A?s=131> (set d.19/05-2019)

Elafgiftsloven: Lovbekendtgørelse nr. 626 af 21/12/1983 om afgift af elektricitet. Tilgængelig på <https://beta.folketingstidende.dk/ebog/19831C?s=163> (set d.19/05-2019)

Elafgiftsloven: Lovbekendtgørelse nr. 689 af 17/09/1998 om afgift af elektricitet.

Elafgiftsloven: Lovbekendtgørelse nr. 308 af 24/03/2017 om afgift af elektricitet

Momsloven: Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21/06/2016 om merværdiafgift

Lovændringer og forarbejder

Elafgiftsloven: Lovændring L 207 vedtaget d.29, maj 2009. Forarbejder tilgængelige på:
https://www.ft.dk/samling/20081/lovforslag/1207/20081_1207_som_fremsat.htm (set d.20/05-2019).

Lovændringen tilgængelig på: https://www.ft.dk/samling/20081/lovforslag/1207/20081_1207_som_vedtaget.htm (set d.19/05-2019)

Elafgiftsloven: Lovændring L 64 A vedtaget d.12, januar 2015. Forarbejder tilgængelige på:
https://www.ft.dk/ripdf/samling/20141/lovforslag/164/20141_164_som_fremsat.pdf (set d.19/05-

2019) Lovændringen tilgængelig på: https://www.ft.dk/samling/20141/lovforslag/164a/20141_164a_som_vedtaget.htm (set d.19/05-2019)

Skats hjemmeside

Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden. Tilgængelig på
<https://skat.dk/skat.aspx?oid=80434> (set 19/05-2019)