

Den manglende adgang til godtgørelse af elafgift for erhverv, omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven, med fokus på forlystelser og bureauer



Speciale
Sommeren 2011

AAU 2011

1. TITELBLAD

Uddannelsessted: Aalborg Universitet – AAU
Erhvervsjura

Vejleder: Charlotte Sørensen

Projekt: Speciale

Emne: Den manglende adgang til godtgørelse af elafgift for erhverv, omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven, med fokus på forlystelser og bureauer
Lack of access to reimbursement of electricity tax for businesses included in Appendix 1 of the Electricity Tax Act, focusing on the entertainment business and agencies

Afleveringsdato: 27. maj 2011 kl. 10.00

Sidetæl: 87

Anslag i alt: 223.431
(inkl. mellemrum)

Line Høvring Lassen

2. INDHOLDSFORTEGNELSE

| | |
|--|----|
| 1. TITELBLAD | 1 |
| 2. INDHOLDSFORTEGNELSE | 3 |
| 3. INDLEDNING | 5 |
| 4. AFGRÆNSNING | 6 |
| 5. JURIDISK METODE | 7 |
| 6. ELAFGIFT | 8 |
| 6.1 Elafgift generelt | 8 |
| 6.2 Lov om afgift af elektricitet | 9 |
| 7. GODTGØRELSE AF ELAFGIFT | 11 |
| 7.1 Begreb og formål | 11 |
| 7.2 Lovgivningsmæssig udvikling | 12 |
| 7.2.1 Lov nr. 89 af 9. marts 1977 om afgift af elektricitet | 12 |
| 7.2.2 Lov nr. 292 af 29. juni 1979 om ændring af lov om afgift af elektricitet | 13 |
| 7.2.3 Lovbekendtgørelse nr. 421 af 3. maj 2006 | 15 |
| 8. BILAG 1 TIL LOV OM AFGIFT AF ELEKTRICITET | 18 |
| 8.1 Bilag 1 til lov om afgift af elektricitet | 18 |
| 8.2 Vandafgiftsloven og bilaget til denne lov | 20 |
| 8.3 Bilag 13 til Lovforslag nr. 303 af 19. maj 1993 | 22 |
| 8.3.1 Uddybning af de i bilag 1 til elafgiftsloven nævnte virksomheder | 22 |
| 8.3.2 Afgørende faktorer ved vurdering af en virksomhed | 24 |
| 8.3.3 Godtgørelse ved kombineret anvendelse | 25 |
| 9. ANALYSE | 27 |
| 9.1 Forlystelser | 27 |
| 9.1.1 Feriecentre | 28 |
| 9.1.2 Karakteren af badelande | 40 |
| 9.1.3 Feriemomentet | 42 |
| 9.2 Bureauer | 45 |
| 9.2.1 Virksomheder der afsætter selvstændige servicefunktioner | 47 |
| 9.2.2 Kombineret anvendelse | 59 |
| 9.2.2.1 Vurderingen af virksomhedens aktivitet | 65 |

| | |
|---|----|
| 9.2.3 Edb-bureauer | 69 |
| 9.3 Den overordnede fortolkning af bilag 1 til elafgiftsloven | 75 |
| 9.4 Konkurrencehensynet | 77 |
| 10. KONKLUSION | 80 |
| 11. SUMMARY | 83 |
| 12. LITTERATUR | 85 |
| 1. Lovgivning | 85 |
| 2. Bøger | 86 |
| 3. Artikler: | 86 |
| 4. SKAT-meddelelser | 86 |
| 5. Internetsider | 86 |
| 6. Domme | 86 |
| 7. Andet | 87 |
| 13. Oversigt over bilag | 88 |

3. INDLEDNING

Det danske afgiftssystem har som overordnet formål at virke adfærdsregulerende i forhold til forbruget af specifikke produkter, hvad enten der er tale om, at forbruget af bestemte madvarer ønskes nedsat, eller om forbruget af forskellige energikilder, der forurener vores omgivelser, skal formindskes. For at formindske forbruget af energi og dermed den heraf afledte forurening er der pålagt energiafgift på forbruget af mineralolieprodukter, naturgas og bygas, kul og koks samt elektricitet, og formålet med disse afgifter er således ved forhøjelse af prisen at ændre den måde, disse produkter anvendes på, hvad enten forbruget sker i den private husholdning eller i virksomheder som led i disses aktivitet.

Det for miljøet positive formål at nedbringe mængden af forurenende stoffer, som udledes som følge af forbruget af energi i forskellige former, har dog også en for virksomhederne negativ betydning, da disse som følge af de pålagte afgifter alt andet lige må forhøje prisen på de varer og ydelser, der afsættes. Dette kan have indflydelse på danske virksomheders konkurrenceevne, og for ikke at belaste det danske erhvervsliv på denne måde er der indført muligheden for, at virksomheder i nogen grad kan få godtgjort energiafgift for det forbrug, der er anvendt til momspligtige aktiviteter. Dette gælder dog ikke for alle momsregistrerede virksomheder, for så vidt angår afgiften af elektricitet, da der for ni forskellige virksomheder, hovedsageligt liberale erhverv, angivet i bilag 1 til elafgiftsloven, er lavet en undtagelse, således at disse ikke kan få godtgjort betalt elafgift.

At det således ikke er muligt for disse virksomheder at blive fritaget for den økonomiske byrde, elafgiften udgør, har givet anledning til en lang række sager, hovedsageligt på baggrund af en betydelig uklarhed vedrørende hvilke virksomheder, der falder ind under bilagets anvendelsesområde. På baggrund af denne problemstilling opstår blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt det gennem retspraksis er lykkedes at formindske denne uklarhed, således at det med større sikkerhed kan angives hvilke virksomheder, der er undtaget fra godtgørelse, og hvordan vurderingen af dette skal foretages.

Bilag 1 blev indført i 1979, og det har ikke ændret udformning siden. På baggrund af dette opstår spørgsmålet om, hvorvidt bilaget stadig bliver fortolket, som det var hensigten, da det blev indført eller om fortolkningen i dag sker i overensstemmelse med det samfund, Danmark er i dag.

Ud over det overordnede formål med at benytte afgifter som et adfærdsregulerende redskab, bidrager energiafgifterne i høj grad til den danske statskasse, og spørgsmålet er således, om dette forhold spiller en rolle i forhold til, at bilaget opretholdes.

4. AFGRÆNSNING

Den centrale problemstilling for denne afhandling er de virksomheder, der som følge af bilag 1 til Lov om afgift af elektricitet er nægtet godtgørelse af elafgift, afgrænset således, at fokus er lagt på virksomhedstyperne ”forlystelser” og ”bureauer”. Disse to virksomhedstyper er udvalgt, da det er områder, hvor der i retspraksis blandt andet har været betydelig tvivl om, hvorledes disse betegnelser skal fortolkes, og der afgrænses således over for problemstillingen vedrørende de resterende syv virksomheder, der er angivet i bilaget.

Denne afhandling tager således udgangspunkt i afgifter, mere specifikt elektricitetsafgiften og problemstillingen vedrørende nægtelsen af godtgørelse til en række erhverv, og der afgrænses dermed overordnet over for afgifter generelt og over for de øvrige energiafgifter.

Da kernen for afhandlingen er den godtgørelsesordning, der kommer til udtryk i lovens § 11, stk. 1 og stk. 2, og bilaget knyttet hertil, afgrænses der ligeledes over for elafgiften generelt og over for problemstillingen vedrørende suspensionsordningen, der er indført som følge af den EU-retlige regulering på afgiftsområdet. EU-retten har stor betydning for reguleringen af afgifter generelt og dermed også for elafgiften og har af denne årsag også betydning for muligheden for at få afgift tilbagebetalt. Yderligere har der i forhold til bilag 1 til elafgiftsloven været rejst spørgsmål, om der kunne være tale om statsstøtte til de virksomheder, der kan få godtgørelse efter § 11, stk. 1, men da EU-kommissionen i 2005 afgjorde, at dette ikke er tilfældet, er dette og yderligere EU-retlige problemstillinger, der kan være i forhold til elafgiftsloven og bilag 1, fravalgt i denne afhandling, da disse som sådan ikke har betydning for den i afhandlingen omhandlede problemstilling.

I afsnit 7.2.3 vedrørende godtgørelsesordningen i elafgiftsloven nævnes blot, hvordan godtgørelsen er opbygget samt hvilke undtagelser, der er til, at det normalt ikke er muligt at opnå godtgørelse for rumvarme og varmt vand. Disse undtagelser vil ikke blive kommenteret yderligere, da disse ligeledes ikke som sådan berører problemstillingen vedrørende, de i bilag 1 nævnte erhverv.

Lov om afgift af ledningsført vand fra 1993 og forarbejderne hertil vil blive benyttet som fortolkningsbidrag, og ophævelsen i 2004 af det enslydende bilag til denne lov vil ligeledes kort blive beskrevet som kommentar til, hvorfor bilaget til elafgiftsloven ikke ligeledes er blevet ophævet. Således afgrænses der i forhold til problemstillinger vedrørende vandafgiftsloven generelt.

5. JURIDISK METODE

I denne afhandling vil den retsdogmatiske metode blive benyttet til at undersøge gældende ret på området inden for godtgørelse af elafgift med henblik på de undtagne erhverv i bilag 1 til elafgiftsloven. Der vil overordnet blive taget udgangspunkt i lovbekendtgørelse nr. 421 af 3. maj 2006 om afgift af elektricitet med senere ændringer, der er gældende lov på området, og som derfor danner rammen for muligheden for at få godtgjort betalt elafgift. Yderligere vil lov nr. 89 af 9. marts 1977 om afgift af elektricitet og lov nr. 292 af 29. juni 1979 om ændring af lov om afgift af elektricitet blive anvendt i betydeligt omfang, da disse to love danner grundlaget for elafgiftsloven, som den ser ud i dag, og da forarbejderne til disse to love stadig bliver tillagt meget stor betydning i retspraksis i dag vedrørende bilag 1. Dette er tilfældet, da bilaget ikke er ændret, siden det blev indført i 1979, og forarbejderne dermed kan benyttes som fortolkningsbidrag til bilaget i dag. Yderligere vil vandafgiftsloven og dennes tidligere bilag blive inddraget, da forarbejderne til denne lov ligeledes har haft stor betydning for fortolkningen af bilag 1 til elafgiftsloven.

Der vil indledningsvis blive gjort rede for baggrunden for indførelsen af elafgiften, for hvordan elafgiften reguleres i dag samt for godtgørelse af elafgift og den lovgivningsmæssige udvikling, der har været på området. Dette gøres for at give et overordnet overblik over elafgiftsloven, inden der foretages en dybdegående behandling af bilag 1 til elafgiftsloven, der vil blive benyttet til at beskrive problemstillingen i forhold til, at virksomhederne, angivet i bilaget, ikke kan få godtgjort betalt elafgift. Herefter vil fokus blive lagt på henholdsvis ”forlystelser” og ”bureauer”, som er to af de ni virksomheder i bilaget, og behandlingen af de centrale problemstillinger i forhold til disse to virksomheder vil blive foretaget gennem en række domme, der således danner rammen for afhandlingens analyse og endelige konklusion.

Med hensyn til anvendelsen af forarbejder til henholdsvis elafgiftsloven af 1977, ændringsloven af 1979 og vandafgiftsloven af 1993 som fortolkningsbidrag vedrørende bilag 1 til elafgiftsloven, er alt offentliggjort materiale gennemgået, især med henblik på at finde den specifikke begrundelse for at indføre bilaget. Det fremgår af forhandlingerne af ændringsloven fra 1979, hvor bilaget blev indført, at der direkte er blevet spurgt til årsagen til, at det præcis var disse erhverv, der skulle undtages, men det har ikke været muligt at finde svaret herpå i det pågældende materiale. Det følgende er således baseret på de forarbejder, som det har været muligt at komme i besiddelse af, samt på baggrund af den årsag, som SKAT angiver i deres vejledning i dag, hvilket vil blive benyttet som SKATs fortolkningsbidrag. SKATs reglement fra 1984 vil i stort omfang ligeledes blive benyttet på trods af, at det er et internt arbejdsredskab, da reglementet er fasttømret i retspraksis som fortolkningsbidrag. Landsskatteretten er ikke domstol, men der benyttes afgørelser herfra, da disse stadig har betydning i forhold til afhandlingens problemstilling.

6. ELAFGIFT

6.1 Elafgift generelt

Afgift af elektricitet blev indført i Danmark ved Lov om afgift af elektricitet af 9. marts 1977, i det følgende benævnt elafgiftsloven af 1977. Overordnet er elafgiften en grøn afgift, hvilket er betegnelsen for en afgift, der skal påvirke de beslutninger, som virksomheder og forbrugere tager i forhold til at tage mere hensyn til miljøet. At elafgiften er defineret som en grøn afgift betyder dermed, at afgiftens formål er, at den skal medføre adfærdsændringer, der bidrager til et bedre miljø¹. Mere specifikt udgør elafgiften, sammen med afgift på mineralolieprodukter, afgift på naturgas og bygas samt afgift på kul og koks, de danske energiafgifter, der har til formål at begrænse omkostningerne til energiforbrug² og dermed forbruget af miljøbelastende energikilder³. Udover at energiafgifterne således har til formål at gavne miljøet ved at begrænse forureningen fra de forskellige energikilder, tjener energiafgifterne ligeledes et fiskalt hensyn, og disse afgifter bidrager således i høj grad til statskassens indtægter.⁴

Det fremgår af § 1 i elafgiftsloven og af bemærkningerne til lovforslaget fra 1977,⁵ at formålet med indførelsen af elafgiften var, at det er forbruget af elektricitet, der skal pålægges en afgift. Afgiften skal dermed betales af den person eller virksomhed, der belaster miljøet ved at forbruge elektricitet, og afgiften pålægges således som udgangspunkt både virksomheder og almindelige husstande. Ved at lægge afgiften på selve forbruget forstærkes, at formålet med energiafgifterne generelt set er at påvirke og begrænse forbruget af de varer, der direkte eller indirekte anvendes i energiforsyningen til erhvervmæssig produktion, drift og transport og til det private energiforbrug, som f.eks. opvarmning af bolig, husholdning og kørsel.⁶

Elafgiftsloven er ligesom de andre danske energiafgiftslove en sammenkædning af den danske lovgivning og fælles EU-lovgivning, og strukturen bag energiafgiftslovene blev således fastlagt i forbindelse med etableringen af Det Indre Marked i 1993 som et led i EU-kommissionens generelle afgiftsharmoniseringsarbejde. Harmonisering af afgiften af elektricitet skete 1. januar 2004 som følge af Direktiv 2003/96/EF om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet.⁷ De afgiftssatser, som EU har angivet, er minimumssatser, og den danske

¹ (Skatteministeriet 2000) s. 11, spalte 1, linje 1-4 + linje 21-23

² (Dekov, Engsig 2010) s. 203, linje 3-4

³ (Skatteministeriet 2000) s. 13, linje 2-4

⁴ (Dekov, Engsig 2010) s. 203, linje 1-2

⁵ LFF 1976-1977.2.14 s. 2, spalte 2, linje 19-20

⁶ (Dekov, Engsig 2010) s. 203, linje 8-11

⁷ (Dekov, Engsig 2010) s. 203, linje 2-4 fra neden + s. 204, linje 13-17

sats for elafgiften skal således være lig med eller højere end den sats, der er fastlagt i direktivet.⁸ Ligeledes er der af EU indført bestemmelser om lempelse eller fritagelse for afgift og yderligere givet medlemslandene mulighed for at opretholde nationale særregler for blandt andet afgiftsfritagelse.⁹ EU-rettens betydning for elafgiften ikke vil blive uddybet yderligere, da den ikke som sådan har betydning for problemstillingen i denne afhandling.

6.2 Lov om afgift af elektricitet

De gældende regler for afgift af forbrugt elektricitet fremgår af Lovbekendtgørelse nr. 421 af 3. maj 2006 om afgift af elektricitet med senere ændringer, i det følgende benævnt elafgiftsloven af 2006. Af denne lovs § 1 fremgår, at der efter bestemmelserne i loven skal svares en afgift til statskassen af elektricitet, der forbruges i Danmark. Denne pligt til at svare afgift af forbrugt elektricitet brydes dog af en række undtagelser, fritagelser samt af muligheden for at få godtgjort betalt afgift i en række tilfælde, hvilket er det overordnede emne for denne afhandling. Således undtager lovens § 2 blandt andet elektricitet, fremstillet på små produktionsanlæg med en kapacitet på mindre end 150 kW, og elektricitet, fremstillet ved vindkraft, vandkraft, biogas eller anden vedvarende energi, som forbruges af producenten for afgift. Undtagelsen for afgift for elektricitet, fremstillet ved f.eks. vindkraft, er indsat som en del af indsatsen for at fremme benyttelsen af vedvarende energi. Muligheden for at opnå godtgørelse for betalt afgift behandles uddybende i afsnit 7.

Elafgiftslovens § 3 angiver, at det er den, der leverer elektricitet til forbrug her i landet, og den, der til eget forbrug fremstiller elektricitet, der skal betale afgiften. Ved levering til forbrug i Danmark skal net- og transmissionsvirksomheder således betale afgift; en afgift som bliver væltet over på den enkelte forbruger af elektriciteten, der således i sidste ende bliver den, der betaler afgiften. § 6 opdeler forbrug af elektricitet i henholdsvis elektricitet, der overstiger 4.000 kWh årligt i helårsboliger, der opvarmes ved elektricitet, jf. stk. 1, og i andet forbrug af elektricitet, jf. stk. 2, og angiver forskellige satser for de forskellige typer forbrug. Da det følgende omhandler den godtgørelsesordning, der er indført for momsregistrerede virksomheder i elafgiftslovens § 11, er det forbruget efter § 6, stk. 2, og denne bestemmelses satser, der er relevante i denne sammenhæng.

Afgiften efter § 6, stk. 2, består af en energiafgift på 67,0 øre pr. kWh og en tillægsafgift på 6,4 øre pr. kWh. Både energiafgiften og tillægsafgiften er angivet ved 2015-niveau, og efter 2015 vil satserne blive reguleret efter § 32a i Lov om energiafgift af mineralolieprodukter. Dette medfører, jf. denne lovs § 32 a, stk. 2, at satserne efter 2015 årligt vil blive reguleret efter nettoprisindekset. I

⁸ (Dekov, Engsig 2010) s. 205, linje 4-5

⁹ (Dekov, Engsig 2010) s. 205, linje 10-12 fra neden

perioden fra 2010 til 2014 er satserne som angivet i bilag 3 til elafgiftsloven. Ud over energiafgiften skal der, jf. elafgiftslovens § 6, stk. 2, ligeledes betales et energisparebidrag på 0,6 øre pr. kWh og et eldistributionsbidrag på 4 øre pr. kWh.

Disse satser er altså udgangspunktet for, hvad virksomheder skal betale i afgift for at benytte elektricitet i forbindelse med virksomhedens aktivitet. Følgende afsnit omhandler den afvigelse fra dette udgangspunkt, som godtgørelsesordningen udgør.

7. GODTGØRELSE AF ELAFGIFT

7.1 Begreb og formål

Som nævnt i afsnit 6.1 blev pligten til at svare afgift af forbrugt elektricitet indført ved elafgiftsloven af 1977. Denne pligt gælder som udgangspunkt, hvad enten forbruget af elektricitet sker i private husstande eller som led i virksomheders produktion. Indførelsen af afgiften medførte en øget økonomisk byrde ved at forbruge elektricitet; en byrde der for mange virksomheder kunne blive af stor betydning afhængig af den pågældende virksomheds aktivitet. Med baggrund i dette blev der, i forbindelse med indførelsen af elafgiften, ligeledes i elafgiftsloven af 1977, indført muligheden for, at virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få den i forbindelse med forbruget betalte afgift godtgjort og dermed tilbagebetalt. Formålet med at indføre godtgørelsesordningen var dermed at fjerne den økonomiske belastning for virksomheder, der udfører momspligtig aktivitet. Elafgiftsloven og dennes godtgørelsesregler er siden 1977 ændret utallige gange. I afsnit 7.2 omtales udviklingen i elafgiftsloven med fokus på dennes bestemmelser med relevans for bilag 1 til elafgiftsloven og for godtgørelse generelt, samt hvordan godtgørelse for elafgift reguleres i dag.

Adgangen til at opnå godtgørelse for afgifter, herunder elafgift, reguleres efter forbrugskriteriet, hvilket betyder, at det er den pågældende person eller virksomhed, der rent faktisk har forbrugt elektriciteten, der kan få afgiften godtgjort. Dette fremgår f.eks. af dommen SKM2005.394.HR, der omhandler en kommune, der havde overdraget sit vejbelysningsanlæg til et af kommunen ejet selskab, der havde videreoverdraget anlægget til et datterselskab, som herefter skulle drive og vedligeholde vejbelysningen i kommunen mod betaling. Spørgsmålet i dommen var, om dette selskab kunne opnå godtgørelse for afgift for forbrugt elektricitet i forbindelse med vejbelysningen, og dermed hvorvidt selskabet kunne anses som værende den reelle forbruger af elektriciteten. Højesteret fandt vedrørende dette, at det, på trods af at det var kommunen, der var forpligtet til at sikre vejbelysning, og på trods af at det var kommunen, der betalte for, at selskabet stod for vejbelysningen, var selskabet, der var berettiget til godtgørelse for elafgift. Dette var tilfældet, da det var selskabet, der havde leveret vejbelysningen ved forbrug af elektricitet på selskabets eget anlæg, og da den afgiftspligtige elektricitet, anvendt ved driften af vejbelysningsanlægget, derfor måtte anses som værende forbrugt af selskabet.¹⁰

Elafgiftslovens godtgørelsesbestemmelser er i vidt omfang parallelle med godtgørelsesbestemmelserne i mineralolieafgiftsloven, kulafgiftsloven og naturgasafgiftsloven således, at det som ud-

¹⁰ (SKM2005.394HR) s. 4, linje 26-31

gangspunkt er de samme type anvendelser af produkterne, virksomheder kan opnå godtgørelse for. Som den eneste af energiafgiftslovene indeholder elafgiftsloven dog et bilag over hovedsageligt liberale erhverv, som f.eks. ”advokater” og ”bureauer”, der ikke kan opnå godtgørelse, og som er karakteriserede ved at være virksomheder, der afsætter ydelser. I det følgende anvendes betegnelserne godtgørelse og tilbagebetaling synonymt, da der i elafgiftsloven siden lovens indførelse er blevet benyttet udtrykket tilbagebetaling.

7.2 Lovgivningsmæssig udvikling

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

Det lovgivningsmæssige udgangspunkt for godtgørelse blev, som ovenfor nævnt, indført ved elafgiftsloven af 1977 i dennes § 11. I § 11 i Forslag til Lov om afgift af elektricitet af 2. marts 1976 og bemærkningerne hertil blev muligheden for at opnå godtgørelse foreslået formuleret således, at momsregistrerede virksomheder kunne få tilbagebetalt den del af den betalte afgift, der oversteg 100.000 kr. pr. årsbasis, i det omfang virksomheden havde fradragsret for indgående merværdiafgift på elektriciteten. Dette ville ifølge lovforslaget medføre, at der kunne ydes godtgørelse af afgiften for den del af en virksomheds årsforbrug, der oversteg ca. 5. mio. kWh.¹¹

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at denne mulighed for godtgørelse af afgift, der oversteg 100.000 kr. årligt, blev foreslået for ikke at belaste de områder af erhvervslivet, der var i direkte konkurrence med udlandet.¹² Udformningen af § 11 betød dermed, at det især var store vareproducerende virksomheder med et meget højt forbrug af elektricitet, der kunne opnå godtgørelse for deres forbrug, da det var disse, der ved lovforslagets fremførelse blev anset som værende i konkurrence med udenlandske producenter, mens den samme mulighed ikke var gældende for Danmarks mange mindre virksomheder, der havde et mindre forbrug af elektricitet, og som ikke i samme grad var i konkurrence med udenlandske virksomheder.

Indførelsen af afgiften for forbrug af elektricitet blev kritiseret af en række af mindretalspartierne ved behandlingen af lovforslaget; en kritik der ligeledes omfattede formuleringen af § 11 om virksomheders adgang til godtgørelse. Blandt andet anførte Det Konservative Folkepartis medlem af skatte- og afgiftsudvalget, at § 11 kun fritog nogle få virksomheder med et meget stort elforbrug for afgiften, og at afgiften dermed ville virke konkurrenceforvridende for alle mindre og mellemstore

¹¹ LFF 1976-1977.2.14 s. 2, 2. spalte, linje 21-25

¹² LFF 1976-1977.2.14, s. 2, 1. spalte, linje 21-24

virksomheder og ligeledes for størstedelen af større virksomheder.¹³ Et mindretal stillede ligeledes et ændringsforslag til affattelsen af § 11 således, at grænsen på 100.000 kr. i afgift blev foreslået fjernet, hvilket ville medføre, at alle momsregistrerede virksomheder kunne opnå godtgørelse for elafgift i det omfang, disse havde fradrag for købsmomsen på den forbrugte elektricitet.¹⁴ Af bemærkningerne til dette ændringsforslag fremgår, at formålet med forslaget var helt at friholde momsregistrerede virksomheder for afgiftsbyrden.¹⁵ Den endelige udformning af elafgiftsloven af 1977 blev dog som angivet i lovforslaget således, at godtgørelse, jf. lovens § 11, stk. 1, kun kunne opnås for den del af afgiften, der oversteg 100.000 kr. årligt.¹⁶

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

Godtgørelsesordningen for elafgift blev ændret betydeligt ved Lov nr. 292 af 29. juni 1979, i det følgende benævnt ændringsloven af 1979. Lovforslaget til den pågældende lov opstillede for det første et forslag om, at det ikke længere kun var den del af afgiften, der oversteg 100.000 kr. pr. år, der kunne opnås godtgørelse for. Ved dette udvidedes anvendelsesområdet efter § 11 således, at det herefter som udgangspunkt ville være alle momsregistrerede virksomheder, der kunne undgå afgiftsbelastningen på forbrug af elektricitet, i det omfang virksomheden var momsregistreret, og dermed i det omfang virksomheden opnåede fradrag for købsmoms. Dog indgik det ligeledes i lovforslaget, at adgangen til godtgørelse efter lovens § 11 skulle begrænses således, at tilbagebetaling ikke skulle kunne finde sted for afsætning af en række ydelser med undtagelse af en række positivt opregnede ydelser, som angivet i et bilag til loven.¹⁷

Således indebar forslaget, ifølge Skatteministerens fremsættelsestale vedrørende lovforslag nr. 230 om ændring af Lov om afgift af elektricitet, at den foreslåede friholdelse for afgift ikke ville gælde for den del af erhvervslivet, der afsatte tjenesteydelser, der ikke havde noget med vareproduktion m.v. samt hotel- og restaurationsvirksomhed at gøre. Dette udtrykte Skatteministeren således: ”På dette område – vel hovedsageligt hvad man kalder de liberale erhverv – bliver der ikke tale om afløftning af elafgiften”.¹⁸

Som følge af lovforslag nr. 230 ville det kun være de tjenesteydende erhverv, der var positivt opregnet i bilag 1 til loven, som kunne opnå godtgørelse for elafgift. Således skulle der, jf. bemærkningerne til lovforslaget, være tale om afsætning af arbejdsydelser på varer, jord, bygninger m.v.

¹³ LFB 1976-1977.2.13-16, s. 2, 2. spalte, linje 31-34

¹⁴ LFB 1976-1977.2.13-16, s. 4, 1. spalte, linje 3-8 fra neden

¹⁵ LFB 1976-1977.2.13-16, s. 5, 1. spalte, linje 10-11

¹⁶ L 197789

¹⁷ LFF 1978-1979.1.230, s. 1, linje 8-17

¹⁸ Folketingstidende 1978-1979, Forhandlinger, spalte 12160, linje 21-28

eller hotel- og restaurationsvirksomhed for, at en virksomhed kunne få godtgørelse. Dermed ville f.eks. advokater, forlystelser, frisører, reklamebureauer m.fl. være afskåret fra godtgørelse.¹⁹ Dermed var formålet med ændringen af godtgørelsesordningen at beskytte de vareproducerende virksomheder i Danmark, hvilket ligeledes må antages at være de virksomheder, der ved indførelsen af elafgiftsloven af 1977 blev anset som værende i konkurrence med udlandet, da det var disse virksomheder, der i vidt omfang ved lovens indførelse havde et meget stort elektricitetsforbrug, og som dermed ville nå op over grænsen på de 100.000 kr. i afgift. Tilblivelsen af bilag 1 og dets indhold skal således ses i lyset af, at Danmark ved bilagets indførelse stadig var et industrisamfund, hvor vareproduktion blev anset som værende det primære og dermed den form for virksomhed, det fra lovgivers side var ønsket at lette afgiftsbyrden for.²⁰ Denne skarpe opdeling af virksomheder bærer ligeledes præg af, at ydelser ved lovændringen i 1979 blev anset som adskilt fra vareproduktion²¹, hvilket for en lang række danske virksomheder ikke er tilfældet i dag, da der til disses vareproduktion er knyttet en række ydelser.

Den oprindelige udformning af bilaget blev af Skatteministeren ændret ved ændringsforslag nr. 7 til lovforslaget²² således, at bilaget i stedet fik titlen ”Liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift”; en betegnelse der stadig benyttes for bilag 1 i den gældende elafgiftslov af 2006. Ændringen af bilagets udformning skete bl.a. som følge af, at Erhvervenes Skatteseekretariat i en kommentar til Folketingets Skatte- og afgiftsudvalg i forbindelse med lovforslaget kritiserede afgrænsningen af undtagelsesområdet som værende uklar.²³

Lov om afgift af elektricitet er siden indførelsen af bilag 1 ved ændringsloven af 1979 ændret 44 gange²⁴; dog har bilag 1 ikke ændret indhold, og det findes således stadig i sin oprindelige udformning. Adgangen til at opnå godtgørelse er som følge af de mange lovændringer ændret betydeligt, blandt andet væsentligt ved Lov nr. 418 af 14. juni 1995, der ved tilføjelsen af stk. 3 og stk. 4 til § 11 fjernede muligheden for at opnå godtgørelse for elektricitet, anvendt til at fremstille rumvarme og varmt vand. Disse to love indførte nemlig en udfasning af godtgørelse for elektricitet, anvendt til disse formål således, at godtgørelse ved sådanne anvendelser fra 1998 ikke længere kan opnås. Det

¹⁹ LFF 1978-1979.1.230, s. 3, linje 22-26

²⁰ TfS 2005, 385, s. 1, linje 23-25

²¹ TfS 2005,385, s. 1, linje 23-24

²² Folketingstidende 1978-1979, Tillæg B, spalte 2246

²³ LFF 1978-1979.1.230, bilag 2, linje 10-13

²⁴ Egen opgørelse

følgende afsnit vil kort beskrive godtgørelsesordningen efter § 11, som den er udformet i dag, mens den yderligere behandling af elafgiftslovens bilag 1 vil ske i afsnit 8.

7.2.3 Lovbekendtgørelse nr. 421 af 3. maj 2006

Lovbekendtgørelse nr. 421 af 3. maj 2006 om afgift af elektricitet med efterfølgende ændringer er gældende lov for afgift af elektricitet. Det er således denne, der i dag bl.a. regulerer, hvad der skal betales i afgift, hvem der skal betale afgiften og hvilke virksomheder, der kan opnå godtgørelse for elafgift samt for hvilket forbrug.

Vedrørende godtgørelse fremgår det af § 11, stk. 1, at virksomheder, der er registreret efter merværdiloven, bortset fra i de tilfælde, der er nævnt i bestemmelsens stk. 2, kan få tilbagebetalt afgiften efter loven med undtagelse af 1 øre pr. kWh. Således er der indført en undergrænse for den godtgørelse, der kan opnås, da der under alle omstændigheder skal betales 1 øre pr. kWh. Dog følger det af § 11, stk. 15, at virksomheder, der er berettiget til at få godtgørelse efter § 11, stk. 1, ligeledes kan få godtgjort 1 øre pr. kWh af den del af virksomhedens forbrug af elektricitet, der overstiger 15 mio. kWh pr. kalenderår. § 11, stk. 15, medfører dermed, at meget energitunge virksomheder kan få godtgjort hele afgiften for det forbrug, der overstiger 15 mio. kWh.

Undergrænsen for elafgift på 1 øre pr. kWh, som størstedelen af Danmarks virksomheder ikke kan få godtgjort, findes ikke tilsvarende i andre energiafgiftslove som f.eks. mineralolieproduktafgiftsloven, hvor godtgørelse ligeledes reguleres i § 11. Dette er således en fravigelse fra, at energiafgiftslovenes godtgørelsesregler i høj grad er ens.

I praksis skal den pågældende virksomhed, jf. elafgiftslovens § 11a, stk. 1, opgøre tilbagebetalingsbeløbet for den periode, virksomheden anvender ved angivelsen af afgiftstilsvaret efter merværdiafgiftsloven. I tilfælde af at en elektricitetsleverance benyttes til både tilbagebetalingsberettigede og ikke-tilbagebetalingsberettigede formål, skal opgørelsen, jf. § 11a, stk. 2, dog ske for kalenderåret. For disse virksomheder, der således både har aktiviteter, for hvilke der kan opnås godtgørelse, og aktiviteter, som ikke er godtgørelsesberettigede, ydes der, jf. § 11a, stk. 3, godtgørelse for den del af en elektricitetsleverance, som er anvendt til tilbagebetalingsberettigede formål. Selve tilbagebetalingen af den betalte elafgift sker, jf. § 11a, stk. 7, ved, at den pågældende virksomhed foretager en modregning i sit afgiftstilsvaret efter merværdiafgiftsloven. Da det således er virksomheden selv, der skal opgøre tilbagebetalingsbeløbet for den pågældende aktivitet, der udføres i virksomheden, er det også virksomheden selv, der i første omgang skal vurdere, hvorvidt den er omfattet af bilaget eller ej, og dermed hvorvidt den er berettiget til godtgørelse af elafgift.

For at realisere hensigten om at lægge en grøn afgift på erhvervenes forbrug af elektricitet, som bliver anvendt i disse processer, blev det ved Lov nr. 527 af 12. juni 2009 om ændring af lov om afgift af elektricitet i § 11c, indført at tilbagebetalingen efter § 11 skulle nedsættes.²⁵ Det følger således af elafgiftslovens § 11 c, stk. 1, at tilbagebetaling af afgift efter § 11 fra 2013 nedsættes med et beløb pr. kWh svarende til tillægsafgiften pr. kWh, som den er fastsat i § 6, stk. 2, nr. 4. For perioden 2010-2012 nedsættes tilbagebetalingen af afgiften som anført i bilag 6, som angiver, at tilbagebetalingen i disse tre år nedsættes med 1,6 øre pr. kWh hvert år. Nedsættelsen gælder dog, jf. § 11c, stk. 2, ikke for forbrug af elektricitet, der medgår direkte til produktion af elektricitet samt til at opretholde muligheden for produktion af elektricitet, da disse aktiviteter er fritaget for afgift. Ligeledes er forbrug af elektricitet, der direkte anvendes til processer inden for jordbrug, husdyrbrug, gartneri, fiskeri, dambrug eller pelsdyravl, jf. § 11 d, stk. 1, ikke omfattet af nedsættelsen af tilbagebetalingen. Kombineret med at afgiften på forbrug af elektricitet sættes op, bliver der ved at nedsætte godtgørelsen dermed lagt et større pres på virksomhederne til at ændre adfærd i forhold til forbruget af elektricitet.

Af elafgiftslovens § 11, stk. 1, fremgår ligeledes, hvilket forbrug, det er muligt at opnå tilbagebetaling for. Dette er, jf. § 11, stk. 1, nr. 1, den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, hvorved elektricitet til belysning skal anses for at være forbrugt af den, som forbruger belysningen, jf. stk. 1, nr. 2, den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er særskilt leveret til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og, jf. stk. 1, nr. 3, den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.

Som nævnt i afsnit 7.2.2 er det som følge af ændringer i elafgiftsloven indført, at der som udgangspunkt ikke kan opnås godtgørelse for elektricitet, anvendt til fremstilling af rumvarme, varmt vand eller kulde begrundet i komforthensyn, hvilket angives i § 11 stk. 3. Denne ændring i forhold til, hvilke typer forbrug af elektricitet, der kan opnås godtgørelse for, ville medføre, at en række virksomheder, der bruger rumvarme og varmt vand i deres produktion, ville miste deres adgang til godtgørelse for elektricitetsforbruget, hvilket betød en øget økonomisk belastning for disse virksomheder. Med baggrund i dette angiver § 11, stk. 4, nr. 1-6 en række meget specifikke anvendelser, hvor rumvarme, varmt vand og varer anvendes til procesformål, for hvilke der kan opnås godtgørelse, selv om der ved den pågældende proces sker opvarmning af rum eller benyttes varmt vand.

²⁵ L2009527, note 10, s. 27, spalte 1, linje 17-21 fra neden

Da anvendelserne, angivet i § 11, stk. 4 nr. 1-6, er meget specificerede, er hovedreglen for godtgørelse dog fortsat, at momsregistrerede virksomheder har adgang til at få tilbagebetalt afgift af elektricitet i det omfang, elektriciteten forbruges i virksomheden til andet end opvarmning af lokaler og vand.²⁶

Tilbagebetalingen kan dog, jf. § 11, stk. 16, kun ske i det omfang, virksomheden har fradragetsret for indgående merværdiafgift for varme og elektricitet. Da der i mange virksomheder udføres både momspligtige og momsfritagne aktiviteter, er det i disse tilfælde nødvendigt at opdele aktiviteterne, da det ikke er muligt at opnå godtgørelse af elafgift for momsfritagne aktiviteter, da disse ikke giver adgang til fradrag for købsmoms.

Selvom der således er sket betydelige ændringer i godtgørelsesordningen fra indførelsen af elafgiften ved lov nr. 89 af 1977 til den nugældende lov om afgift af elektricitet nr. 421 af 2006, har bilaget, som tidligere nævnt, stadig det samme indhold, som da det blev indført i 1979. I det følgende vil bilaget til elafgiftsloven blive behandlet uddybende.

²⁶ TfS 1998,525, s. 2, linje 35-37

8. BILAG 1 TIL LOV OM AFGIFT AF ELEKTRICITET

Da udformningen af bilag 1 til elafgiftsloven, som ovenfor nævnt, ikke har ændret sig, siden bilag 1 blev indført ved ændringsloven af 1979, vil det følgende tage udgangspunkt i elafgiftsloven af 2006 med senere ændringer, der er gældende lov. Ved Lov nr. 492 af 30. juni 1993 blev der i Danmark indført afgift af ledningsført vand, og denne afgift er ikke en energiafgift som f.eks. elafgiften, men en miljøafgift. Godtgørelse af afgiften af ledningsført vand sker dog på samme måde som ved elafgiften, hvilket betyder, at tilbagebetalingen sker over momsangivelsen.²⁷ Ud over at tilbagebetalingen sker på samme måde, blev der ved indførelsen af loven indført yderligere ligheder mellem elafgiftsloven og vandafgiftsloven. Således blev det i Lovforslag nr. 303 1992-1993 foreslået, at vandafgiftsloven skulle have et bilag enslydende med bilag 1 i elafgiftsloven, og i forbindelse med dette blev der stillet en række spørgsmål vedrørende indholdet og administrationen af bilaget til elafgiftsloven. Da der ikke er sket nogen ændring i indholdet af bilaget til elafgiftsloven, kan disse svar benyttes til at uddybe, hvordan bilag 1 skal administreres i dag på trods af, at bilaget til vandafgiftsloven blev ophævet ved Lov nr. 391 af 20. december 2004 om afgift af ledningsført vand. Vandafgiftsloven og indførelsen af denne uddybes yderligere i afsnit 8.2.

8.1 Bilag 1 til lov om afgift af elektricitet

Udgangspunktet for godtgørelse af elafgift fremgår af elafgiftslovens § 11, stk. 1. Bestemmelsen fastslår, som tidligere nævnt, at momsregistrerede virksomheder kan opnå godtgørelse bortset fra i de tilfælde, der er nævnt i stk. 2, som angiver, at tilbagebetaling ikke kan finde sted for så vidt angår afsætning af de i bilag 1 til loven nævnte ydelser. § 11, stk. 2 angiver dermed, at det er afsætningen af en række ydelser, der ikke kan opnås godtgørelse for. Selve bilag 1 er dog ikke udformet som en række ydelser, der ikke kan opnås godtgørelse for; bilaget er derimod en liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. § 11, stk. 2. Der er altså forskel på, hvad § 11, stk. 2, henviser til, og hvad bilag 1 angiver, og rent ordlydsmæssigt er der således forskel på, hvad der ikke kan opnås godtgørelse for. Dette kan være en medvirkende årsag til, at der i praksis er opstået tvivl om, hvorvidt en virksomhed er omfattet af bilaget eller ej. Som det vil fremgå af analysen i afsnit 9, bliver der af domstolene henvist til formuleringen af både § 11, stk. 2, og til den formulering, der er angivet i selve bilaget, ved vurderingen af, om en specifik virksomhed er omfattet af bilaget, men der bliver især lagt vægt på bilagets liste over momsregistrerede virksomheder, i afgørelsen af hvorvidt en specifik virksomhed kan betegnes

²⁷ (Dekov, Engsig 2010) s. 204, linje 7-9

som et af de i listen angivne, og dermed er det bilagets udformning, der i høj grad vejer tungt ved vurderingen.

Bilag 1 til elafgiftsloven har titlen ”Liste over momsregistrerede virksomheder, hvis afsætning af ydelser ikke giver adgang til godtgørelse af elafgift, jf. § 11, stk. 2” og består af følgende virksomheder: Advokater, Arkitekter, Bureauer (bl.a. vagtbureauer, ægteskabsbureauer), Forlystelser, herunder teaterforestillinger, biografforestillinger mv., Landinspektører, Mæglere, Reklame, Revisorer samt Rådgivende ingeniører. Der er således hovedsageligt tale om virksomheder, der normalt betegnes som liberale erhverv, hvilket kan defineres som selvstændige erhverv, hvis tjenesteydelser kræver ganske bestemte, som regel overvejende teoretiske, uddannelser, og hvor udøvelsen er underlagt en vis myndighedskontrol.²⁸

Denne udformning fik bilaget som tidligere nævnt ved ændringsforslag nr. 7 til ændringsloven af 1979, efter at der ved lovens forhandlinger i et spørgsmål til skatteministeren blev spurgt, hvorledes liberale erhverv skulle afgrænses i forhold til den oprindelige udformning af § 11, stk. 2, bestående af en positivliste over de ydelser, der kunne opnås godtgørelse for.²⁹ Som et eksempel på, hvor forskellig udformningen af bilaget var fra fremsættelsen til den endelige version, angav bilagets ordlyd i den oprindelige udformning af bilaget f.eks. servering i restaurationer, cafeterier, konditorier, kafebarer og lignende samt i hoteller, moteller m.v., der således kunne opnå godtgørelse for elafgift. Restaurationer og hoteller er slet ikke nævnt i den endelige udformning af bilaget, da listen i dag angiver de virksomheder, der ikke kan få godtgørelse

Ved lovens anden behandling blev der af flere partier fremsat kommentarer om, at bilagets udformning efter ændringsforslaget ikke var klar nok. Det gjaldt især betegnelsen ”bureauer”, da det vedrørende dette blev kritiseret, at det var uklart, hvad udtrykket ”bureauer” omfattede, og hvor mange virksomheder der ville høre ind under denne betegnelse, samt hvorfor man havde valgt vagtbureauer og ægteskabsbureauer som eksempler. Der blev ligeledes allerede ved lovens behandling givet udtryk for, at det kunne skabe problemer, at der blev benyttet ordet ”bl.a.” i bilaget ved ”bureauer”, da det ville kunne skabe tvivl om, hvorvidt en virksomhed var at opfatte som et ”bureau” eller ej.³⁰ Denne problemstilling vedrørende fortolkningen af virksomhedsbetegnelsen ”bureauer”, som angivet i bilag 1, uddybes og behandles yderligere i afsnit 9.2.1.

²⁸ (Lund, Frandsen m.fl. 1998), s. 143

²⁹ LFF 1978-1979.1.230, bilag 3, ministersvar af 24. juni 1979

³⁰ Folketingstidende 1978-1979, Forhandlinger, spalte 12377

8.2 Vandafgiftsloven og bilaget til denne lov

Ved Lovforslag nr. 303 blev der i 1993 foreslået afgift på ledningsført vand, der forbruges i Danmark. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at vandafgiften skulle indføres af miljømæssige hensyn således, at vandforbruget ville blive formindsket, hvilket ville resultere i mindre spildevand og dermed begrænse miljøbelastningen.³¹ Ved loven ville der således blive indført en miljøafgift, der skulle påvirke borgeres og virksomheders adfærd og tilskynde til at spare på forbruget af vand.³² Dog fremgår det ligeledes af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at vandafgift på erhvervslivets vandforbrug ville forøge omkostningerne ved virksomhedernes forbrug, hvilket ville forringe virksomhedernes konkurrenceevne. Således bliver det i bemærkningerne angivet, at det på grund af Danmarks økonomiske situation i 1993 ville være problematisk at belaste virksomhederne med nye afgifter. Med baggrund i hensynet til erhvervslivets konkurrenceevne blev det derfor foreslået, at momsregistrerede virksomheder skulle kunne få vandafgiften refunderet på trods af, at det ud fra en rent miljømæssig betragtning ville være til gavn for miljøet, at virksomhederne ligeledes skulle betale afgift af deres vandforbrug.³³ Der blev således foretaget en afvejning mellem hensynet til miljøet og hensynet til erhvervslivets konkurrenceevne med det resultat, at hensynet til erhvervslivets konkurrenceevne vejede tungest.³⁴

Ved indførelsen af afgiften af ledningsført vand blev det således ligesom ved indførelsen af elafgiftsloven besluttet at beskytte Danmarks virksomheder af hensyn til disses konkurrenceevne, og § 9 i vandafgiftsloven blev derfor foreslået formuleret således, at godtgørelse kunne opnås i det omfang, en virksomhed var momsregistreret.³⁵

Lov nr. 492 af 30. juni 1993, om afgift af ledningsført vand, herefter benævnt vandafgiftsloven af 1993, angav dermed i § 9, stk. 1 at virksomheder, der var registreret efter merværdiafgiftsloven, efter loven kunne få tilbagebetalt afgiften, af det af virksomheden forbrugte afgiftspligtige vand. Bestemmelsens ordlyd minder således meget om ordlyden af den nugældende § 11, stk. 1 i elafgiftsloven. § 9 i vandafgiftsloven af 1993 angav, ligeledes i dennes stk. 2, at adgangen til tilbagebetaling ikke kunne finde sted for så vidt angår afsætningen af de ydelser, der var nævnt i bilaget til loven.

³¹ LFF 1992-1993.1.303, s. 5, spalte 2, linje 15-16 fra neden

³² (Dekov, Engsig 2010), s. 219, linje 3-5

³³ LFF 1992-1993.1.303, s. 6, spalte 1, linje 28-30 + spalte 2, linje 1-12

³⁴ LFB 1992-1993.1.303, s. 6, spalte 1, linje 1-7 fra neden + spalte 2, linje 7-8

³⁵ LFF 1992-1993.1.303, s. 6, spalte 2, linje 4-12

Denne lighed med udformningen af § 11 i elafgiftsloven var helt bevidst, da det i lovforslagets bemærkninger til § 9 er angivet, at tilbagebetaling af vandafgift skulle kunne ske på samme måde som virksomheder kunne få tilbagebetalt energiafgift, og at afløftningen af vandafgiften skulle begrænses på samme måde, som det gjaldt for elafgiften, hvilket medførte, at liberale erhverv og forlystelser mv. ikke kunne få vandafgiften godtgjort.³⁶

Vandafgiftslovens § 9, stk. 2, og bilaget hertil blev ophævet ved Lov nr. 391 af 20. december 2004, og således har alle momsregistrerede virksomheder kunnet opnå godtgørelse af vandafgift siden 1. januar 2005. Ophævelsen skete ifølge lovforslaget på baggrund af et ønske om forenkling af lovgivningen, udligning af beskatning af forskellige erhverv og hensynet til EU-retten³⁷, og ændringen ville således medføre, at bilagets erhverv på lige fod med andre momsregistrerede virksomheder kunne få vandafgift godtgjort. Med hensynet til EU-retten henvistes til, at der på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse fra EUs side var rejst tvivl om, hvorvidt godtgørelsesordningen i vandafgiftsloven og bilaget hertil var i strid med EF-traktatens regler om statsstøtte. Yderligere fremgår det af Skatteministerens tale i forbindelse med behandlingen af lovforslaget, at det ud over at sikre en EU-medholdelig lovgivning også var af hensyn til at sikre en lige konkurrence mellem bilagets type virksomheder og andre virksomheder, at § 9, stk. 2, og bilaget blev foreslået ophævet³⁸.

Da der i lovforslag 303 fra 1993 om indførelsen af bilaget til vandafgiftsloven blev henvist til, at godtgørelse af vandafgift skulle begrænses som elafgiften i forhold til liberale erhverv mv., blev der ved lovens behandling blandt andet stillet en række uddybende spørgsmål til elafgiften generelt og ønsket en uddybning af hvilke servicefag, der ville blive omfattet af bilaget.³⁹ Dette behov for uddybning er formentlig opstået, da der ikke ved indførelsen af bilag 1 til elafgiftsloven blev foretaget en tilstrækkelig uddybning af virksomhedstyperne angivet i bilaget, og da der ved behandlingen af lovforslaget således ikke var tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, hvorvidt et lignende bilag skulle indføres i vandafgiftsloven. Der blev således ønsket en guideline for, hvorledes bilaget skal fortolkes og som en del af dette en præcisering af bilagets ordlyd. Da disse spørgsmål vedrører fortolkningen af bilag 1 til elafgiftsloven, kan svarene på disse benyttes til at belyse hvilke virksomheder, der fra lovgivers side har været ment som værende omfattende af bilagets liste over virksomheder, samt hvordan bilaget skal administreres i praksis.

³⁶ LFF 1992-1993.1.303, s. 7, spalte 1, linje 1-7

³⁷ LFF 2004-2005.1.124, s. 5, spalte 2, linje 5-6 fra neden

³⁸ LFF 2004-2005.1.124, Forhandlinger, s. 2 linje 26-28 (www.ft.dk)

³⁹ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 2

8.3 Bilag 13 til Lovforslag nr. 303 af 19. maj 1993

Bilag 13 til lovforslag nr. 303 om lov om afgift af ledningsført vand indeholder spørgsmålene nr. 6, 11 og 12, som direkte vedrører det foreslåede bilag til vandafgiftsloven. I de følgende afsnit behandles svarene på de fremsatte spørgsmål med fokus på, hvilken betydning, disse har i forhold til, hvordan bilag 1 til elafgiftsloven skal fortolkes. Bilag 13 er vedlagt sidst i afhandlingen.

8.3.1 Uddybning af de i bilag 1 til elafgiftsloven nævnte virksomheder

For at kunne vurdere hvad indførelsen af § 9 om godtgørelse af vandafgift ville indebære, blev der i spørgsmål 6 bedt om en fremsendelse af Told- og Skattevæsenets reglement vedrørende tilbagebetaling af elafgift til momsregistrerede virksomheder, herunder også vedrørende de servicefag, der er udelukket fra tilbagebetaling. Svaret på spørgsmål 6 består i Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984 og indeholder for det første en generel gennemgang af godtgørelsesordningen for elafgift og for det andet en uddybning af elafgiftslovens bilag 1. For hver af virksomhedsbetegnelserne i bilag 1 angiver svaret på spørgsmål 6 en lang række virksomheder, der er omfattet af det specifikke erhverv, og i enkelte tilfælde er tilføjet, hvad der skal forstås ved en specifik betegnelse, blandt andet ved "bureauer". Her angives således, at der ved "bureauer" er tale om virksomheder, der udøver selvstændige servicefunktioner, og i reglementet efterfølges denne uddybning af en lang liste over bureauer, der for eksempel er omfattet.⁴⁰ Denne definitionen af "bureauer" blev ligeledes anvendt ved behandlingen af ændringsloven af 1979, i svaret på spørgsmål 17, der blev stillet til dette lovforslag.⁴¹ Ligeledes blev der også her som fortolkningsbidrag angivet en række eksempler på virksomheder, der ville være omfattet af bilagets betegnelse "bureauer".⁴² At der i forarbejderne til ændringsloven af 1979 og vandafgiftsloven af 1993 bliver anvendt udtrykkene "eksempler" og "fx" ved angivelsen af erhverv, der er omfattet af bilaget, understreger, at der er tale om fortolkningsbidrag og dermed ikke en udtømmende liste. Dermed holdes der fast i, at det er den pågældende virksomheds aktivitet, der er afgørende, men ved at angive en række eksempler, og som nævnt i afsnit 8.3.2 ved at uddybe med branchekoder, blev det gjort lidt nemmere for virksomhederne at vurdere, hvorvidt de er omfattet af bilaget eller ej. Det fremgår ligeledes af retspraksis vedrørende "bureauer", at der lægges afgørende vægt på virksomhedernes aktivitet, hvorfor der er blevet fortolket en lang række virksomheder ind under bilagets område, og nogle af disse virksomheder ligger indholdsmæssigt langt væk fra forarbejdernes eksempler på "bureauer". Dette behandles yderligere i afsnit 9.2.1.

⁴⁰ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 4, spalte 2, linje 9-10

⁴¹ LFF 1978-1979.1.230, bilag 17, linje 6-7

⁴² LFF 1978-1979.1.230, bilag 17, linje 8-11

I Told- og Skattevæsenets reglement fra 1984 er der yderligere ved flere af bilagets virksomheder nævnt specifikke virksomhedstyper, der, på trods af at der udøves aktiviteter, der minder om en specifik erhvervstype, eller virksomhedstypen har en betegnelse, der minder om en betegnelse i bilaget, alligevel ikke er omfattet af de virksomheder, der ikke kan opnå godtgørelse. Dette er således tilfældet ved "bureauer", hvor edb-bureauer specifikt er nævnt som godtgørelsesberettigede, ved "forlystelsesvirksomhed", hvor afgiften ved elforbruget til spille- og morskabsmaskiner i restauranter kan godtgøres, og ved "mæglere", hvor shippingfirmaer og speditjonsfirmaer er undtaget fra bilagets område, med mindre, virksomhedens aktivitet kan betragtes som varemæglervirksomhed eller lignende.⁴³

Årsagen til, at edb-bureauer samt shipping- og speditjonsfirmaer således ifølge Told- og Skattevæsenets reglement ikke er omfattet af bilag 1, må formodes at være, at der i den tidligere nævnte kommentar fra Erhvervenes Skatteseekretariat til skatteudvalget i forbindelse med indførelsen af bilag 1 til elafgiftsloven, blev kommenteret på præcis disse virksomhedstyper i forbindelse med godtgørelse. For det første blev det i kommentaren angivet, at afgrænsningen af, hvilke virksomheder der kunne få godtgørelse, især udelukkede eksporterende og importkonkurrerende erhvervsvirksomheder, og at manglende godtgørelse ville medføre en alvorlig omkostningsbelastning for disse. Herefter fremhævedes, at rederivirksomhed og anden transportvirksomhed efter bilagets formulering ville falde uden for anvendelsesområdet for godtgørelse. Yderligere fremhævedes det, at edb-bureauer, der efter den oprindelige godtgørelsesordning fra 1977 ville kunne få godtgjort elafgift, der oversteg 100.000 kr. årligt, helt ville falde uden for godtgørelsesordningen. Indførelsen af bilaget ville dermed medføre, at edb-bureauer ville blive stillet ringere end efter godtgørelsesordningen i elafgiftsloven af 1977. Dette fandt Erhvervenes Skatteseekretariat ubegrundet og urimeligt og henstillede derfor til Skatte- og afgiftsudvalget, at lovforslaget blev ændret således, at disse virksomhedstyper ville blive omfattet af de virksomheder, der kunne opnå godtgørelse.⁴⁴

Skatte- og afgiftsudvalget har således været under et betydeligt pres fra erhvervslivet for at ændre i godtgørelsesordningen, og selvom det ikke medførte, at lovens ordlyd blev ændret til, at disse virksomhedstyper kunne få godtgørelse, er det altså blevet tilføjet i Told- og Skattevæsenets reglement, at disse virksomheder ikke skal anses som værende omfattet af bilaget. At det er på grund af dette pres, at blandt andet edb-bureauer er undtaget fra bilagets område, understøttes af, at Told- og Skattestyrelsen i en skrivelse af 7/8 1998 til brug for en retssag og i tilknytning til reglementet vedrørende edb-bureauer angiver, at der tidligere havde været igangsat en undersøgelse af eksistensen af

⁴³ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 4, spalte 2, linje 18-19, 25-28 og 35-41

⁴⁴ LFF 1978-1979.1.230, bilag 2, linje 10-28

en konkret sag, der ligger til grund for, at edb-bureauer ikke er en ”bilags-virksomhed”, men at det ikke havde været muligt at finde en sådan konkret sag herom. Styrelsen anså det for værende sandsynligt, at afgørelsen var blevet truffet af det daværende Direktorat for Toldvæsenet, men angiver samtidig, at det næppe ville føre til noget resultat at gennemføre endnu en undersøgelse, da kun en del af sagerne fra den tid blev gemt i arkivet.⁴⁵

Det kan undre, at en dom, der fastslår noget så vigtigt som, at edb-bureauer ikke er omfattet af bilaget, og hvilke betragtninger der lå til grund herfor, ikke er gemt til senere henvisning, hvilket må siges at antyde, at det reelt ikke er nogen dom, der ligger til grund for denne praksis, men i stedet det pres, der blev lagt på lovgiver ved ændringen af godtgørelsesordningen i 1979.

Den her omtalte skrivelse fra Told- og Skattestyrelsen vedrørende edb-bureauer, vil blive uddybet nedenfor i afsnit 9.2.3, da det ligeledes i skrivelsen er anført, hvad der skal forstås ved et edb-bureau.

8.3.2 Afgørende faktorer ved vurdering af en virksomhed

I spørgsmål 11 stillet i forbindelse med lovforslaget ønskedes listen i bilaget, som der henvises til i lovforslagets § 9, stk. 2, specificeret ud fra de branchekoder, som virksomheder tildeles ved momsregistrering.⁴⁶ Ved dette har det fra spørgers side været formålet at få en mere sikker vurdering af hvilke virksomheder, der var omfattet af bilaget; hvis bilagets liste kunne kobles sammen med toldvæsenets branchekoder, ville der kunne opnås en større vished for hvor mange virksomheder, der var omfattet, og dermed for hvor stor en del af Danmarks erhvervsliv, der var udelukket fra afgiftsgodtgørelse.

Svaret på den ønskede specifikation består i en liste over de mest typisk forekommende branchekoder over de aktiviteter, som bilaget angiver. Dog tilføjes det i svaret, at det ikke er en virksomheds branchekode, der er afgørende for, hvorvidt den er omfattet af bilaget eller ej, men derimod den konkrete aktivitet, der udføres i virksomheden. Således er det ud fra en konkret vurdering af en virksomheds aktivitet, at SKAT skal tage stilling til, om en virksomhed er omfattet af bilaget eller ej, og ikke ud fra den branchekode, som virksomheden tildeles ved momsregistreringen.⁴⁷ Ved dette blev slået fast, at det ikke specifikt kan angives hvilke virksomheder, der er omfattet af bilaget, da det således afhænger af en konkret vurdering i den enkelte situation, om en virksomhed er afskåret fra godtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 2. Med listen over branchekoder blev der, som tidligere nævnt, givet en smule yderligere vejledning til virksomhederne til disses opgørelse af godtgø-

⁴⁵ (TFS 2003.916ØLD) s. 9, linje 20-29

⁴⁶ LFF 1992-1993.1. 303, bilag 13, s. 6, linje 1-3

⁴⁷ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 6 linje 7-13

relsen, men som det fremgår af retspraksis, hvilket uddybes yderligere i afsnit 9, er der stadig betydelig tvivl på området, fordi det altså er ud fra aktiviteten i virksomheden, vurderingen skal foretages.

Svaret på spørgsmål 12 stillet i forbindelse med lovforslaget forstærker, at det er aktiviteten, der er afgørende, da det her angives, at det heller ikke er virksomhedsbetegnelsen, der er afgørende for, hvorvidt der kan ske tilbagebetaling af betalt afgift, men den pågældende virksomheds aktivitet.⁴⁸ I svaret angives, at det, jf. § 11, stk. 2, i elafgiftsloven, er afsætningen af de ydelser, der er angivet i bilaget, der afgør godtgørelsesadgangen; en henvisning der til dels igen må anses som værende upræcis, da bilaget er en liste over momsregistrerede virksomheder, ikke over ydelser. Årsagen til, at svaret er udformet på denne måde, er formentlig, at spørgsmål 12 antyder, at vurderingen af, om en virksomhed kan opnå godtgørelse for elafgift eller ej, afhænger af virksomhedsbetegnelsen, og at den måde, som bilag 1 til elafgiftsloven blev administreret på, medførte, at virksomheder med lige-stillet aktivitet, men forskellige betegnelser, godtgørelsesmæssigt blev behandlet forskelligt netop på grund af deres betegnelse.⁴⁹

Med svaret på spørgsmål 12 ville skatteministeren dermed mane denne tilgang til jorden således, at der ikke opstod tvivl om, hvordan bilaget til vandafgiftsloven ville blive administreret, hvis loven blev vedtaget.

8.3.3 Godtgørelse ved kombineret anvendelse

Det angives i svaret til spørgsmål 6, at momsregistrerede virksomheder, der både har godtgørelsesberettigede aktiviteter og ikke-godtgørelsesberettigede aktiviteter, kun kan få godtgørelse for afgiften af den elektricitet, der er anvendt til den godtgørelsesberettigede aktivitet. Dette blev ligeledes angivet som svar på spørgsmål 5, stillet i forbindelse med indførelsen af bilag 1 til elafgiftsloven i 1979.⁵⁰

Der er altså her f.eks. tale om virksomheder, der både har en aktivitet, som er omfattet af bilag 1, og aktivitet med f.eks. produktion af varer, som ikke er omfattet. I denne situation skal der derfor ske en måling og opdeling af den elektricitet, der er anvendt til de forskellige aktiviteter.⁵¹ Denne problemstilling er i retspraksis opstået flere gange, blandt andet vedrørende feriecentre, hvor hotelophold er kombineret med adgang til badeland. Badelande er netop en af de ”forlystelser”, der i bilag

⁴⁸ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 8, linje 10-14

⁴⁹ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 8, linje 1-7

⁵⁰ LFF 1978-1979.1.230, bilag 13, linje 13-27

⁵¹ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 5, spalte 2, linje 15-22

13 med branchekode er anført som værende omfattet af bilag 1.⁵² Problemstillingen er også opstået vedrørende teaterforestillinger, der ligeledes er omfattet af bilaget, hvor der har været tvivl om, hvorvidt aktiviteterne på teatret forud for en forestilling skal anses som en integreret del af forestillingen og dermed afskåret fra godtgørelse på samme måde som selve forestillingen.

I en SKAT-meddelelse vedrørende netop teaterforestillinger er det ligeledes anført, at virksomheder, der både udøver godtgørelsesberettigede aktiviteter og aktiviteter, der ikke kan opnå godtgørelse for, kun kan opnå delvis godtgørelse.⁵³

Problemstillingen vedrørende feriecentre med badeland, behandles yderligere i afsnit 9.1 på baggrund af den opstillede problematik om kombineret anvendelse. Ligeledes behandles problemstillingen i afsnit 9.2.2 omhandlende ”bureauer”.

⁵² LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 7

⁵³ SKM2008.462 SKAT, linje 13-15

9. ANALYSE

Følgende analyse vil med udgangspunkt i ovenstående teori og i retspraksis omhandle henholdsvis ”forlystelser” og ”bureauer” som angivet i bilag 1 til Lov om afgift af elektricitet. Disse to områder er valgt ud, da det er to af bilagets virksomhedstyper, der har givet anledning til flest domme, og da de domme, der er udvalgt til at beskrive de to områder, indeholder flere forskellige momenter i forhold til f.eks. fortolkningen af bilag 1 og i forhold til hvilke virksomheder, der er omfattet og begrundelsen herfor. I afsnittet om ”forlystelser” vil fokus blive lagt på afgørelser om feriecentre med tilknyttede badelande, og i analysens afsnit om ”bureauer” vil blive anvendt en række afgørelser i fortolkningen af, hvad der skal forstås ved betegnelsen ”bureauer”.

Der vil ligeledes indledende for henholdsvis ”forlystelser” og ”bureauer” og løbende i analysen blive anvendt en række af de fortolkningsbidrag, der er blevet introduceret i ovenstående afsnit.

9.1 Forlystelser

I følgende afsnit om forlystelsers manglende adgang til godtgørelse for elafgift fokuseres der, som ovenfor nævnt, på feriecentre, hvor der er tilknyttet badelande. Denne problemstilling er udvalgt til dette afsnit, da det i høj grad har været vedrørende disse virksomheder, at der er opstået tvivl om fortolkningen af betegnelsen ”forlystelser” i elafgiftslovens bilag 1, og fordi det er tilfælde, hvor der er tale om kombineret anvendelse, hvor der udøves både godtgørelsesberettigede og ikke-godtgørelsesberettigede aktiviteter. Problemstillingen vedrørende kombineret anvendelse vil ligeledes blive behandlet i afsnit 9.2.2.1 om ”bureauer”, hvor der vil blive lavet en sammenligning med de i dette afsnit behandlede feriecentre.

En af de momsregistrerede virksomheder, der er angivet i bilag 1, er ”forlystelser”, hvilket i selve bilagets tekst er uddybet med eksemplerne teaterforestillinger og biografforestillinger. Dette medfører, at virksomheder, der udfører en aktivitet, der kan falde ind under betegnelsen ”forlystelser”, ikke kan få godtgjort den afgift, der er betalt for forbrugt elektricitet anvendt til den pågældende aktivitet. Det i afsnit 8.3 angivne bilag 13 indeholder som svar på spørgsmål 11 til lovforslaget til vandafgiftsloven af 1993 en liste over typisk forekommende branchekoder vedrørende de erhverv, der er angivet i bilag 1, og vedrørende ”forlystelser” nævnes, herudover biografforestillinger og teaterforestillinger, minigolf, forlystelsesparker, dyreparker, cirkus og badelande.⁵⁴

Ligeledes fremgår det af Told- og Skats reglement fra 1984, givet som svar på spørgsmål 6 til lovforslaget, at betegnelsen ”forlystelser” ligeledes omfatter koncerter, revyer og varieteforestillinger,

⁵⁴ LFF 1992-1993.1.303, s. 7, linje 6-13

men reglementet undtager samtidig spille- og morskabsautomater, opstillet i restaurationer og lignende, fra afgiften.⁵⁵ Denne undtagelse fremgår blandt andet af dommen U.2007.232H, som behandles uddybende nedenfor, hvor det angives, at der blandt aktivitetstilbuddene til et af feriecentrenes gæster blandt andet var opholdslokaler med morskabsautomater, og at alle aktiviteterne, der blev tilbudt, var godtgørelsesberettigede bortset fra feriecentrets badeland. De i forarbejderne og i Told- og Skats reglement angivne eksempler på ”forlystelser” falder således uden for den betragtning, der er angivet i SKATs vejledning om tilbagebetaling af energiforbruget fra 2010, der angiver, at energiforbruget i bilagets virksomheder i hovedsagen anses for at svare til energiforbruget i private husholdninger, f.eks. som rumvarme⁵⁶ og belysning. Energiforbruget i forbindelse med driften af f.eks. badelands kan svært sammenlignes med forbruget i en privat husholdning, da elektriciteten i disse tilfælde i højere grad f.eks. vil blive brugt til at drive rensningsanlæg, boblegrotter og vandrutchebaner afhængigt af, hvad det specifikke badeland indeholder.

Til at belyse problemstillingen vedrørende feriecentre anvendes hovedsageligt dommen U.2007.232H, der er central i forhold til emnet og suppleres med dommen SKM2004.226.VLR til at uddybe området. Det følgende afsnit vil være opbygget således, at de faktiske forhold i U.2007.232H præsenteres, og efterfølgende vil afsnittet være delt op i henholdsvis Landsskatterettens og Landsrettens vurderinger i de to domme.

9.1.1 Feriecentre

Som angivet i afsnit 7.2.3 skal en virksomhed selv opføre en eventuel godtgørelse for en bestemt periode, og dermed skal virksomheden ligeledes selv vurdere, hvorvidt den er omfattet af elafgiftslovens bilag 1 eller ej. Det er med baggrund i dette, at en række sager er opstået, da flere virksomheder har vurderet, at der ikke udøves en aktivitet, omfattet af bilaget; en vurdering som skattemyndighederne i flere tilfælde ikke har været enig i. Dette er således også tilfældet i dommen U.2007.232H, hvor tre feriecentre/feriehoteller uafhængigt af hinanden vurderede, at de, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 1, og vandafgiftslovens § 9, stk. 1, var berettigede til afgiftsgodtgørelse for forbruget af elektricitet og vand i forbindelse med driften af feriehotellernes/feriecentrenes badelands.

Sagerne, der ligger til grund for U.2007.232H, blev anlagt af A, B og C, der er tre feriecentre/feriehoteller, der alle af Landsskatteretten var blevet nægtet godtgørelse af betalt afgift for elektricitet og vand forbrugt i forbindelse med badelands, tilknyttet centrene. Sagerne anlagt af henholdsvis A, B og C mod Skatteministeriet blev, jf. retsplejeloven § 254, behandlet i forbindelse med

⁵⁵ LFF 1992-1993.1.303, s. 4, spalte 2, linje 20-28

⁵⁶ EVEJL201068-1.3, s. 3, spalte 1, linje 19-21 fra neden

hinanden i Østre Landsret, og de tre feriecentre/feriehoteller nedlagde her ens påstande, hvilket ud-
dybes i det følgende. I det følgende anvendes kun udtrykket feriecentre som betegnelse for A, B og
C.

A, B og C var ved sagens anlæggelse alle relativt store feriecentre, med henholdsvis 157 ferielejligh-
heder, 275 feriehus og 276 ferielejligheder. I afgørelsen oplyses yderligere, at badelandet i ferie-
center B udgjorde 2000 m² ud af centerbygningens samlede areal på 8000 m², og at afgiften for A
og C for elektricitet og vand forbrugt i centrenes badelande udgjorde ca. 250.000 kr. pr. hotel pr.
år.⁵⁷ Afgiftens størrelse for feriecenter B og størrelsen på badelandene i feriecentrene A og C er
ikke angivet i dommen, men der er altså tale om ret store centre, hvor badelandene udgør en central
del, og hvor alene el- og vandafgiften for to af centrene udgør 250.000 kr. om året.

Der er dermed tale om så store beløb, at det alt andet lige må have været af stor økonomisk betyd-
ning for centrene at få prøvet, hvorvidt nægtelsen af godtgørelse for forbruget i badelande kunne
ske på baggrund af henvisning til udtrykket ”forlystelser” som angivet i bilagene til elafgiftsloven
og vandafgiftsloven.

Ved ophold på A, B og C blev der stillet en række faciliteter til rådighed, herunder adgang til at
benytte de til feriecentrene tilknyttede badelande, og lejerne af en lejlighed eller et feriehus kunne
frit bruge badelandene, som de havde lyst til. Ud over dette kunne gæster udefra også benytte ferie-
centrenes badelande mod en særskilt momspligtig entre, dog var det for A, B og C’s vedkommende
primært lejerne af lejligheder eller huse, der benyttede badelandene.⁵⁸

Højesteret fandt vedrørende godtgørelse af elafgift, med henvisning til de af Østre Landsrets anførte
grunde, at de tre feriecentres badelande måtte anses som værende ”forlystelser” omfattet af bilag 1,
og at der således ikke kunne ske tilbagebetaling af elafgift vedrørende forbruget af elektricitet i ba-
delandene. Angående godtgørelse af afgift betalt for ledningsført vand forbrugt i badelandene havde
både Landsskatteretten og Østre Landsret fundet, at vandafgiften, som følge af at bilagene til de to
love var ens, ligeledes ikke kunne godtgøres. Som følge af at bilaget til vandafgiftsloven blev op-
hævet i 2004, ændredes dette i Højesterets afgørelse.

I U.2007.232H er kun gengivet Landsskatterettens afgørelse vedrørende feriecenter A, da der ved-
rørende feriecenter B og C blev afsagt i realiteten enslydende afgørelser, hvilket ligeledes er årsa-
gen til, at de tre feriecentres sager blev samlet i Østre Landsret.

⁵⁷ (U.2007.232H) s. 4, spalte 1, linje 3-12 fra neden

⁵⁸ (U.2007.232H) s. 1, spalte 2, linje 25-31, s. 2, spalte 2, linje 7-15 + linje 24-30

Landskatteretten

U.2007.232H

I Landskatterettens afgørelse vedrørende feriecenter A er problemstillingen vedrørende feriecentrets badeland beskrevet således, at badelandet ud fra Told- og Skatteregionens synspunkt skulle anses som værende en selvstændig forlystelsesvirksomhed omfattet af de to bilag, og at der derfor var tale om et forbrug, der, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2, og den på dagældende tidspunkt gældende vandafgiftslovs § 9, stk. 2, ikke var godtgørelsesberettiget.⁵⁹ A havde i perioden op til afvisningen af godtgørelse behandlet badelandet i sin helhed som en forlystelsesaktivitet, og feriecentret havde derfor ikke fratrukket energiafgift vedrørende elforbruget og vandafgift af vandforbruget. Denne opfattelse blev dog ændret, og det var således Told og Skats afvisning af godtgørelse, der lå til grund for sagen i Landskatteretten.⁶⁰

I Landskatteretten nedlagde A's repræsentant den principale påstand, at feriecentret var berettiget til godtgørelse vedrørende forbruget af vand og elektricitet i badelandet, subsidiært at centret var berettiget til delvis godtgørelse. Til støtte for disse påstande blev angivet, at der kun var adgang til at nægte godtgørelse efter elafgiftsloven og vandafgiftsloven, når der var tale om en særskilt afsætning af ydelser angivet i de to bilag.⁶¹ Dette skal formentlig ses i sammenhæng med det i afsnit 7.2.2 anførte synspunkt om, at ydelser ved indførelsen af bilaget til elafgiftsloven blev anset som adskilt fra vareproduktion, og at det således kun var ren afsætning af ydelser, der var omfattet af bilaget. Det vil sige, at der skulle være tale om ren afsætning af forlystelsesydelser og ikke forlystelser afsat i forbindelse med hoteldrift, hvis der skulle være tale om en virksomhed omfattet af bilagene.

Det blev yderligere som støtte for den principale påstand angivet, at badelandet primært blev anvendt som en integreret del af feriecentrets afsætning af hotelydelser, hvor lejerne af A's ferielejligheder kunne anvende badelandet og centrets andre faciliteter uden at skulle betale herfor.⁶² Ved dette blev således givet udtryk for, at badelandet skulle betragtes som en del af hotellet på lige fod med de andre faciliteter, som et ophold på A gav adgang til. Dermed ville afgiftsgodtgørelse for hotelaktivitet ikke kunne nægtes med henvisning til § 11, stk. 2, og § 9, stk. 2, da hotelydelser ikke var en af de ydelser, der var angivet i bilagene, men i stedet en ydelse, der positivt i forarbejderne blev angivet som godtgørelsesberettiget. Således blev det ligeledes fremhævet, at lovforslag 230 fra 1979 angav, at hotelvirksomhed ikke var omfattet af bilaget, og at det dermed kun var i tilfælde af

⁵⁹ (U.2007.232H) s. 1, spalte 2, linje 7-13 fra neden

⁶⁰ (U.2007.232H) s. 1, spalte 2, linje 14-19 fra neden

⁶¹ (U.2007.232H) s. 1, spalte 2, linje 11-13 fra neden

⁶² (U.2007.232H) s. 1, spalte 2, linje 5-8 fra neden

en særskilt afsætning, hvor der blev betalt en entre for adgang til badelandet, at der ville kunne nægtes godtgørelse for badelandet.⁶³

Nægtelse af godtgørelse med henvisning til bilaget var således efter repræsentantens opfattelse en skærpende fortolkning af lovteksten, som ikke havde støtte i lovens ordlyd eller i bemærkningerne til lovforslaget. Det var således A's repræsentants påstand, at hvis denne fortolkning af loven blev opretholdt, ville det medføre "den groteske situation", at hoteller, der ellers ikke var omfattet af bilagene, ikke ville kunne få godtgørelse for nogle af de faciliteter, som blev stillet til rådighed for gæsterne i forbindelse med et ophold på hotellet.⁶⁴ Ved dette må således forstås, at der ved denne fortolkning ville ske det, at hoteldrift eller dele heraf reelt ville blive fortolket ind under bilagets område på trods af, at det flere gange i bilagets forarbejder er angivet, at hoteldrift skulle fritages for afgift, fordi disse faciliteter blev anset som værende en del af et hotelophold.

Heroverfor angav Told- og Skattestyrelsen, at der efter styrelsens opfattelse også var tale om en afsætning af en af de ydelser, der nævnes i bilagene i de tilfælde, hvor der ikke skete en direkte betaling for at benytte badelandet.⁶⁵ At der ikke sker en direkte betaling for en ydelse må ellers normalt betegnes som værende en indikator på, at den pågældende ydelse udgør en del af noget andet, som der betales for.

Yderligere var det styrelsens opfattelse, at der heller ikke ville kunne ydes godtgørelse for el- og vandafgift, hvis badelandet udelukkende blev anvendt af hotellets gæster, der ikke skulle betale yderligere for adgangen hertil.⁶⁶ Det sidst anførte blev givet som kommentar til A's subsidiære påstand om delvis godtgørelse, som skulle gives for den del af forbruget, der var relateret til hotellets gæster.

Landskatteretten lagde ubestridt til grund, at badelandet efter sin karakter var at anse som en "forlystelse", omfattet af bilagene til vandafgiftsloven og elafgiftsloven.⁶⁷ A havde, som tidligere nævnt, netop også før sagens anlæggelse behandlet badelandet som en forlystelsesaktivitet.

Landskatteretten fandt, at badelandsaktiviteten i sin helhed var omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2, og vandafgiftslovens § 9, stk. 2, og at A derfor ikke kunne få godtgørelse for el- og vandafgift for det forbrug, der var anvendt til driften af feriecentrets badeland. Således angav Landskatteretten, at undtagelsesbestemmelserne § 11, stk. 2, og § 9, stk. 2's, anvendelsesområde var afgrænset til ydelserne angivet i bilagene, og at hverken ordlyd eller sammenhæng med bilagene var til hinder for, at

⁶³ (U.2007.2332H), s. 2, spalte 1, linje 1-4

⁶⁴ (U.2007.232H) s. 1, spalte 2, linje 1-2 fra neden + s. 2, spalte 1, linje 1-22

⁶⁵ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 13-16

⁶⁶ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 16-19

⁶⁷ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 15-17 fra neden

der ved opgørelsen af godtgørelsens omfang kunne foretages en konkret vurdering af de aktiviteter, der udøves i en virksomhed i de tilfælde, hvor der i tilknytning til en godtgørelsesberettiget aktivitet blev udøvet en ydelse, omfattet af bilagene. Således lagde Landsskatteretten vægt på, at der ikke fandtes holdepunkter for en antagelse om, at der i tilfælde, hvor der udøves begge typer aktiviteter, skal foretages en helhedsvurdering af virksomheden.⁶⁸ Dette medførte således, at der vedrørende A ikke skulle foretages en samlet vurdering af alle de aktiviteter, som feriecentret udførte; en sådan vurdering ville ellers have medført, at det kunne vurderes, hvorvidt badelandet reelt udgjorde en integreret del af centrets primære ydelse med hoteldrift.

På baggrund af betragtningen om at der ikke kunne foretages en helhedsvurdering af feriecentrets virksomhed, blev der yderligere ved nægtelsen af godtgørelse lagt vægt på, at driften af badelandet og udlejningen af ferielejligheder var aktiviteter, der kunne udøves særskilt og uafhængigt af hinanden, og at badelandet således ikke udgjorde en integreret del af A, som dennes repræsentant havde påstået. Med baggrund i dette fandt Landsskatteretten ligeledes, at der ikke var grundlag for i godtgørelsesmæssig henseende at foretage en sondring mellem den benyttelse af badelandet, der blev foretaget af henholdsvis centrets gæster og udefrakommende betalende gæster.⁶⁹ Med dette blev A's subsidiære påstand dermed også afvist således, at der heller ikke kunne ydes delvis godtgørelse for den del af afgiften, der var knyttet til feriecentrets gæster. Vedrørende hotellerne B og C blev der af Landsskatteretten afsagt i realiteten enslydende afgørelser.

SKM2004.226.VLR

Dette resultat og begrundelsen herfor, hvor feriecentre således af Landskatteretten blev nægtet godtgørelse for betalt elafgift i forbindelse med drift af badelands, fremgår ligeledes af dommen SKM2004.226.VLR. I lighed med feriecentre A, B og C i U.2007.232H var der i denne dom tale om et hotel med udlejning af hotelværelser, hvor gæster i forbindelse med et ophold på hotellet fik stillet en række faciliteter til rådighed, heriblandt adgang til hotellets badeland, der lå i "hjertet" af hotellet. Ligeledes var der her adgang for udefrakommende gæster, der benyttede badelandet mod betaling uden samtidig at overnatte på hotellet.⁷⁰

Spørgsmålet i SKM2004.226.VLR var dermed ligeledes, hvorvidt hotellets badeland var omfattet af bilagene til vandafgiftsloven og elafgiftsloven, og hotellet anførte ligesom A, B og C ved sagen i Landsskatteretten, at badelandet både fysisk og kundemæssigt var at betragte som en integreret del

⁶⁸ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 18-27 fra neden

⁶⁹ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 8-14 fra neden

⁷⁰ (SKM2004.226.VLR) s. 2, linje 1-4

af den samlede hoteldrift, og at denne aktivitet ikke kunne udøves selvstændigt og uafhængigt af hoteldriften, og at badelandet således ikke skulle betragtes som en ”forlystelse”.⁷¹ Yderligere blev det af hotellet fremført, at badelandet kun var en ud af en række serviceydelser, der havde til funktion at gøre hotellet mere attraktivt for gæsterne, at badelandet derfor ikke adskilte sig fra f.eks. hotellets legeanlæg og diskotek, og at der i forhold til finansieringen af hotellet ikke var nogen forventning om indtægter i form af betaling fra eksterne kunder. At badelandet kunne benyttes af eksterne kunder mod betaling var kun en måde at udnytte badelandets kapacitet så optimalt som muligt. Som støtte for at badelandet var en integreret del af hoteldriften, fremførtes ligeledes, at badelandet, i tilfælde af at hotellet var lukket, samtidig var lukket. Således kunne driften af badelandet ikke opretholdes i de perioder, hvor driften af hotellet var indstillet, hvilket fra hotellets synspunkt understøttede, at badelandet kun udgjorde en accessorisk ydelse i forbindelse med ophold på hotellet.⁷²

Told- og Skatteregionen anførte, at badelandet var en særskilt aktivitet, selvom det var bygget sammen med hotellet, og interessant nok understøttede regionen dette med, at en lukning af badelandet i forbindelse med reparationer ikke medførte lukning af hotellet. Ved dette vendte regionen således hotellets ovenfor anførte synspunkt om, som argument for at hotel og badeland netop var særskilte enheder, og understøttede det ligeledes med, at eksterne gæster havde adgang til badelandet. Regionen henviste ligeledes som støtte for, at badelandet var en særskilt ”forlystelse”, til Landsskatterettens afgørelse vedrørende feriecenter A, som gengivet i U.2007.232H, hvor det blev vurderet, at badelandet ikke kunne anses for en integreret del af feriecentrets basale aktivitet.⁷³

I forbindelse med SKM2004.226.VLR afgav Told- og Skattestyrelsen ligeledes en kommentar, og heraf fremgår, at badelandet udgjorde et væsentligt element af den samlede virksomhed, og at der var lovmæssig adgang til at ”udtage” enkeltelementer til særskilt vurdering vedrørende spørgsmålet om den godtgørelsesmæssige stilling efter el- og vandafgiftsloven. Dette var f.eks. tilfældet, da der blev givet godtgørelse til restauranten, etableret i tilknytning til badelandet. Yderligere blev det af Told- og Skattestyrelsen med baggrund i dette angivet, at der ikke var grundlag for at gøre en ”slipstrømsbetragtning” eller lignende gældende.⁷⁴ Med slipstrømsbetragtning må menes, at det ikke skulle være muligt at inddrage alle aktiviteter under betegnelsen ”hoteldrift”, blot fordi aktiviteterne skete i tilknytning til hotellet men, at det var nødvendigt at kigge på aktiviteterne hver for sig.

⁷¹ (SKM2004.226 VLR) s. 2, linje 3-8 fra neden + s. 3, linje 11-12

⁷² (SKM2004.226 VLR) s. 3, linje 17-38

⁷³ (SKM2004.226 VLR) s. 2, linje 14-21

⁷⁴ (SKM2004.226 VLR) s. 3, linje 1-7

Landsskatteretten lagde i denne afgørelse vægt på de samme forhold som i afgørelsen vedrørende feriecenter A i U.2007.232H. Således blev der som begrundelse for afvisning af afgiftsgodtgørelse lagt vægt på, at der i tilfælde, hvor en virksomhed udøvede både godtgørelsesberettigede aktiviteter og aktiviteter omfattet af bilaget, intet var til hinder for at foretage en konkret vurdering af de pågældende aktiviteter, og at der ikke i forarbejderne var holdepunkter for, at der i disse tilfælde skulle foretages en helhedsvurdering af virksomheden. Landsskatteretten vurderede således, at badelandet, på trods af dets beliggenhed i midten af hotelbygningen, ikke kunne anses som en integreret del af hotellets basale aktivitet med hoteldrift, da der var tale om aktiviteter, der kunne udøves selvstændigt og uafhængigt af hinanden, og badlandet derfor i sin helhed måtte anses for omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2, og vandafgiftslovens § 9, stk. 2.⁷⁵ Et enkelt retsmedlem fandt dog, at vandlandet udgjorde en så integreret del af hoteldriften, at denne aktivitet ikke kunne udøves uafhængigt og selvstændigt af hoteldriften, og at der derfor ikke kunne foretages en adskilt vurdering i afgiftsmæssigt henseende.⁷⁶ Dette retsmedlem må dermed have foretaget en helhedsvurdering af hotellets virksomhed.

Landsretten

U.2007.232H

Feriecentrenes principale og subsidiære påstande

Ved sagen i Østre Landsret i U.2007.232H, hvor henholdsvis A, B og C's sag mod Skatteministeriet blev behandlet i forbindelse med hinanden, nedlagde de tre feriecentre den principale påstand, at det af Skatteministeriet skulle anerkendes, at A, B og C var berettigede til afgiftsgodtgørelse for forbruget af elektricitet og vand i forbindelse med driften af feriecentrenes badelande i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, og vandafgiftslovens § 9, stk. 1.

De tre sagsøgende feriecentre nedlagde yderligere den subsidiære påstand, at de, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, og vandafgiftsloven § 9, stk. 1, var berettigede til afgiftsgodtgørelse for elektricitet og vand, forbrugt i forbindelse med driften af badlandet for den del af afgiften, der relaterede sig til feriecentrenes gæster samt den mere subsidiære påstand, at Skatteministeriet skulle anerkende, at feriecentrene var berettiget til afgiftsgodtgørelse for forbruget af vand og elektricitet i badelandene i tilfælde af, at badelandene udelukkende blev anvendt af gæster på feriecentrene.⁷⁷

Til støtte for feriecentrenes principale og subsidiære påstand blev gjort gældende, at A, B og C's virksomhed efter en helhedsvurdering ikke kunne karakteriseres som "forlystelsesvirksomhed" i

⁷⁵ (SKM2004.226 VLR) s. 4, linje 6-20

⁷⁶ (SKM2004.226 VLR) s. 4, linje 21-23

⁷⁷ (U.2007.232H) s. 1, spalte1, linje 4-22 fra neden

henhold til elafgiftsloven og vandafgiftsloven, og at der således skulle foretages en helhedsbedømmelse af virksomheden ved afgørelsen af, hvorvidt den var berettiget til godtgørelse efter de to love. Ved dette modsagde feriecentrene således Landsskatterettens dom, hvor der blev lagt vægt på, at der ikke var holdepunkter for at foretage en helhedsvurdering af virksomheden i de tilfælde, hvor der blev udøvet både godtgørelsesberettigede og ikke-godtgørelsesberettigede aktiviteter. Yderligere blev det, ligesom i Landsskatteretten, gjort gældende, at badelandene skulle anses som en integreret del af feriecentervirksomheden, og at der ikke i elafgiftsloven og vandafgiftsloven var hjemmel til at kræve afgift af forbruget i badelandene, når disse var en integreret del af virksomheden med hoteldrift.

Herudover blev det gjort gældende, at badelande ikke kunne anses som en ”forlystelse” i relation til de to love, og at A, B og C med baggrund i ovenstående var berettigede til godtgørelse for betalte el- og vandafgifter i relation til driften af badelandene i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, og vandafgiftslovens § 9, stk. 1.⁷⁸ At det blev anført, at badelande ikke var omfattet af de to bilag, kan undre, da badelande direkte er angivet i forarbejderne til begge love, som værende en ”forlystelse”, og da badelandet for A’s vedkommende tidligere af virksomheden selv i godtgørelsesmæssig henseende var blevet betragtet som en ”forlystelse”.

Skatteministeriet

Over for A, B og C’s principale og subsidiære påstande gjorde Skatteministeriet til støtte for dennes frifindelsespåstand gældende, at de vandlande, der i sagen var tale om, måtte anses for ”forlystelser” i bilagene til elafgiftslovens og vandafgiftslovens forstand, og at denne fortolkning både var i overensstemmelse med en naturlig sproglig fortolkning, men også havde klar støtte i forarbejderne til vandafgiftsloven af 1993.⁷⁹ Således henvistes der som støtte for dette til skatteministerens svar på det i afsnit 8.3.2 nævnte spørgsmål 11 og til svaret på spørgsmål 17, begge stillet i forbindelse med lovforslag 303.

I spørgsmål 11 bedes der om en udspecificering af listen over virksomheder til vandafgiftslovens § 9, stk. 2. Svaret herpå udgøres blandt andet af en liste over de mest typisk forekommende branchekoder vedrørende de i listen opførte aktiviteter.⁸⁰ Skatteministeriet anvender dette svar som støtte for frifindelsespåstanden, da der i den pågældende branchekodeliste under ”forlystelser” er angivet badelande, hvilket således understøttede synspunktet om, at der ikke kunne være tvivl om, at aktiviteten med de pågældende badelande var omfattet af udtrykket ”forlystelser” i bilagene til de to love.

⁷⁸ (U.2007.232H) s. 4, spalte 2, linje 1-14 fra neden + s. 5, spalte 1, linje 1-3

⁷⁹ (U.2007.232H) s. 5, spalte 1, linje 33-39

⁸⁰ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 14-15

Spørgsmål 17 til lovforslaget relaterer sig direkte til, hvordan betalingen af afgift af forbrugt vand og elektricitet i vandlande og lign. i forbindelse med momsregistrerede hoteller skal ske og til i hvilket omfang, der kan opnås godtgørelse for disse afgifter. Som svar på dette angives, at vandlande og lignende forlystelser, der får leveret vand fra almene vandværker, skal betale afgift af den leverede mængde, ligesom de skal betale elafgift.⁸¹ Dette svar anses således af Skatteministeriet ligeledes at understøtte, at badelande på grund af ordene ”og lignende forlystelser” skal betragtes som en ”forlystelse”, uanset om det er tilknyttet et momsregistreret hotel eller ej. Ligeledes benyttes dette svar til at antyde, at disse må være omfattet af bilagene til de to love, da svaret angiver, at sådanne badelande skal betale afgift for forbrugt vand og elektricitet, hvilket ikke ville være tilfældet, hvis de pågældende badelande skulle betragtes som en del af hotelaktiviteten, som er undtaget for afgift, jf. § 11, stk. 1.

Yderligere blev det til støtte for Skatteministeriets frifindelsespåstand over for A, B og C’s principale og subsidiære påstande angivet, at A, B og C’s badelande ikke kunne anses som værende en integreret del af feriecentrene, fordi aktiviteterne kunne drives selvstændigt og uafhængigt af hinanden, hvilket efter Skatteministeriets synspunkt blev understøttet af, at badelandene blev benyttet af gæster, der ikke samtidig overnattede på feriecentrene.⁸² Synspunktet var således, at når badelandet også blev benyttet af personer, der ikke var gæster på feriecentrene, så var centrene ikke afhængige af badelandene, og badelandene var ikke afhængige af centrene og disses gæster, og derfor kunne badelandet ikke anses som en integreret del af feriecentrene. Ved dette blev således anført den synsvinkel, som Landsskatteretten lagde vægt på i dennes afgørelse vedrørende feriecenter A, og med baggrund i dette anførte Skatteministeriet, at A, B og C derfor heller ikke var berettiget til tilbagebetaling af den del af forbruget, der kunne henføres til de gæster i vandlandene, der samtidig var gæster på feriecentrene.⁸³

Dette synspunkt om, at aktiviteterne kunne drives selvstændigt og uafhængigt, ville således betyde, at der ikke var tale om kombineret anvendelse med både godtgørelsesberettiget og ikke-godtgørelsesberettiget aktivitet, men i stedet tale om to uafhængige aktiviteter med henholdsvis hoteldrift, der er godtgørelsesberettiget, og ”forlystelsesvirksomhed”, der ikke er godtgørelsesberettiget. Derfor ville det ikke være muligt at give delvis godtgørelse for den del af forbruget, der kunne henføres til overnattende gæster, da der var tale om to virksomheder, der fungerede uafhængigt af hinanden, og de overnattende gæster således i forhold til selve badelandet, på trods af at disse ikke

⁸¹ LFF 1992-1993.1.303, bilag 6, linje 1-11

⁸² (U.2007.232H) s. 5, spalte 1, linje 17-21 fra neden

⁸³ (U.2007.232H) s. 5 spalte 1, linje 13-16 fra neden

betalte for adgangen til badelandene, var almindelige gæster ligesom personer, der ikke overnattede på hotellet.

Feriecentrenes mere subsidiære påstand

Til støtte for den mere subsidiære påstand om, at feriecentrene ville være berettiget til afgiftsgodtgørelse, jf. § 11, stk. 1, og § 9, stk. 1, for forbruget af elektricitet og vand i forbindelse med driften af badelandene i tilfælde af, at badelandene udelukkende blev anvendt af centrenes gæster, blev det af feriecentrenes repræsentant for det første gjort gældende, at badelandene ikke kunne anses som en forlystelse i forhold til gæsterne på feriecentrene. Ud fra dette må således kunne slutes, at gæsterne efter repræsentantens synspunkt betragtede badelandet som en naturlig del af opholdet på et feriecenter.

Yderligere blev det hertil anført, at A, B og C var berettigede til godtgørelse af den del af afgiften, der relaterede sig til centergæsternes anvendelse af badelandene, og at en ændret driftsform, hvor personer, der ikke også var gæster på feriecentrene, var udelukket fra at anvende badelandene, måtte indebære, at A, B og C ville kunne opnå afgiftsgodtgørelse for virksomhedernes samlede el- og vandforbrug. Yderligere blev det angivet, at A, B og C havde en interesse i at få pådømt den mere subsidiære påstand, da feriecentrene ville overveje at indrette deres fremtidige virksomhed på baggrund af rettens vurdering.⁸⁴ Dermed ville de pågældende feriecentre i afgørelsen altså overveje at ændre deres virksomhed således, at badelandene i fremtiden kun ville være tilgængelige for de personer, der betalte for et ophold på centret, hvis dette kunne medføre, at der kunne opnås fuld godtgørelse for elektricitet og vand forbrugt i badelandene. Dette formentlig på grund af størrelsen af indtægten fra udefrakommende gæster i forhold til størrelsen af afgifterne.

Da der således vedrørende denne problemstilling er tale om en hypotetisk situation, som feriecentrene eventuelt ville handle ud fra, kan det undre, at det fra feriecentrenes side er valgt at anføre dette som en mere subsidiær påstand i stedet for at have bedt om et bindende svar fra SKAT, da dette må betegnes som den normale fremgangsmåde, hvis der er tvivl om den skatteretlige konsekvens af en påtænkt disposition.

Skatteministeriet

Over for feriecentrenes mere subsidiære påstand nedlagde Skatteministeriet afvisningspåstand, hvilket blev understøttet af argumentet om, at det var ubestridt, at badelandene ikke udelukkende

⁸⁴ (U.2007.232H) s. 5. spalte 1, linje 8-24

var blevet anvendt af feriecentrenes gæster, og at der således var tale om en hypotetisk situation, som A, B og C ikke havde nogen aktuel retlig interesse i at få pådømt.⁸⁵

Østre Landsret fandt, at feriecentrene A, B og C var afskåret fra godtgørelse af betalte el- og vandafgifter, og der blev her især lagt vægt på, at driften af badelandene efter ordlyden af elafgiftslovens § 11, stk. 2, og vandafgiftsloven § 9, stk. 2, og fortolkningen af disse bestemmelser navnlig på baggrund af forarbejderne til vandafgiftsloven måtte anses som værende omfattet af begrebet ”forlystelser” i bilagene til de to love. I afgørelsen fremhæves især svaret på spørgsmål 17 til vandafgiftsloven, der, som tidligere nævnt, direkte angav badelande som en ”forlystelse” og slog fast, at disse skulle betale afgift for elektricitet og vand på trods af forbindelse med et momsregistreret hotel. Landsretten tillagde altså dette afgørende betydning, og retten udtalte i denne sammenhæng, at dette ikke kunne opvejes af, at hensigten med etableringen af badelandene havde været, at disse skulle udgøre en integreret del af A, B og C’s virksomhed med drift af feriecentre.⁸⁶ Landsretten begrundede således ikke afgørelsen med baggrund i de samme forhold, som blev tillagt vægt i Landsskatte retten, da der i landsretten ikke blev lagt vægt på synspunktet om, at der var tale om aktiviteter, der kunne drives selvstændigt og uafhængigt af hinanden. Der lægges i stedet afgørende vægt på, at badelandene var at anse som en ”forlystelse”, og således tager landsretten reelt ikke stilling til spørgsmålet om, hvorvidt badelandene kunne anses som en integreret del af feriecentrene.

For så vidt angår A, B og C’s mere subsidiære påstand udtalte retten, at feriecentrene ikke havde en aktuel retlig interesse i pådømmelse af denne påstand, og denne blev således afvist. Ved dette lagde landsretten vægt på, at det var ubestridt, at badelandene mod betaling også blev benyttet af gæster, der ikke samtidig var gæster på feriecentrene.⁸⁷ Dermed blev det vurderet, at der ikke var tale om en reel nuværende situation i feriecentrene, som kunne medføre, at påstanden kunne pådømmes.

Ved appellen til Højesteret blev denne mere subsidiære påstand ikke gentaget. Som tidligere nævnt blev bilaget til vandafgiftsloven ophævet ved Lov nr. 1391 af 20. december 2004, hvilket medførte, at A, B og C fra 1. januar 2005 var berettiget til tilbagebetaling af vandafgiften for vand forbrugt til driften af badelandene. Med hensyn til godtgørelse af elafgift stadfæstede Højesteret, som ovenfor nævnt, Østre Landsrets dom, på baggrund af de af landsretten anførte grunde.⁸⁸

⁸⁵ (U.2007.232H) s. 5, spalte 1, linje 3-7 fra neden

⁸⁶ (U.2007.232H) s. 5, spalte 2, linje 13-23

⁸⁷ (U.2007.232H) s. 5, spalte 2, linje 24-30

⁸⁸ (U.2007.232H) s. 5, spalte 2, linje 6-12 fra neden

SKM2004.226.VLR

Ved sagen i Vestre Landsret i SKM2004.226.VLR anførte hotellet som støtte for sin principale påstand om tilbagebetaling af el- og vandafgift, at udgangspunktet var, at hotellet var berettiget til godtgørelse, og at det dermed var Skatteministeriets bevisbyrde, at hotellet var omfattet af undtagelsesbestemmelsen om ”forlystelser”; en bevisbyrde der efter hotellets opfattelse ikke var løftet. Yderligere gjorde hotellets repræsentant gældende, at badelandet både fysisk og driftsøkonomisk var integreret i hotellet, at badelandet ikke blev markedsført særskilt, men som en del af hotellet samt, at omsætningen i badelandet fra eksterne gæster var meget begrænset i forhold til hotellets samlede omsætning.

Ligeledes blev det af repræsentanten som støtte for, at badelandet var integreret i hotellet, anført, at badelandet ikke kunne fungere uden hotellet, men at hotellet godt kunne fungere uden badelandet, at forarbejderne til el- og vandafgiftslovene ikke gav fornødent grundlag for at udskille badelandet fra den øvrige hoteldrift samt, at et badeland ikke kunne karakteriseres som en ”forlystelse”, men derimod havde en funktion som velvære- og motionscenter.⁸⁹ Det sidste anførte kan undre, da badelande direkte er angivet med branchekode i forarbejderne, men det kan formentlig være angivet af repræsentanten, da det ikke i tidligere afgørelser var blevet vurderet, hvad der reelt karakteriserer et badeland.

Skatteministeriet gjorde heroverfor gældende, at badelandet i overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse og med forarbejderne til vandafgiftsloven var en ”forlystelse”, og at det forhold, at det blev drevet i forbindelse med et hotel, ikke ændrede ved dette. Yderligere blev det angivet, at det var forudsat i forarbejderne til vandafgiftsloven, at der skal ske en individuel bedømmelse af en virksomheds forskellige aktiviteter, og at badelandet kunne udskilles som en særlig aktivitet, hvilket blev understøttet med, at badelandet modtog gæster, der ikke samtidig var gæster på hotellet, og at hotellet i perioder blev drevet, mens badelandet var lukket.⁹⁰ Dermed blev forholdet vedrørende hotellets afhængighed af badelandet og omvendt igen anvendt helt modsat af hotellets fortolkning.

Vestre Landsret lagde i afgørelsen vægt på Skatteministeriets svar på spørgsmål 6 som nævnt i afsnit 8.3.1 om godtgørelse ved kombineret anvendelse og på svaret på spørgsmål 17, stillet i forbindelse med indførelsen af vandafgiftsloven. Dermed lagde landsretten for det første vægt på, at virksomheder, der har både godtgørelsesberettigede og ikke-godtgørelsesberettigede aktiviteter, skal underkastes en vurdering af hver enkelt aktivitet således, at virksomheden kan få delvis godtgørelse.

⁸⁹ (SKM2004.226.VLR) s. 6, linje 3-11 fra neden

⁹⁰ (SKM2004.226.VLR) s. 7, linje 2-7

Landsretten fremhævede, at det kunne lægges til grund, at badelandet udgjorde en integreret del af de tilbud, som hotellet tilbød sine gæster, men ligeledes at det var ubestridt, at badelandet ikke var en forudsætning for hotellets drift, og at badelandet ligeledes var et tilbud, der i vidt omfang blev benyttet af andre end hotellets gæster. Med baggrund i dette, sammenholdt med karakteren af badelandet, fandt landsretten, at badelandet måtte betragtes som en ”forlystelse”, der således var omfattet af bilagene til vandafgiftsloven og elafgiftsloven.⁹¹

9.1.2 Karakteren af badelände

I begge afgørelser lægges der således i høj grad vægt på forarbejderne til bilagene til henholdsvis elafgiftsloven og vandafgiftsloven og på de spørgsmål, der blev stillet i forbindelse med indførelsen af bilagene. Dog er der forskel på de forhold, der lægges afgørende vægt på i de to landsretsafgørelser, da Østre Landsret i U.2007.232H lagde afgørende vægt på, at badelandene som følge af svaret på spørgsmål 17 måtte betegnes som en ”forlystelse”, hvorimod der her ikke blev taget stilling til, hvorvidt badelandet reelt udgjorde en integreret del af feriecentre. Således tog Østre Landsret ikke stilling til, hvorledes vurderingen af virksomheden skulle foretages; et forhold der blev tillagt afgørende betydning i Vestre Landsret i SKM2004.226.VLR, da det her blev angivet, at der skulle foretages en særskilt vurdering af hotellets aktiviteter, og at badelandet ikke var en forudsætning for hotellets drift. Yderligere er det kun Vestre Landsret i SKM2004.226.VLR, der inddrager karakteren af badelandet i begrundelsen for, at hotellets badeland skulle betegnes som en ”forlystelse”, dog uden at kommentere nærmere på hvilke specifikke forhold ved hotellets badeland, der medførte, at det kunne karakteriseres som et badeland. At det kun er Vestre Landsret, der fremhæver karakteren af badelandet, udelukker dog ikke, at dette ligeledes er taget i betragtning i U.2007.232H.

Badelände er direkte angivet med branchekode i forarbejderne til vandafgiftsloven som et eksempel på en ”forlystelse”, men som det ligeledes angives i U.2007.232H, så indeholder forarbejderne til elafgiftsloven og vandafgiftsloven ingen bidrag til en nærmere definition af ”forlystelser” i relation til de i sagen omhandlede badelände.⁹² Adspurgt om hvorvidt der i branchen var målbare eller typiske kriterier for, hvornår et hotels, et feriehotels og et feriecenters svømme- og/eller badefaciliteter kan betegnes som ”badeland”, angav brancheforeningen for hotel- og restaurationsvirksomhed, HORESTA, at der ikke i branchen var sådanne kriterier for, hvornår svømme- eller badefaciliteter kan betegnes som et badeland, da dette var afhængigt af den enkelte virksomheds markedsføring.

⁹¹ (SKM2004.226.VLR) s. 7, linje 26-48

⁹² (U.2007.232H) s. 3, spalte 2, linje 15-17

Dette er et af de svar, som HORESTA angav som besvarelse på en række spørgsmål stillet i forbindelse med Østre Landsrets afgørelse gengivet i U.2007.232H, hvoraf en række af de andre svar fremgår nedenfor. At det efter HORESTAs opfattelse afhænger af, hvordan det enkelte hotel/feriecenter markedsfører sine tilknyttede svømme- og bade faciliteter, bidrager således heller ikke til, hvornår der i godtgørelsesmæssigt henseende er tale om et badeland omfattet af bilag 1 som en ”forlystelse”. Dog fremgår elementer af vurderingen af retspraksis, og hvis der således tages udgangspunkt i karakteren af badelandet i SKM2004.226.VLR, som er den eneste dom, hvor karakteren af badelandet inddrages i den endelige vurdering, må et badeland i hvert fald være en bygning, der indeholder vandland med rutsjebaner, bølgemaskiner og boblebad.⁹³

I forbindelse med SKM2004.226.VLR bemærkede Told- og Skattestyrelsen i en kommentar afgivet i forbindelse med sagen, at hotellet ikke havde bestredet, at dets badeland indretningsmæssigt kunne sidestilles med andre badelande, der var omfattet af forlystelsesbegrebet, og hotellet angav, at det ikke bestred, at badelandet isoleret set var en ”forlystelse”, hvis badelandet blev henlagt som en særskilt aktivitet uden for hotellets rammer.⁹⁴ På baggrund af dette må et typisk badeland indeholde rutschebaner, bølgemaskiner og boblebad, hvilket var tilfældet for badelandet i SKM2004.226.VLR. Det angives ligeledes vedrørende feriecenter A i U.2007.232H, at dette centers badeland, der blev betragtet som en ”forlystelse”, var indrettet med svømmebassin, børnebassin og vandrutschebanebassin.⁹⁵

I dommen SKM2007.562.VLR, der vedrører en campingplads med tilknyttet badeland, lagde Landsskatteretten i vurderingen af, at der var tale om et badeland omfattet af bilagene til el- og vandafgiftslovene afgørende vægt på, at der var tale om et større badeområde, hvor der var forskellige faciliteter tilknyttet, herunder en vandrutschebane og en boblegrotte.⁹⁶

Selvom dette således må antages at være elementer, der er typiske for et badeland, kan det undre, at det ikke mere tydeligt enten i forarbejder eller i en af afgørelserne på området er angivet hvilke kriterier, der bliver tillagt afgørende vægt ved afgørelsen af, hvorvidt der er tale om et badeland eller ej. Dommene kan ligeledes heller ikke benyttes som fortolkningsbidrag i forhold til, hvor den nedre grænse går for, hvornår svømmefaciliteter ”tipper” over fra at være en svømmehal til at være en ”forlystelse”, hvilket ligeledes ville kunne vurderes, hvis det blev angivet hvilke elementer, der indgår i et typisk badeland.

⁹³ (SKM2004.226.VLR) s. 4, linje 6

⁹⁴ (SKM2004.226.VLR) s. 2, linje 1-2 fra neden + s. 3, linje 10-11 fra neden

⁹⁵ (U.2007.232H) s. 2, spalte 2, linje 12-13

⁹⁶ (SKM2007.562.VLR), s. 4, linje 3-4 fra neden

Danmark er i dag præget af hoteller, kroer, feriecentre m.v. der enten har tilknyttede badelande, wellnesscentre eller en kombination af de to, og det må således kritiseres, at det ikke mere tydeligt er angivet, f.eks. hvordan afgrænsningen over for et wellnesscenter med spa skal foretages i forhold til det, der kvalificeres som et badeland og dermed, hvorvidt et wellnesscenter ligeledes er omfattet af bilag 1 som en ”forlystelse” eller ej. Hvis det f.eks. er af betydning, at der er en boblegrotte i badelandet, vil der opstå et afgrænsningsproblem over for f.eks. wellnesscentre, da der tit i disse indgår forskellige former for boblebassiner. Wellness og spa bliver opfattet meget forskelligt, alt efter hvad formålet med opholdet på et sådant sted er, og selvom et wellnessophold tit bliver markedsført med formålet at pleje kroppen, så bliver sådanne ophold også af nogle opfattet som en ”forlystelse”. Grænsen må dermed betegnes som værende flydende, når der ikke er angivet specifikke kriterier, både for hvad der karakteriserer en ”forlystelse” generelt, men også mere konkret, hvad der karakteriserer et badeland, og billedet er dermed mere broget, end det sikkert fra lovgivers side har været hensigten.

9.1.3 Feriemomentet

Et andet spørgsmål, der opstår på baggrund af de i dette afsnit behandlede domme, er, hvad der bliver lagt vægt på, når det i dag afgøres, hvordan ferie skal afholdes, og hvilke forhold der således tillægges vægt ved valget af et feriecenter eller hotel frem for et andet. Dette spørgsmål er relevant, da det kan have betydning for, hvad der i dag forventes af et ophold på et feriecenter eller hotel og dermed for, om der er sket en ændring i dette i forhold til, hvad der antages, at der blev lagt vægt på ved valg af ferie i 1979, da bilaget blev indført, og hoteldrift specifikt blev fritaget for afgift. Det har således betydning for, om der kan laves en skarp opdeling af hoteldrift og badelande, hvilket er tilfældet i U.2007.232H og SKM2004.226.VLR, og som var hensigten i 1979, eller om det i dag, som følge af udviklingen i samfundet, er nødvendigt at udvide den måde, hoteldrift traditionelt er blevet betragtet til også at omfatte aktiviteter, der traditionelt er blevet betragtet som ”forlystelser” som værende en del af standarden i et feriecenter eller hotel.

Elementer i forhold til, hvad der lægges vægt på ved valg af ferie og dermed også det specifikke sted, hvor ferien skal afholdes, kan ligeledes fremdrages af HORESTAs besvarelse af en række spørgsmål, som angivet ovenfor.

Således blev HORESTA i spørgsmål 6 direkte adspurgt, hvilke målbare kriterier turister/gæster lægger vægt på ved valg af feriehotel/feriecenter som feriested og herunder, i hvilket omfang turister/gæster ved valget af feriehotel/feriecenter betinger sig, at der er etableret svømme- og badefaciliteter på stedet. Som svar på dette spørgsmål henviste HORESTA til en rapport fra 1998 udarbejdet

af Danmarks Turistråd med titlen ”Danmark som destination for ferierejser og erhvervsturisme 1998”, af hvilken det fremgik, at feriegæsternes fem vigtigste feriemotiver i forbindelse med overnatning på et feriecenter i prioriteret rækkefølge var: natur, børnevenlighed, strande, forlystelsesparker/badelande og aktivitetsmuligheder. Yderligere fremgik det af rapporten, at 39 % af feriegæsterne i undersøgelsen tillagde det vægt, at der var forlystelsesparker/badelande. Adgangen til en form for badeland som en del af et ophold på et hotel eller feriecenter må altså betegnes som et forhold, der allerede i 1998 var af stor betydning for gæsterne⁹⁷, et forhold, som ikke kan antages at have mindre betydning i dag, fordi måden, der holdes ferie på efter alt at dømme, har ændret sig meget i retning mod, at der skal være underholdning af forskellig slags til alle aldre.

Spørgsmål 3 vedrørte, i hvilket omfang danske feriecentre og feriehoteller som et led i aktivitetstilbuddene havde etableret svømme- og/eller badefaciliteter, som gæsterne kunne anvende, samt i hvilket omfang, det samme var tilfældet for virksomheder blot betegnet som hotel. Yderligere vedrørte spørgsmål 3, hvorvidt sådanne svømme- og/eller badefaciliteter blev drevet som en særskilt virksomhed, eller om de indgik på lige fod med øvrige faciliteter og aktivitetstilbud, som de pågældende hoteller, feriecentre og feriehoteller tilbød gæsterne. Hertil angav HORESTA, at der blandt foreningens medlemmer, der i 2003 udgjorde 94 % af den samlede overnatningssektor, var blevet foretaget en statistisk undersøgelse, hvoraf der var en besvarelsesprocent på 67 %. Af undersøgelsen fremgik, at 68 % af de virksomheder, der benævnte sig ”feriecenter eller feriehotel”, havde etableret svømme- og/eller badefaciliteter, som gæsterne kunne anvende, og ud af disse faciliteter blev 10 % drevet som særskilt virksomhed. Ud af de virksomheder, der benævnte sig som ”hotel”, havde 24 % etableret svømme- og/eller badefaciliteter, som gæsterne kunne anvende, og ud af disse blev 10 % ligeledes drevet som særskilt virksomhed.⁹⁸ Ud fra dette kan således sluttes, at 90 % af de feriecentre og hoteller, der havde svømme- og/eller badefaciliteter, drev denne aktivitet som en integreret del af hoteldriften og ikke som en separat forlystelsesvirksomhed.

Ud fra disse to svar kan således drages den slutning, at badelande for en stor del af turister og gæster på feriehoteller og feriecentre udgør en afgørende faktor ved valg af ferieophold, og alt andet lige må dette være medvirkende til, at så stor en del af de pågældende virksomheder etablerer badelande i en eller anden form. Det angives således også i U.2007.232H, at formålet og det økonomiske

⁹⁷ (U.2007.232H) s. 3, spalte 1, linje 5-16 fra neden

⁹⁸ (U.2007.232H) s. 3, spalte 1, linje 5-27

rationale bag etableringen af aktiviteter og herunder badelande i A, B og C var at tiltrække overnatende gæster og dermed øge belægningen i feriehusene.⁹⁹

Billedet af, hvad der indgår som en del af et ophold på et feriecenter eller et hotel, er i dag langt mere mangfoldigt, end det var, da bilag 1 til elafgiftsloven blev indført i 1979, og af HORESTAs svar på spørgsmål 3 fremgår ligeledes, at ”almindelige hoteller” også er begyndt at have svømme- og badefaciliteter i et vist omfang, og det er således ikke kun de virksomheder, der betegner sig som feriecentre eller feriehhoteller, der i dag har udvidet den traditionelle hoteldrift med aktiviteter af forskellig slags.

I forhold til vurderingen af hvad der kan opnås godtgørelse for, kan det virke usamtidigt, at der ikke i et vist omfang tages hensyn til, at der er sket en udvikling inden for hotelbranchen, hvor badelande i mange tilfælde af gæsterne bliver opfattet som en integreret del af det ophold, der bestilles på f.eks. et feriecenter. Hotelbranchen må i stort omfang anses som værende i konkurrence med ulandet i forhold til både at beholde danske gæster, men ligeledes i forhold til at tiltrække udenlandske turister. På trods af at det i forarbejderne antydes, at der skal ske en opdeling af aktiviteterne, så kan der altså stilles spørgsmålstejn ved, om de to domme er i overensstemmelse med den måde, samfundet har udviklet sig på i forhold til afholdelsen af ferie, og efter min vurdering bør badelande reelt indgå som en del af hotelaktiviteten i stedet for, at det bliver anset som værende noget særskilt fra driften af hotellet. Når andre aktiviteter som f.eks. bowling i feriecenter C i U.2007.232H, der ikke kan betegnes som en traditionel hotelydelse, giver adgang til godtgørelse for betalt elafgift i forbindelsen med driften af dette, virker det præget af tilfældigheder, at andre aktiviteter bliver betegnet som ”forlystelser”, især når det ikke af domstolene angives, hvilke kriterier der medfører, at det er en ”forlystelse” og disse i stedet i høj grad lægger vægt på hvilke virksomhedstyper, der er angivet i forarbejderne.

⁹⁹ (U.2007.232H) s. 4, spalte 2, linje 17-18 + linje 20-21 fra neden

9.2 Bureauer

”Bureauer” er i bilag 1 til elafgiftsloven nævnt som den tredje type af momsregistrerede virksomheder, vis afsætning af ydelser ikke giver adgang til tilbagebetaling af elafgift, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2. I bilagets tekst er ”bureauer”, som tidligere nævnt i afsnit 8.1, uddybet med eksemplerne vagtbureauer og ægteskabsbureauer, men betegnelsen er i Told og Skats reglement fra 1984 og i forarbejderne til vandafgiftsloven af 1993 uddybet i et betydeligt omfang. Dette er formentlig sket som reaktion på den kritik, der ved indførelsen af bilag 1 til elafgiftsloven især var i forhold til ”bureauer”, da det ikke ud fra lovteksten uden problemer kunne afgøres, hvad denne betegnelse reelt omfattede, samt på baggrund af den tvivl der er opstået i en række virksomheder, om hvorvidt de er et ”bureau” eller ej, hvilket har ledt til en lang række afgørelser.

Uddybningen af ”bureauer” sker for det første i svaret på spørgsmål 6, stillet i forbindelse med indførelsen af vandafgiftsloven og bilaget til denne lov, hvilket angiver, at der ved ”bureauer” skal forstås virksomheder, der udfører selvstændige servicefunktioner. Rent ordlydsmæssigt må dette skulle forstås således, at der i virksomheden skal ske en afsætning af det, der kan defineres som service- og tjenesteydelser, og at disse ydelser skal kunne stå alene således, at det ikke sker som et led i afsætning af varer, produceret af den pågældende virksomhed.

Herudover angiver svaret på spørgsmål 6, der består af Told og Skats reglement fra 1984 i forhold til bilag 1 til elafgiftsloven, en række eksempler på hvilke virksomheder, der er omfattet af betegnelsen ”bureauer”. Denne liste omfatter adresseringsbureauer, anvisningsbureauer, artistbureauer, detektivbureauer, koncert- og teaterbureauer (hvilket må antages at være virksomheder, der arrangerer sådanne forestillinger, da selve koncerten eller teaterforestillingen allerede er omfattet af bilagets betegnelse ”forlystelser”), oplysningsbureauer, patentbureauer, reklamebureauer, translatør- og oversættelsesbureauer, vagtbureauer, vikarbureauer og ægteskabsbureauer.¹⁰⁰ Told og Skats reglements betydning for fortolkningen af ”bureauer” er fasttømret gennem retspraksis, hvor der i høj grad henvises til dennes angivelse af enten specifikke bureauer eller til definitionen af ”bureauer” som virksomheder, der afsætter selvstændige servicefunktioner.

Listen angivet i reglementet, der udelukkende nævner typer af virksomheder, der har ”bureau” som en del af sit navn, uddybes i svaret på spørgsmål 11, bestående af branchekoder for virksomheder, der typisk er omfattet af bilaget. Heri tilføjes billedbureauer, billetbureauer, fotobureauer, konjunkturanalysebureauer, mannequinbureauer, markedsføringsbureauer, musikbureauer, modelbureauer, nyheds- og pressebureauer, pr-arbejde, slægtsforskningsbureauer, turistbureauer samt virksomheds-

¹⁰⁰ LFF 1992-1993.1.303, bilag 13, s. 4, spalte 2, linje 10-20

konsulenter.¹⁰¹ Det må formodes, at det ved at lave denne liste med mere eller mindre logiske virksomhedstyper har været ønsket at fjerne tvivlen for mange virksomheder om, hvorvidt de er omfattet af bilaget eller ej. Samtidig bærer listen præg af, at det fra lovgivers side har været ønsket at passe så mange typer af virksomheder ind under betegnelsen ”bureauer” som muligt.

Med undtagelse af pr-arbejde og virksomhedskonsulenter er samtlige virksomheder nævnt i disse fortolkningsbidrag meget konkrete bureau-typer, og at det således er denne type virksomheder, der angives i bilaget, har formentlig bidraget til den tvivl, der er opstået i retspraksis om, hvorvidt en specifik type virksomhed er omfattet af bilaget, da mange virksomheder ikke typisk har anset sig som værende et ”bureau” og heller ikke har kunnet identificere sig som en af virksomhederne nævnt i forarbejderne.

Den følgende del af analysen vil gennem en række domme beskrive forskellige problemstillinger vedrørende ”bureauer”: hvad der afgør, hvorvidt en virksomhed er et ”bureau”, der afsætter selvstændige servicefunktioner eller ej, og herunder, hvordan ”bureauer” skal fortolkes, hvordan kombineret anvendelse vurderes i forhold til ”bureauer” og endelig afgrænsningen i forhold til ”edb-bureauer”, som i Told- og Skats reglement specifikt gives godtgørelse på trods af betegnelsen. Det sidstnævnte medtages, da der i størstedelen af de domme, der er medtaget i denne del af analysen, argumenteres for, at der i forbindelse med den aktivitet, der udføres i den pågældende virksomhed, benyttes edb-maskiner i et sådant omfang, at disse virksomheder må høre under betegnelsen ”edb-bureau”.

Fokus vil i denne del af analysen hovedsageligt blive lagt på dommen U.2001.2280H, der omhandler en markedsanalysevirksomhed, der blev fundet ikke at være berettiget til godtgørelse af elafgift, og Østre Landsrets-afgørelsen TfS 2003.916ØLD omhandlende revisionsvirksomheden KPMG, der ligeledes blev nægtet godtgørelse. Fokus er lagt på disse to afgørelser, da de begge berører de tre centrale problemstillinger, angivet ovenfor. Dermed angiver dommene elementer i forhold til, hvad der skal forstås ved ”bureauer” som omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven. Der argumenteres i begge domme for, at i tilfælde af, at der ikke kunne opnås fuld godtgørelse for afgift i forbindelse med virksomhedernes aktivitet, så var der tale om kombineret anvendelse, der ville medføre delvis godtgørelse, og de to domme berører ligeledes, hvad der skal forstås ved ”edb-bureauer”, der er undtaget fra at skulle betale afgift. Ud over disse to domme vil der, hvor det er relevant, blive anvendt uddybende kommentarer fra andre afgørelser, der ligeledes kredser om de oven for nævnte problemstil-

¹⁰¹ LFF 1992-1933.1.303, bilag 13, s. 6, linje 1-16 fra neden + s. 7 linje 1-5

linger, og til at uddybe hvad der skal betragtes som edb-bureauer, vil dommen SKM2008.670.LSR især blive benyttet, da denne er den eneste afgørelse, hvor en virksomhed af Landsskatteretten bliver vurderet til at være et edb-bureau.

Da problemstillingen vedrørende kombineret anvendelse ligeledes er behandlet i afsnit 9.1.1 i forbindelse med badelande tilknyttet feriecentre, vil der i afsnit 9.2.2.1 blive lavet en sammenligning af, hvordan dette bliver vurderet ved henholdsvis ”forlystelser” og ”bureauer”, især i forhold til hvorvidt der skal laves en helhedsvurdering af virksomhedernes aktivitet eller ej.

9.2.1 Virksomheder der afsætter selvstændige servicefunktioner

Vedrørende betegnelsen ”bureauer” angives det i Told og Skats reglement fra 1984, at der ved dette skal forstås virksomheder, der udøver selvstændige servicefunktioner, hvilket i flere afgørelser er angivet som den væsentligste begrundelse for, at en specifik virksomhed er at anse som et ”bureau”. Da det ikke yderligere uddybes, hvad der specifikt skal forstås ved denne definition, falder en række virksomheder tilbage på og argumenterer ud fra de typer virksomheder, der er oplyst i forarbejderne til elafgiftsloven og vandafgiftsloven som grundlag for vurderingen af, om de er omfattet af bilaget eller ej. Således argumenteres der i en række afgørelser for, at det kun er de virksomheder, der er angivet i forarbejderne, og de virksomheder, der forstås som klassiske ”bureauer”, der er omfattet af bilaget.

Betegnelsen ”bureauer” i bilag 1 er, som ovenfor nævnt, blevet udvidet betydeligt i forhold til hvilke typer af virksomheder, der er omfattet heraf. I forarbejderne til ændringsloven af 1979 er angivet detektivbureauer, patentbureauer, oplysningsbureauer og vikarbureauer, hvilket sammen med de i bilaget angivne vagtbureauer og ægteskabsbureauer må betegnes som virksomheder, der udfører en aktivitet af primært praktisk karakter, der ligeledes indeholder elementer af formidling. Som eksempel på den udvidelse, der er sket på området, kan angives, at der i forarbejderne til vandafgiftsloven af 1993 blandt andet er angivet billedbureauer, musikbureauer og mannequinbureauer, som er virksomheder, hvor det umiddelbart kan være svært at definere, hvilken type aktivitet der udføres.

At domstolene ved vurderingen, af om en virksomhed er et ”bureau”, lægger afgørende vægt på, at virksomheden afsætter service- og tjenesteydelser, fremgår blandt andet af dommen U.2001.2280H. Denne dom omhandler markedsanalysevirksomheden AIM, der som hovedaktivitet havde udarbejdelse af markedsanalyser og hermed beslægtet virksomhed udført som både bestillingsopgaver og egne analyseopgaver, der efter bearbejdning blev solgt videre.¹⁰² I denne afgørelse blev det, på bag-

¹⁰² (U.2001.2280H) s. 1, spalte 1, linje 3-7 fra neden

grund af at AIMs virksomhed ikke kunne betegnes som produktion eller afsætning af varer, men i stedet som afsætning af service- og tjenesteydelser, fundet, at AIM skulle anses som et ”bureau”, og at virksomheden i medfør af bilag 1 dermed ikke var berettiget til tilbagebetaling af elafgift.¹⁰³

Markedsanalysevirksomhed er ikke nævnt som et af eksemplerne på ”bureauer” i hverken lovtæst eller Told- og Skats reglement fra 1984, ligesom det heller ikke er angivet med branchekode i svaret på spørgsmål 11, stillet i forbindelse med indførelsen af bilaget til vandafgiftsloven. AIMs analyser blev distribueret til kunderne i form af bøger, lister og elektronik, og det oplyses i afgørelsen, at en væsentlig del af leverancerne skete i form af CD-rom samt, at der blev fremstillet disketter på en maskine, der arbejdede uafbrudt.¹⁰⁴

Som støtte for at virksomheden ikke skulle betragtes som et ”bureau”, gjorde AIM over for Momsnævnet for det første gældende, at virksomheden ikke faldt ind under nogen af de virksomheder, der er opregnet i bilag 1, at virksomheden ikke kunne karakteriseres som bureauvirksomhed, og at betegnelsen ”bureauer” skal fortolkes indskrænkende, da den er indeholdt i en undtagelsesbestemmelse, der fraviger en klar hovedregel.¹⁰⁵ Yderligere blev det af AIM anført, at de i Told og Skats vejledning opregnede typer af bureauvirksomheder, var virksomheder, der havde formidling som hovedformål, hvilket ikke var tilfældet for AIM, da denne virksomhed producerede meningsmålinger m.v. på baggrund af indsamlede data. På baggrund af dette angav AIM, at virksomheden var en vareproducerende virksomhed, der solgte sine produkter, dvs. analyserne, i trykt form og på CD-rom, hvilket svarede til specialforlagsvirksomhed, og at der således til forskel fra en ”bureauvirksomhed” ikke var tale om levering af ydelser.¹⁰⁶

Momsnævnet fandt, at AIM måtte betragtes som en virksomhed, der afsatte ydelser og ikke som en vareproducerende virksomhed, fordi virksomhedens hovedaktivitet var udarbejdelse af analyser med henblik på levering til bestemte kunder eller en bestemt kreds af kunder, og at den interne trykkerifunktion og fremstilling af CD-rom og edb-disketter indgik som en integreret del af denne aktivitet og dermed ikke var produktion af varer.¹⁰⁷

I forhold til AIMs synspunkt om at de i vejledningen angivne ”bureauvirksomheder” var virksomheder, der havde formidling som hovedformål, angav Momsnævnet, at ”bureauer” almindeligvis var defineret som kontorer, der påtager sig udførelsen af særlige opgaver, og at det var et forholdsvist

¹⁰³ (U.2001.2280H) s. 3, spalte 1, linje 16-21

¹⁰⁴ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 15-17 fra neden + linje 1-7 fra neden

¹⁰⁵ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 11-15

¹⁰⁶ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 19-22 + linje 38-42

¹⁰⁷ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 1, linje 22-24

bredt begreb, der ikke kun dækkede aktiviteter bestående af formidling i snæver forstand. Således fandt nævnet, at det ikke havde været hensigten, at ”bureauer”, som angivet i bilag 1, skulle fortolkes snævert således, at det kun var virksomheder, der udtrykkeligt var betegnet som ”bureauer”, der kunne afskæres fra tilbagebetaling af elafgift.¹⁰⁸

Selvom det således angives, at det ikke ved indførelsen af bilag 1 havde været hensigten, at det kun var virksomheder med betegnelsen ”bureauer”, der var omfattet af udtrykket, så kan det undre, at samtlige virksomheder nævnt under ”bureauer” i Told og Skats reglement, er virksomheder med ”bureau” i betegnelsen, hvilket ligeledes med få undtagelser er tilfældet i svaret på spørgsmål 11 stillet i forbindelse med indførelsen af bilaget til vandafgiftsloven. Indholdet af virksomheden vil ifølge Told- og Skats reglement altid være af afgørende betydning, men det kan altså undre, når dette er det primære moment i vurderingen, at det ikke i enten Told- og Skats interne regler eller i forarbejderne mere præcist er uddybet, hvad der skal forstås ved ”bureauer”. Når dette ikke er tilfældet, mangler virksomhederne et tilstrækkeligt vurderingsgrundlag at arbejde ud fra, og disse er derfor nødt til at inddrage eksemplerne, der er angivet på ”bureauer” i forarbejderne, i vurderingen af deres egen virksomhed. At forståelsen ikke tydeligere blev angivet i 1979 ved indførelsen af bilag 1, kan have været en fejl, men at der ikke i 1993 ved indførelsen af det identiske bilag til vandafgiftsloven er blevet tilføjet yderligere fortolkningsbidrag til den meget brede betegnelse ”bureauer” for at understrege, at vurderingen skal ske ud fra den pågældende virksomheds aktivitet, efterlader et præg af, at det er tilfældigt hvilke virksomheder, der er omfattet af bilaget, når det ikke er angivet, hvilke momenter der har medført, at eksemplerne på ”bureauer” er omfattet.

I Østre Landsret anførte AIM igen, at der ikke var tale om et ”bureau” i bilagets forstand, hvilket blev støttet på, at forarbejderne til § 11, stk. 2, ikke angav, at markedsanalysevirksomhed var omfattet af betegnelsen ”bureauer”. AIM lagde altså her vægt på, at deres form for virksomhed ikke var en af de virksomheder, der er nævnt med betegnelse eller branchekode i forarbejderne. Ligeledes blev det angivet, at AIM ikke kunne sidestilles med bilagets eksempler på bureauer eller liberale erhverv, fordi virksomheden producerede varer i lighed med et forlag eller trykkeri. Til at understøtte, at der ikke var tale om et liberalt erhverv, blev yderligere angivet, at virksomheden havde et stort energiforbrug og en omfattende maskinpark, der blev brugt til vareproduktion og ikke blot til styring af virksomheden.¹⁰⁹ Over for dette angav Skatteministeriet, at det forhold, at afsætning af AIMs ydelser foregik ved hjælp af bøger, disketter, CD-rom mv., ikke gjorde virksomheden til en

¹⁰⁸ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 1-11 fra neden + s. 2, spalte 1, linje 1

¹⁰⁹ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 9-19

produktionsvirksomhed og yderligere, at et betydeligt energiforbrug og en stor maskinpark var uden betydning. Da formålet med afgiftsfritagelsen alene havde været hensynet til de vareproducerende virksomheders konkurrenceevne, og da AIM efter Skatteministeriets opfattelse producerede service- og tjenesteydelser, angav Skatteministeriet, at AIM som et markedsanalysebureau var omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven.¹¹⁰ At det af SKAT blev anført, at det store energiforbrug og AIMs maskinpark ikke var af betydning, står i kontrast til SKATs egen vejledning om tilbagebetaling af energifgifter, der angiver, at virksomhederne i bilaget typisk har et forbrug, der svarer til forbruget i private husholdninger, hvilket AIMs forbrug af elektricitet til blandt andet trykkerimaskinerne svært kan betegnes som.

Østre Landsret fandt, at det forhold, at viderebringelsen af AIMs ydelser til aftagerne foregik ved levering af rapporter, disketter og CD-rom, der blev fremstillet på maskiner, ikke gjorde AIM til vareproducerende, og det blev lagt til grund, at AIMs virksomhed bestod i indsamling og bearbejdning af erhvervsmæssige oplysninger med henblik på afsætning af blandt andet analyser heraf. På baggrund heraf fandt landsretten, at AIMs virksomhed bestod i afsætning af service- og tjenesteydelser og dermed omfattet af bilag 1 som et "bureau"¹¹¹, hvilket, som tidligere nævnt, blev stadfæstet af Højesteret.

Dermed blev det afgjort, at det afgørende var, at der skete afsætning af service- og tjenesteydelser, og der blev således set bort fra, at der i forbindelse med udførelsen af denne afsætning blev udført en aktivitet, der kunne minde om produktion af varer på maskiner. Dette frembringer spørgsmålet om, hvor grænsen går for, hvornår der er tale om en produktionsvirksomhed med tilknyttede serviceydelser, som i forarbejderne er undtaget fra afgift, og hvornår produktionen blot udgør en integreret del af en bilagsvirksomhed, hvor det altså vejer tungest, at der afsættes service- og tjenesteydelser. Elementer i denne vurdering af, hvornår det "tipper" således, at en virksomhed skal betragtes som et "bureau", antydes i dommen TfS 1999.904LSR, der således er afsagt efter Momsnævnets afgørelse i U.2001.2280H, men før Østre Landsrets afgørelse i samme sag.

TfS 1999.904LSR omhandler virksomheden D, der drev virksomhed som mail-center og ved dette leverede totalløsninger i form af kuvertering, pakning og adressering af kunders materiale samt tilbød forskellige accessoriske ydelser som f.eks. fremstilling af specielle konvolutter, trykning af standardbilag og postal rådgivning.¹¹² Der er således tale om aktiviteter, der i hvert fald, for så vidt

¹¹⁰ (U.2001.2280H), s. 2, spalte 2, linje 30-43

¹¹¹ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 1-15 fra neden

¹¹² (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 1, linje 18-22

angår kuvertering, pakning og adressering, kan betegnes som udførelse af tjenesteydelser af primært praktisk karakter, hvor kunden leverer grundlaget for udførelsen af ydelsen.

D oplyste vedrørende udførelsen af virksomhedens aktivitet, at udgangspunktet og grundlaget for virksomhedsudøvelsen var maskinel behandling af opgaverne, fordi virksomhedens arbejdsopgaver typisk var begrundet i, at D kunne udføre opgaverne hurtigere og mere effektivt end kunden selv netop i kraft af virksomhedens maskinelle kapacitet, og at manuel behandling typisk kun fandt sted, hvor opgaverne rent praktisk ikke kunne løses maskinelt.¹¹³ Dette argument må antages at være anført for at understrege det produktionsmæssige islæt i aktiviteten således, at der i større grad ville være tale om tjenesteydelser, hvis aktiviteten hovedsageligt blev udført manuelt af virksomhedens ansatte.

Som støtte for at D's aktivitet var omfattet af bilagene til el- og vandafgiftslovene, blev det blandt andet af Told- og Skattestyrelsen anført, at de ydelser, som D leverede, måtte anses som servicefunktioner, der var omfattet af bilaget i lighed med adresseringsbureauer/kuverteringsbureauer.¹¹⁴ Således blev der af Told- og Skattestyrelsen lagt vægt på, at der blev afsat noget, der kunne kvalificeres som serviceydelser, og der blev således set helt bort fra D's omfattende maskinpark. Styrelsen tilføjede dog også, at det i vurderingen af virksomhedens aktivitet, som blev anført som værende det afgørende for, om virksomheden var omfattet af bilaget, var uden betydning, hvilken benævnelse eller branchekode virksomheden havde, og at det yderligere var uden betydning, om opgaverne udførtes maskinelt eller manuelt.¹¹⁵ Dette argument kan undre, da store maskiner alt andet lige medfører, at der er tale om en aktivitet, der i hvert fald minder om produktion.

Yderligere henviste Told- og Skattestyrelsen til Momsnævnets afgørelse af 26. marts 1998, som er den afgørelse, der lå til grund for sagen i U.2001.2280H, og ved dette blev AIMs interne trykkerifunktion, der blev fundet at udgøre en integreret del af virksomhedens basale bureauvirksomhed, sidestillet med den funktion, der blev udført på D's maskinpark, der blandt andet omfattede 7 plastfoliemaskiner og 25 kuverteringsmaskiner med en kuverteringskapacitet på 18-20.000 breve i timen.¹¹⁶ Ligeledes blev henvisningen til Momsnævnets afgørelse brugt som støtte for, at det ikke havde været hensigten, at "bureauer", som angivet i bilaget, skulle fortolkes snævert¹¹⁷ og dermed som støtte for, at "bureauer" skal undergives en bred fortolkning.

¹¹³ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 1, linje 14-20 fra neden

¹¹⁴ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 12-22

¹¹⁵ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 23-29

¹¹⁶ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 1, linje 4-9 fra neden

¹¹⁷ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 29-35

Virksomheden D gjorde gældende, at virksomheden ikke var omfattet af eller kunne sidestilles med de virksomheder, der var opregnet i bilagene til el- og vandafgiftslovene, og at virksomheden derfor var berettiget til godtgørelse. Som støtte herfor blev for det første angivet, at bilagene som en undtagelse til en klar hovedregel måtte fortolkes indskrænkende, således at den liste over virksomheder, der var angivet i bilagene, var udtømmende. Dette blev yderligere forstærket med henvisning til betænkningen over lovforslaget til ændringen af elafgiftsloven i 1979, da dette angav, at bilaget undtog ”visse liberale erhverv”¹¹⁸, og ved anførelsen af dette må således antages, at pointen var, at det ved bilagets indførelse havde været meningen, at det kun var de erhverv, der specifikt var angivet i bilagene, der ikke kunne få godtgørelse, mens de resterende virksomheder, der kan betegnes som liberale erhverv, ikke ville være omfattet.

Som støtte for at D ikke var et ”bureau”, henviste D’s repræsentant blandt andet til, at godtgørelsesordningen var begrundet i konkurrencehensyn, og at undtagelsen i § 11, stk. 2, og § 9, stk. 2, måtte forstås som omfattende virksomheder, som kunne sidestilles med sædvanlige liberale erhverv, hvis konkurrenceevne, på grund af et i sammenligning med produktionsvirksomheders ringe forbrug af vand og energi, ikke var påvirket nævneværdigt af afgiften.¹¹⁹ Ved dette angav D’s repræsentant dermed, at et traditionelt liberalt erhverv ikke har et ret stort forbrug af vand og elektricitet; et synspunkt der i forhold til især elektricitet ikke kan betegnes som værende fuldt overensstemmende med, at en række liberale erhverv i dag har et ganske betydeligt energiforbrug pga. blandt andet edb, hvilket behandles nedenfor i afsnit 9.2.3.

D’s repræsentant angav således ved dette en anderledes tilgang til, hvad der skal forstås ved liberale erhverv og herunder ”bureauer”, og tilføjede, at der ved den konkrete vurdering af, om en virksomhed er et ”bureau”, måtte lægges vægt på, om den pågældende virksomheds konkurrenceevne ville kunne påvirkes af afgiftspålæggelsen, og om den pågældende virksomhed havde lighedstræk med traditionelle liberale erhverv, der bl.a. var kendetegnet ved, at deres energi- og strømforbrug hovedsageligt skyldtes kontorhold og dermed var relativt lavt.¹²⁰ Dette argument blev således benyttet til at understøtte, at D netop ikke kunne betegnes som et traditionelt liberalt erhverv og dermed heller ikke som et ”bureau”, da virksomheden netop havde en betydelig maskinpark og dertil hørende højt energiforbrug.

For at lægge yderligere afstand til at kunne betegnes som ”bureau” angav D’s repræsentant, at markedsanalysevirksomhed, som omhandlet i U.2001.2280H, og hvad der sædvanligvis måtte forstås

¹¹⁸ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 13-23 fra neden

¹¹⁹ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 1-4 fra neden + s. 2, spalte 1, linje 1-2

¹²⁰ (TfS 1999.904LSR) s. 2, spalte 1, linje 2-8

som bureauvirksomhed, var kendetegnet ved, at der skete en værditilvækst af en given ydelse, f.eks. ved at der blev tilføjet en given ydelse nogle kvalitative egenskaber.¹²¹ Ved dette hentyder D's repræsentant formentlig til, at AIM i U.2001.2280H på basis af data udformede markedsanalyser og ved dette tilføjede en kvalitativ egenskab, i modsætning til D's virksomhed, hvor der blev udført et betydeligt stykke maskinelt arbejde for kunderne, men ikke tilføjet nogen værdi.

Afsluttende blev det vedrørende virksomhedens aktivitet anført af D, at størstedelen af omsætningen hidrørte fra opgaver, der var løst maskinelt, at kun en mindre del af omsætningen hidrørte fra levering af, hvad der kunne betegnes som serviceydelser, og at det forhold, at der var investeret betydeligt i maskinparken, viste, at maskinparken havde en afgørende betydning for indtjeningen. Dermed var det maskinelle i centrum for virksomheden, hvilket igen medførte et betydeligt energiforbrug.

Endelig blev det af D anført, at virksomheden ville blive stillet konkurrencemæssigt dårligt, hvis den i modsætning til andre virksomheder, der blot som et led i virksomheden udførte tilsvarende opgaver, blev nægtet fradragsret for el- og vandafgift. På baggrund af dette gjorde D afslutningsvis gældende, at D måtte anses som produktionsvirksomhed, der ikke kunne være omfattet af bilaget til de to love.¹²² Det kan antages, at henvisningen til andre virksomheder, der blot som et led i virksomheden udførte tilsvarende opgaver, er anført for at læne sig op ad argumentet om konkurrence med udenlandske virksomheder og for direkte at lægge afstand til vurderingen af AIM i U.2001.2280H, der på trods af dennes maskinpark samlet set blev vurderet som værende et "bureau".

Landsskatteretten fandt, at D ikke kunne nægtes tilbagebetaling af el- og vandafgift, og lagde afgørende vægt på, at det var den pågældende virksomheds aktiviteter og ikke betegnelsen, der var afgørende for, hvorvidt virksomheden var omfattet af bilagene til el- og vandafgiftslovene. Derfor lagde Landsskatteretten vægt på, at D efter en helhedsvurdering af den udbudte flerhed af ydelser, disses karakter, og hvad der måtte anses for det overordnede virksomhedskoncept, og under hensyntagen til at den omfattende maskinpark måtte anses at udgøre et væsentligt element og en væsentlig forudsætning i forhold til virksomhedskonceptet, ikke kunne anses for eller sidestilles med bureauvirksomhed, sådan som dette begreb efter kontekst og forarbejder måtte forstås.¹²³ Ved dette angiver Landsskatteretten, at der rent faktisk blev afsat ydelser, men uden at uddybe yderligere, hvorfor disse

¹²¹ (TfS 1999.904LSR) s. 2, spalte 1, linje 8-12

¹²² (TfS 1999.904LSR) s. 2, spalte 1, linje 13-30

¹²³ (TfS 1999.904LSR) s. 2, spalte 1, linje 1-10 fra neden + spalte 2, linje 1-9

ydelse er specielle i forhold til f.eks. de ydelser, som AIM udførte, og som derfor var medvirkende til, at D ikke skulle betragtes som et "bureau".

I modsætning til 2001.2280H om markedsanalysevirksomheden AIM fandt Landsskatteretten i TfS 1999.904LSR således, at der ikke var tale om bureauvirksomhed, og der blev især lagt vægt på, at maskinparken udgjorde et vigtigt element i D's virksomhedskoncept. Landsskatteretten kommenterede hverken på fortolkningen af bilaget generelt eller på D's argument om, at der for at være tale om et "bureau" skal ske en værditilførsel til en ydelse. På baggrund af dette kan det være vanskeligt at vurdere, hvor forskellen i forhold til AIM ligger, da der i U.2001.2280H blev lagt vægt på, at denne virksomheds interne trykkerifunktion og fremstilling af CD-rom mv. ikke medførte, at der var tale om en produktionsvirksomhed, og at det betydelige energiforbrug i AIM heller ikke kunne medføre andet. Ud fra beskrivelsen af de to virksomheders aktiviteter blev der ikke udført en væsentlig anden aktivitet i D, der kan karakteriseres som decideret produktion af varer, end der blev i AIM, men det må antages ud fra afgørelsens ordlyd i TfS 1999.904LSR, at der i vurderingen af, om D var et "bureau" eller ej, blev lagt afgørende vægt på den omfangsrige maskinpark og betydningen af denne for afsætningen af D's ydelser i stedet for på den specifikke aktivitet, der blev udført i D. Således blev hoveddelen af D's aktivitet udført på maskiner, mens AIMs analyser i høj grad blev udført manuelt ved hjælp af edb¹²⁴, og først herefter blev der foretaget en produktion af disketter, CD-rom, bøger mv. på baggrund af dette.¹²⁵

Som AIM også selv anførte i U.2001.2280H, som støtte for at virksomhedens aktiviteter i godtgørelsesmæssig henseende skulle deles op, hvilket behandles yderligere nedenfor, var der således tale om, at AIMs aktivitet med at producere de forskellige distributionsmidler kunne uddelegeres til tredjemand, mens D i højt omfang ikke ville kunne gøre det samme uden at miste den væsentligste del af virksomhedens aktivitet. Med baggrund i dette kan forskellen på AIM og D beskrives således, at AIM var en to-leddet virksomhed, bestående af henholdsvis udarbejdelse af markedsanalyser og trykkerifunktion på maskiner, mens D må betegnes som værende klart vareproducerende, hvor der blev produceret et produkt ud fra det materiale, som virksomhedens kunder leverede. Når AIM således havde to funktioner, hvoraf den ene i høj grad minder om D's aktivitet med en stor maskinpark, så burde AIM have fået delvis godtgørelse for den del af aktiviteten, der var produktion. AIM burde således have opdelt aktiviteterne i to separate virksomheder således, at det kun var "bureau"-

¹²⁴ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 1, linje 11-14 fra neden

¹²⁵ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 1, linje 1-7 fra neden

delen, der blev nægtet godtgørelse for. Problemstillingen vedrørende opdeling af virksomhedens aktivitet i AIM behandles uddybende i afsnit 9.2.2.

At vægten i vurderingen af ”bureauer” i høj grad bliver lagt på, hvorvidt der er tale om en virksomhed, der udøver selvstændige servicefunktioner, fremgår ligeledes af dommen TfS 2003.916ØLD, hvor revisionsvirksomheden KPMG, for så vidt angår de rådgivningsydelser, som virksomheden udførte ved siden af de traditionelle revisionsydelser, blev betragtet som værende et ”bureau”. Revisionsvirksomheden KPMG er en virksomhed, der ud over traditionelle revisionsydelser også ydede rådgivning om skat, moms og andre afgifter, handel med virksomheder, miljøforhold, informations-teknologi, effektivisering, økonomisk styring, lederudvælgelser, organisations- og lederudvikling, miljøstyring samt logistik og produktion.¹²⁶

Revisionsvirksomhed er som virksomhedstype nr. otte i bilag 1 til elafgiftsloven omfattet af de virksomheder, der ikke kan opnå godtgørelse for elafgift, mens rådgivning inden for de andre områder ikke direkte er angivet i hverken lovtekst eller forarbejder. Virksomhedskonsulenter er dog angivet med branchekode i listen over ”bureauer” i forarbejderne til vandafgiftsloven af 1993, og TfS 2003.916ØLD omhandler blandt andet, hvorvidt KPMGs rådgivning ud over revision skulle betragtes som ydelser udført af virksomhedskonsulenter og dermed som et ”bureau” eller ej. I det følgende vil blive angivet nogle af argumenterne for og imod, at der var tale om et ”bureau”, mens den yderligere behandling af dommens problemstillinger i høj grad vil følge i afsnit 9.2.2 og 9.2.3.

Skattestyrelsen havde fundet, at ydelser som virksomhedsrådgivning og konsulenttjeneste i sig selv var omfattet af bilag 1, jf. elafgiftsloven § 11, stk. 2, og henviste som begrundelse for dette til listen over branchekoder, der angiver virksomhedskonsulenter under ”bureauer”.¹²⁷ KPMG anførte over for dette, at rådgivningen om informationsteknologi, effektivisering, økonomisk styring, logistik og produktion, miljøforhold samt miljøstyring havde karakter af managementkonsulenttydelser, hvilket kunne karakteriseres som en selvstændig branche,¹²⁸ og på denne baggrund var KPMG af den opfattelse, at der skulle ydes delvis godtgørelse for denne del af virksomhedens aktivitet, da der således ikke var tale om ”bureauvirksomhed”.

Ved ”bureauer” skulle der ifølge KPMG forstås den type virksomheder, som traditionelt har båret betegnelsen ”bureau”, og det forhold, at virksomhedskonsulenter var tilføjet i listen over typiske ”bureauvirksomheder”, kunne ifølge virksomheden alene anses for den i 1993 siddende regerings

¹²⁶ (TfS 2003.916 ØLD), s. 1, linje 1-4 fra neden

¹²⁷ (TfS 2003.916 ØLD) s. 2, linje 3-5

¹²⁸ (TfS 2003.916 ØLD) s. 2, linje 13-17

fortolkning af de på det tidspunkt 14 år gamle lovregler.¹²⁹ Overordnet giver KPMGs anbringender således det overordnede indtryk, at det ifølge KPMGs synspunkt ikke havde været hensigten ved indførelsen af bilaget, at ”bureauer” skulle kunne udvides til at omfatte en række andre virksomheder end dem, der typisk blev anset for at være et sådant ved bilagets indførelse.

Told- og Skattestyrelsen anførte blandt andet, at det fremgik af forarbejderne, at de virksomheder, der ikke skal have tilbagebetaling, er den del af erhvervslivet, der afsætter tjenesteydelser, der ikke har med vareproduktion at gøre, og at det ikke havde været hensigten, at udtrykket ”bureauer” i bilag 1 skal fortolkes snævert således, at kun de virksomheder, der udtrykkeligt betegnes som ”bureauer”, kan afskæres fra tilbagebetaling.¹³⁰

To af Landskatterettens medlemmer vurderede, at KPMGs aktiviteter ud over rådgivning med skat, moms, told m.v. ikke var omfattet af bilaget, og der blev her lagt vægt på, at disse aktiviteter kunne udøves særskilt og uafhængigt af, hvad der kunne betegnes som revisionsaktiviteten, og at aktiviteterne ikke kunne anses at være selvstændigt omfattet af bilaget som ”bureauer” eller ”rådgivende ingeniører”. Yderligere blev der her lagt vægt på det af KPMG anførte synspunkt om, at tilføjelsen af virksomhedskonsulenter i forarbejderne under ”bureauer” kun kunne anses som en fortolkning af de allerede eksisterende lovbestemmelser, og at det således ikke havde været hensigten, at virksomhedskonsulenter skulle være en del af bilaget.¹³¹ Det ene retsmedlem lagde som begrundelse for afvisning af delvis godtgørelse til grund, at de overordnede kriterier i bilaget havde været, om en virksomheds aktiviteter var tjenesteydende eller vareproducerende og fandt således, at samtlige af KPMGs aktiviteter, der bestod af tjenesteydelser, var omfattet af bilaget.¹³²

I landsretten blev det af Skatteministeriet anført, at samtlige KPMGs aktiviteter måtte betegnes som bureauvirksomhed, og angav som støtte herfor, at dette fulgte af en naturlig sproglig fortolkning af udtrykket ”bureauer” og af forarbejderne til ændringsloven af 1979. Ligeledes anførte Skatteministeriet, at det fulgte af forarbejderne, at der ved ”bureauvirksomhed” skulle forstås en virksomhed, der udøver selvstændige servicefunktioner. Således var det afgørende ikke, om virksomheden var betegnet som et ”bureau”, men i stedet hvilken aktivitet virksomheden udførte. Til sidst gentog Skatteministeriet til støtte for påstanden om, at KPMGs aktiviteter var bureauvirksomhed, at virk-

¹²⁹ (TfS 2003.916 ØLD) s. 6, linje 21-27 fra neden

¹³⁰ (TfS 2003.916 ØLD) s. 6, linje 7-9 fra neden + s. 7, linje 1-2

¹³¹ (TfS 2003.916 ØLD) s. 7, linje 10-18 fra neden

¹³² (TfS 2003.916 ØLD) s. 7, linje 1-4 fra neden + s. 8, linje 1-3

somhedskonsulenter, der beskæftiger sig med rådgivning af virksomheder, var angivet med branchekode og derfor var omfattet af begrebet ”bureauvirksomhed”.¹³³

KPMG lagde i landsretten igen vægt på, at virksomhedens ydelser var managementkonsulentytelser, men angav ligeledes, at ”bureauer” i bilagets forstand måtte karakteriseres ved at være mindre virksomheder, der udfører praktiske servicefunktioner, og at der i forarbejdernes præcisering af ”bureauer” var blevet angivet en række virksomheder, der alle udfører servicefunktioner af praktisk karakter, men ikke rådgivningsvirksomhed. Det er ikke oplyst præcist, hvilke forarbejder KPMG henviser til, men svaret på spørgsmål 17 stillet i forbindelse med ændringsloven af 1979 angiver detektivbureauer, patentbureauer, oplysningsbureauer og vikarbureauer¹³⁴, hvilket må karakteriseres som virksomheder, der udfører ydelser, der minder om praktiske funktioner, og det kan dermed antages, at det er dette svar, der henvises til.

Ligeledes henviste KPMG til, at eksemplificeringen i Told- og Skats reglement fra 1984 også kun dækkede virksomheder af praktisk karakter, men ikke rådgivningsvirksomhed. At der efterfølgende, i forbindelse med indførelsen af vandafgiftsloven, var angivet virksomhedskonsulenter i forarbejderne, var således en efterrationalisering og en udvidelse af elafgiftsloven, der kun kunne ske ved en lovændring. Ved dette sætter KPMG således spørgsmålstejn ved det grundlæggende spørgsmål om, hvad der havde været meningen ved indførelsen af bilaget i forhold til, hvad der bliver fortolket ind under bilaget i dag.

Som angivet i indledningen til dette afsnit er der sket en betydelig udvikling af, hvilke virksomheder der skal betragtes som et ”bureauer”, og KPMG var således af den opfattelse, at det kun var de virksomheder, der oprindeligt blev betragtet som ”bureauer”, der var omfattet af bilaget. Der vil altid være plads til at foretage en fortolkning af lovgivningen, og synspunktet om, at der ville skulle ske en lovændring for, at virksomhedskonsulenter kunne anses for omfattet af bilaget, er meget vidtgående, men hvis problemstillingen anskues ud fra udviklingen af begrebet ”bureauer”, kan der stilles spørgsmålstejn ved, om udvidelsen af ”bureauer” til at omfatte virksomhedskonsulenter i forhold til udgangspunktet med virksomheder af mere praktisk karakter falder uden for formålet med betegnelsen ”bureauer”.

Østre Landsret lagde for nægtelsen af godtgørelse for ydelserne ud over revision til grund, at definitionen af ”bureauer” som værende ”virksomheder, der udøver selvstændige servicefunktioner” også omfattede virksomheder, der yder rådgivning af den i sagen omhandlede karakter. Landsretten fandt således ikke, at hverken en sproglig vurdering af ”bureauer” eller forarbejdernes eksempler på ”bu-

¹³³ (TfS 2003.916ØLD) s. 10, linje 1-20

¹³⁴ LFF 1978-1979.1.230, bilag 17, linje 5-10

reavirksomheder” gav tilstrækkeligt belæg for, at de afsatte servicefunktioner skal være af praktisk karakter for, at der er tale om et ”bureau”. Ligeledes blev det af landsretten angivet, at det ikke kunne antages, at lovgivningsmagten havde ønsket at holde rådgivningsvirksomhed uden for bilaget og lagt vægt på, at virksomhedskonsulenter var omfattet af det identiske bilag til vandafgiftsloven.¹³⁵

Definitionen af et ”bureauer” som virksomheder, der afsætter selvstændige servicefunktioner, må betegnes som en meget bred definition, hvilket medfører, at der er mange virksomheder, der umiddelbart vil kunne betegnes som værende ”bureauer”. At definitionen er så bred har også medført en betydelig tvivl, der har resulteret i en række meget konkrete sager, der dog ikke har tilføjet momenter, der kan bruges til den videre fortolkning af ”bureauer”, da det ikke ud fra dommene kan afgøres, om det er de faktuelle forhold ved den enkelte virksomheds aktiviteter, der har medført, at resultatet er blevet forskelligt i nogle af dommene, da det ikke i tilstrækkelig grad angives af domstolene.

Ligeledes kan det undre, at det ikke i hverken forarbejder eller retspraksis bliver angivet, hvad der mere specifikt skal forstås ved definitionen ”virksomheder, der afsætter selvstændige servicefunktioner”, når det i så vidt omfang bliver benyttet til at fortolke virksomheder ind under bilagets område. Den af Momsnævnet angivne definition i U.2001.2280H af ”bureauer” som værende ”kontorer, der påtager sig udførelsen af særlige opgaver”, synes heller ikke at bidrage ret meget til at uddybe hvilke forhold, der skal tillægges vægt i vurderingen af virksomhedens aktivitet.

Vagtbureauer, ægteskabsbureauer, detektivbureauer, patentbureauer, oplysningsbureauer og vikarbureauer, som er de eksempler på ”bureauer”, der blev angivet i forarbejderne til ændringsloven af 1979, ligger aktivitetsmæssigt forholdsvist langt fra de aktiviteter, som AIM og KPMG afsætter. Godt nok er området udvidet betydeligt i forbindelse med indførelsen af bilaget til vandafgiftsloven, men som det ligeledes angives i flere af dommene, så kan der stilles spørgsmålstejn ved, at der er sket så stor en udvidelse i forhold til hvad, der blev vedtaget i 1979.

På baggrund af ovenstående kan det være svært præcist at definere, hvad der skal forstås ved ”bureauer”, som det er angivet i bilag 1. At der er denne uklarhed, er en følge af en kombination af flere forskellige momenter. For det første er der sket en betydelig udvikling af, hvad der forstås ved ”bureauer”, da området er udvidet fra oprindeligt at omfatte virksomheder med aktivitet, der minder om formidling, til mere serviceprægede aktiviteter og, som det fremgår af U.2001.2280H vedrørende AIM, til servicefunktioner med momenter af produktion. Denne udvikling kan skabe tvivl om,

¹³⁵ (TfS 2003.916 ØLD) s. 11, linje 25-44

hvorvidt der reelt i dag skal foretages en så bred fortolkning af ”bureauer”, at alt andet end kerneproduktion af varer skal betragtes som bureauvirksomhed. For det andet er der hverken i lovtekst eller forarbejder angivet specifikke fortolkningsmomenter, som vi kan læne os opad i vurderingen af en specifik virksomheds aktivitet, og for det tredje findes der ikke konkrete afgørelser, der ud fra fakta giver en beskrivelse af de afgørende elementer i vurderingen af en ”bureauvirksomhed”.

Disse tre momenter efterlader plads til en meget åben fortolkning af ”bureauer”, og der er således klart behov for en præcisering af, hvad der specifikt skal forstås ved ”virksomheder, der afsætter servicefunktioner”. De i denne del af analysen behandlede domme efterlader et indtryk af, at ”bureauer” bliver fortolket langt ud over det, der oprindeligt var hensigten ved indførelsen af bilag 1, og hvis udformningen af bilaget ikke skal ændres, er der således i høj grad behov for, at der sker en præcisering af bilagets udtryk og herunder ”bureauer”.

9.2.2 Kombineret anvendelse

Som angivet i afsnit 8.3.3 vil virksomheder, der har både godtgørelsesberettiget aktivitet og ikke-godtgørelsesberettiget aktivitet, kunne opnå delvis godtgørelse for afgift af elektriciteten anvendt til den godtgørelsesberettigede aktivitet. I afgørelserne i dette afsnit argumenteres der således for, at der udføres en aktivitet i virksomhederne, der, i tilfælde af at der ikke kan opnås fuld godtgørelse, i så høj grad minder om en produktion af varer eller en anden form for virksomhed, der ikke er omfattet af bilag 1, at dette berettiger til delvis godtgørelse for denne del af virksomhedens aktiviteter. Der bliver således argumenteret for, at der skal ske tilbagebetaling af elafgift for den del af virksomheden, der ikke kan betragtes som værende et ”bureau” omfattet af bilag 1.

Således gjorde markedsanalysevirksomheden AIM i U.2001.2280H ved klage til Momsnævnet subsidiært gældende, at hvis der ikke kunne opnås fuld godtgørelse for betalt elafgift i forbindelse med udførelsen af virksomhedens aktivitet, skulle der ske tilbagebetaling for den del af afgiften, der vedrørte elektricitet forbrugt i AIMs trykkeri og til drift af edb-anlæg m.v., der var nødvendige til behandling og endelig fremstilling af virksomhedens produkter, fordi denne del af aktiviteten ikke kunne betegnes som værende bureauvirksomhed.¹³⁶ AIMs principale påstand var, at virksomheden som helhed var en vareproducerende virksomhed, der i lighed med specialforlagsvirksomhed solgte sine produkter i trykt form og på CD-rom, hvor produkterne var de pågældende analyser, og at hele AIMs virksomhed med baggrund i dette ikke var omfattet af betegnelsen ”bureauer” i bilag 1 til elafgiftsloven.

¹³⁶ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 7-10 + spalte 1, linje 16-23 fra neden

Både den principale og den subsidiære påstand bundede således i synspunktet om, at der, på grund af den måde AIM viderebragte sine analyser til kunderne, ikke var tale om levering af ydelser, men produktion af varer,¹³⁷ og at virksomheden således udførte en aktivitet i lighed med vareproducerende virksomheder, der kunne opnå godtgørelse efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

AIMs principale påstand blev afvist af Momsnævnet, der, jf. § 11, stk. 2, på dette tidspunkt var tilagt kompetencen til at afgøre spørgsmålet om afgrænsningen af ydelserne i bilag 1, da nævnet var af den opfattelse, at AIMs samlede aktiviteter ud fra en helhedsvurdering måtte anses for bureauvirksomhed, der ikke kunne opnå godtgørelse af elafgift, jf. § 11, stk. 2. Dette blev yderligere begrundet med, at AIM måtte anses som en virksomhed, der afsatte ydelser og dermed ikke som en vareproducerende virksomhed, da hovedaktiviteten bestod i at udarbejde markedsanalyser med henblik på levering til bestemte kunder eller en bestemt kreds af kunder.¹³⁸

Momsnævnet angav overfor AIMs subsidiære påstand, at AIMs trykkerifunktion og fremstilling af CD-rom og edb-disketter indgik som en integreret del af virksomhedens basale virksomhed med udarbejdelsen af markedsanalyser,¹³⁹ og at der dermed ikke ville kunne opnås delvis godtgørelse, da det således var hele AIMs aktivitet, der var at betragte som bureauvirksomhed. Således lå der en helhedsvurdering til grund for afvisningen af både den principale og subsidiære påstand, da vurderingen af, at trykkerifunktionen udgjorde en integreret del af den basale virksomhed, må være baseret på en vurdering af AIM som en helhed.

Ved sagen i Østre Landsret blev det som støtte for den principale påstand om fuld godtgørelse anført, at AIM producerede varer i lighed med forlag og trykkerier, og at virksomheden derfor ikke kunne sidestilles med bilagets eksempler på ”bureauer” eller liberale erhverv, og understøttede dette yderligere med, at virksomheden i modsætning til liberale erhverv havde et stort energiforbrug og en omfattende maskinpark, der blev brugt til vareproduktion og ikke til kun styring af virksomheden.¹⁴⁰ Som støtte for den subsidiære påstand blev det yderligere anført, at AIM måtte kunne betragtes som et kombineret trykkeri og ”bureau” og henviste her til det i afsnit 8.3.1 beskrevne reglement fra Told og Skat.¹⁴¹ Således argumenterede AIM ved dette for, at der skulle foretages en separat vurdering af de enkelte aktiviteter i virksomheden, hvor beskrivelsen af maskinparken skulle understøtte, at i hvert fald en del af virksomheden var berettiget til godtgørelse.

¹³⁷ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 20-24 fra neden

¹³⁸ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 8-17 fra neden

¹³⁹ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 1, linje 23- 25

¹⁴⁰ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 14-19

¹⁴¹ (U.2001.2280H) s. 2 spalte 2, linje 24-27

Som støtte for frifindelse angav Skatteministeriet, at formålet med afgiftsgodtgørelsen alene var hensynet til vareproducerende virksomheders konkurrenceevne, og at det forhold, at AIM afsatte deres ydelser ved hjælp af bøger, disketter m.v., ikke gjorde virksomheden til en vareproducerende virksomhed, da virksomheden alene afsatte service- og tjenesteydelser. Således blev der her lagt vægt på en vurdering af virksomhedens aktiviteter som en samlet enhed. Yderligere angav Skatteministeriet, at der ikke var mulighed for, at AIM kunne betragtes som en delvis produktionsvirksomhed, da virksomheden i forhold til elafgift måtte betragtes som et "bureau", der anvendte forskellige medier til at afsætte sine produkter.¹⁴²

I landsrettens afgørelse blev der lagt vægt på, at viderebringelsen af ydelser i form af rapporter, disketter og CD-rom, fremstillet på egne maskiner, ikke medførte, at AIM var at betragte som en vareproducerende virksomhed. Landsretten fandt, at AIMs virksomhed bestod i afsætning af service- og tjenesteydelser, og at virksomheden dermed var omfattet "bureauer" i bilag 1 til elafgiftsloven samt, at virksomheden måtte bedømmes som en helhed, og at der ikke i afgiftsmæssigt henseende var grundlag for at foretage en opdeling af virksomhedens aktivitet.¹⁴³ Denne vurdering afviger således i høj grad fra den, der bliver lagt til grund i de i afsnit 9.1.1 behandlede domme om feriecentre med badelande, hvor det blev angivet, at der ikke efter ordlyden eller sammenhængen med bilaget var noget til hinder for en konkret vurdering af de udøvede aktiviteter i tilfælde af, at der i tilknytning til en godtgørelsesberettiget ydelse blev udøvet en ydelse omfattet af bilaget. Dette uddybes yderligere nedenfor i afsnit 9.2.2.1.

Nægtelsen af både hel og delvis godtgørelse af elafgift blev stadfæstet i Højesteret med henvisning til de af landsretten anførte grunde således, at AIMs virksomhed skulle betragtes som afsætning af service- og tjenesteydelser og ikke som produktion af varer. Således skulle hele virksomheden betragtes som et "bureau" omfattet af bilaget.

Som nævnt i afsnit 9.2.1 gjorde KPMG i TfS 2003.916ØLD gældende, at virksomheden skulle have godtgørelse for elafgift for den del af virksomheden, der vedrørte aktiviteter ud over revision, som direkte er angivet som en af virksomhedstyperne i bilag 1.¹⁴⁴ Dette gjaldt således blandt andet rådgivning inden for skat, told, moms og andre afgifter og handel med virksomheder, og KPMG angav yderligere, at rådgivning om informationsteknologi, effektivisering, økonomisk styring, logistik og produktion, miljøforhold samt miljøstyring havde karakter af managementkonsulenttydelser, hvilket

¹⁴² (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 17-19 fra neden + linje 22-26 fra neden

¹⁴³ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 1-15 fra neden

¹⁴⁴ (TfS 2003.916ØLD) s. 2, linje 1-2

skulle betragtes som en selvstændig branche¹⁴⁵, og herved forsøgte KPMG således at understrege, at dette var ydelser, der ikke havde forbindelse med revisionsdelen af virksomheden. KPMG var således af den opfattelse, at der var tale om kombineret anvendelse, da virksomheden delvist udførte godtgørelsesberettiget aktivitet. Vedrørende rådgivningen om informationsteknologi henvises til afsnit 9.2.3 om edb-bureauer.

Over for Landsskatteretten blev der af KPMG således nedlagt påstand om godkendelse af delvis godtgørelse af elafgift, jf. § 11, stk. 1, og stk. 2¹⁴⁶, og KPMG støttede dette på, at virksomhedens rådgivning ved siden af revision, som blev præsteret og faktureret som en separat ydelse til virksomhedens klienter, ikke var omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2, og bilaget hertil.¹⁴⁷ Yderligere blev det angivet som støtte herfor, at en tjenesteydende virksomhed, som er nævnt i bilaget, kan få godtgørelse for separate momspligtige ydelser, når samme type ydelser kan forekomme som hovedaktivitet i selvstændige virksomheder, der ikke er omfattet af bilaget.¹⁴⁸ Herved skal således forstås, at når revisionsfirmaet KPMG, der direkte var omfattet af bilaget, også havde aktiviteter, der kunne udføres i separate virksomheder uden, at disse blev omfattet af bilaget, så måtte der kunne opnås godtgørelse for KPMGs separate rådgivning inden for en række områder, så længe disse blev præsteret og faktureret særskilt fra revisionsvirksomheden og udført af ansatte konsulenter uden revisionsmæssig baggrund.¹⁴⁹

Ved dette blev der således argumenteret for, at rådgivningen inden for de forskellige områder på ingen måde var tilknyttet revisionsafdelingen i KPMG, og at denne rådgivning ikke kunne være omfattet af bilag 1, og at der således var tale om kombineret anvendelse med både godtgørelsesberettiget aktivitet i form af managementkonsulentytelser og ikke-godtgørelsesberettiget aktivitet i form af revision.

KPMGs argument om, at aktiviteten kunne udføres af en separat virksomhed, der ikke ville være omfattet af bilag 1, minder dermed om AIMs argument i U.2001.2280H om, at hvis virksomhedens trykkeriaktivitet blev uddelegeret til tredjemand, ville denne del af virksomheden ikke være omfattet af bilaget.

Told- og Skattestyrelsen angav over for dette, at det var styrelsens opfattelse, at KPMGs aktiviteter var virksomhedskonsulentvirksomhed og derfor omfattet af bilag 1, da virksomhedsrådgivning og

¹⁴⁵ (TfS 2003.916ØLD) s. 2, linje 13-15 + linje 17-18

¹⁴⁶ (TfS 2003.916ØLD) s. 3, linje 2-3 fra neden

¹⁴⁷ (TfS 2003.916ØLD) s. 4, linje 1-5

¹⁴⁸ (TfS 2003.916ØLD) s. 6, linje 19-22

¹⁴⁹ (TfS 2003.916ØLD) s. 6 linje 23-25

konsulentydelse i sig selv var omfattet af bilaget, da virksomhedskonsulenter direkte var angivet med branchekode som værende et ”bureau”.¹⁵⁰ Dette blev ligeledes understøttet af, at en stor del af aktiviteterne tidligere blev udført som et led i traditionelle revisorydelser uden særskilt fakturering¹⁵¹, hvilket således skulle understøtte, at der var tale om ydelser, der indholdsmæssigt måtte anses som værende ydelser, der var omfattet af betegnelsen ”revisorer” som angivet i bilag 1.

To medlemmer af Landsskatteretten fandt, som ovenfor nævnt, at KPMGs rådgivning med skat, moms og told måtte anses som værende en integreret del af den basale aktivitet for revisorer, og at disse aktiviteter således var omfattet af bilaget. De øvrige aktiviteter kunne efter disse medlemmers opfattelse ikke anses som en integreret del af revisorydelser, da der var tale om to aktiviteter, der kunne udøves særskilt og uafhængigt af hinanden, og da aktiviteterne ikke blev anset som selvstændigt omfattet af bilaget som ”bureau”, blev der godkendt delvis tilbagebetaling efter § 11, stk. 1, for disse aktiviteter. Det resterende retsmedlem lagde afgørende vægt på, at de overordnede kriterier i bilaget var, om virksomhedens aktiviteter var tjenesteydende eller vareproducerende, hvorfor medlemmet fandt, at samtlige aktiviteter, der bestod af tjenesteydelser, var omfattet af bilaget.¹⁵²

I Landsretten gjorde KPMG gældende, at § 11, stk. 2, var en undtagelsesbestemmelse, og at det var en anerkendt fortolkningsregel, at undtagelsesbestemmelser skal fortolkes restriktivt, hvilket efter KPMGs opfattelse ligeledes havde støtte i § 11, stk. 2, bilagets ordlyd og forarbejderne til bestemmelsen. Herefter angav KPMG, at virksomhedens rådgivningsaktiviteter med undtagelse af skat, moms, told m.v. var managementkonsulentydelse, og at denne form for ydelser ikke var udtrykkeligt nævnt i bilaget, men var en selvstændig branche. Som støtte for at der ikke var tale om ydelser udbudt af revisorer, angav KPMG, at ydelserne blev udført af selvstændige afdelinger, og at medarbejderne i disse afdelinger for størstepartens vedkommende ikke havde nogen revisionsmæssig baggrund. Yderligere gentog KPMG, at det måtte bero på en efterrationalisering, når det i forarbejderne til vandafgiftslovens § 9, stk. 2, var anført, at virksomhedskonsulenter skulle anses for at være omfattet af bureauvirksomhed, og at en udvidelse af begrebet ”bureauer” til også at omfatte virksomhedskonsulenter, der ikke tidligere havde været omfattet af § 11, stk. 2, krævede en lovændring.¹⁵³

¹⁵⁰ (TfS 2003.916ØLD) s. 2 linje 3-5

¹⁵¹ (TfS 2003.916ØLD) s. 7, linje 18-22

¹⁵² (TfS 2003.916ØLD) s. 7, linje 1-4 fra neden + s. 8, linje 1-3

¹⁵³ (TfS 2003.916ØLD) s. 10, linje 30-62 + s. 11, linje 1-4

Skatteministeriet anførte, at samtlige KPMGs aktiviteter skulle anses for aktiviteter omfattet af bilaget til elafgiftslovens § 11, stk. 2, og at dette allerede var tilfældet, fordi der var tale om tjenesteydelser leveret af en revisionsvirksomhed, og fordi ydelserne ubestridt faldt inden for rammerne af revisionsvirksomhed.¹⁵⁴ Ud over dette anførte Skatteministeriet, at samtlige KPMGs aktiviteter i det hele måtte betegnes som bureauvirksomhed, hvilket efter Skatteministeriets opfattelse fulgte af en naturlig sproglig fortolkning af udtrykket ”bureauer” og af forarbejderne til ændringsloven af 1979, og lagde her vægt på, at formålet med lovændringen havde været at friholde vareproducerende virksomheder og visse tjenesteydelser i relation hertil fra elafgift. Endelig blev angivet, at der i ministersvaret på spørgsmål 11 stillet i forbindelse med vandafgiftsloven med branchekode var anført virksomhedskonsulenter, som et eksempel på ”bureauer”, og at denne form for rådgivning af virksomheder dermed var omfattet af bilaget.¹⁵⁵

Ved at angive at samtlige KPMGs aktiviteter både kunne betegnes som revisionsydelser og bureauvirksomhed, forsøgte Skatteministeriet at sikre, at KPMGs rådgivningsydelser i hvert fald faldt ind under en af virksomhedstyperne.

Det må dog betegnes som tvivlsomt, om det ved indførelsen af bilaget har været hensigten, at en virksomhedsaktivitet kan falde ind under flere af bilagets virksomhedstyper, da der ikke i forarbejderne er angivet eksempler på dette, og da der ud over angivelsen af ”virksomhedskonsulenter” under ”bureauer” ikke er angivet nogen typer af virksomheder, der minder om revisionsvirksomhed i sådan en grad, at det ville kunne medføre, at revisorer ligeledes skulle betragtes som udførende bureauvirksomhed. Der kan ligeledes stilles spørgsmålstejn ved, at Skatteministeriet prøver at betegne alle KPMGs aktiviteter som revision på baggrund af, at ydelserne blev leveret af en revisionsvirksomhed, og at ydelserne faldt inden for rammerne af sådan virksomhed. Ved at lave denne vurdering ses der primært på, hvad der traditionelt betegnes som revision og som ydelser leveret af en revisionsvirksomhed, og dermed indirekte på virksomhedens betegnelse og ikke aktiviteten, hvilket ellers er det moment, som i forarbejderne anføres, at vurderingen skal ske på baggrund af. Yderligere må anføres, at ”revisorer” og ”bureauer” som angivet i bilaget, især på baggrund af de eksempler på ”bureauer”, der er angivet i forarbejderne, ligger meget langt væk fra hinanden aktivitetmæssigt. Forarbejderne angiver således f.eks. mannequinbureauer, modelbureauer og oversættelsesbureauer som typiske eksempler på ”bureauer”, hvilket revision svært kan sidestilles med.

¹⁵⁴ (TfS 2003.916ØLD) s. 9, linje 2-10 fra neden

¹⁵⁵ (TfS 2003.916ØLD) s. 9, linje 1 fra neden + s. 10, linje 1-20

Østre Landsret fandt dog også, at de i sagen omhandlede rådgivningsydelser ikke havde noget med revision af regnskaber at gøre og derfor ikke kunne anses for udført af ”revisorer”, som angivet i bilag 1. Dette fandt landsretten på baggrund af, at det var karakteren af de pågældende ydelser, der var afgørende, og at det dermed var uden betydning, at KPMG var en revisionsvirksomhed.

Landsretten fandt, at KPMG for så vidt angik de omhandlede rådgivningsydelser, måtte anses som et ”bureau”, omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven. Til grund for denne afgørelse lagde landsretten vægt på, at formålet med at indføre bilaget havde været at friholde de vareproducerende virksomheder for afgift, men i almindelighed ikke de virksomheder, der afsætter tjenesteydelser, og at virksomhedskonsulenter i forarbejderne var angivet som værende omfattet af det identiske bilag til vandafgiftsloven, og at det derfor ikke havde været meningen at holde rådgivningsydelser uden for bilagets område. Med baggrund i dette kunne der ikke tildeles KPMG delvis tilbagebetaling af elafgift for de rådgivningsydelser, der ikke bestod i revision.¹⁵⁶

Således lagde landsretten i TfS 2003.916ØLD en udvidende fortolkning af udtrykket ”bureauer” til grund for nægtelsen af delvis godtgørelse til KPMG, da der i denne afgørelse bliver vurderet, at det ikke kunne have været meningen, at rådgivning skulle holdes uden for bilagets område. Kombineret med at virksomhedskonsulenter er angivet i forarbejderne med branchekode, åbner denne afgørelse således op for at alle virksomheder, der yder rådgivning af virksomheder, kan betragtes som ”bureauer”. I forhold til problemstillingen vedrørende kombineret anvendelse, er TfS 2003.916ØLD den af de behandlede domme, der i mindste grad tager stilling til, hvorvidt der skal foretages en helhedsvurdering eller en opdeling af aktiviteterne i vurderingen af omfanget af godtgørelse af elafgift. Ved at angive at hele KPMGs aktivitet ikke kan betegnes som henholdsvis ”revisorer” eller ”bureauvirksomhed”, bliver det dog indirekte antydnet, at der skal foretages en opdeling af aktiviteten som led i denne vurdering.

9.2.2.1 Vurderingen af virksomhedens aktivitet

Som en afgørende del af vurderingen af, hvorvidt der i en specifik virksomhed er tale om kombineret anvendelse, der kan berettige til delvis godtgørelse, indgår, som flere steder ovenfor anført, enten en helhedsvurdering eller en vurdering af virksomhedernes aktiviteter separat fra hinanden, i forhold til om der er tale om bilagsvirksomhed eller ej.

I U.2007.232H og SKM2004.226.VLR, der begge omhandler feriecentre med badelande, argumenteres der fra feriecentrenes side for, at der ved vurderingen af, om virksomheden var berettiget til

¹⁵⁶ (TfS 2003.916ØLD) s. 11, linje 14-47

godtgørelse efter elafgiftsloven og vandafgiftsloven, skulle foretages en helhedsvurdering.¹⁵⁷ I SKM2004.226.VLR fremgår dette synspunkt ved, at det af hotellet blev angivet, at badelandet skulle anses som en integreret del af hotellets basale aktivitet,¹⁵⁸ hvilket kun kan være resultatet, hvis der blev foretaget en helhedsvurdering, hvor det blev vurderet, om badelandet indgik i hotellets drift eller ej. I disse to domme argumenteres der fra Skatteministeriets side til gengæld for, at der skal ske en opdeling af aktiviteterne, så der kan ske en særskilt vurdering af de enkelte aktiviteter i forhold til godtgørelse. Dette kommer direkte til udtryk i SKM2004.226.VLR, hvor det af Skatteministeriet anføres, at der var lovmæssig adgang til at udtage enkeltelementer til særskilt vurdering, og at det var forudsat i forarbejderne til vandafgiftsloven, at der skal ske en individuel bedømmelse af en virksomheds forskellige aktiviteter, hvorefter badelandet kunne udskilles som en særskilt aktivitet¹⁵⁹. I U.2007.232H kommer synspunktet indirekte til udtryk ved, at det af Skatteministeriet blev angivet, at badelandene ikke kunne anses som en integreret del af feriecentrene A, B og C, da aktiviteterne kunne drives selvstændigt og uafhængigt af hinanden¹⁶⁰. Dette må betyde, at der af Skatteministeriet blev argumenteret for, at der skulle ske en udskillelse af feriecentrenes forskellige aktiviteter ved vurderingen af godtgørelse.

I både U.2007.232H og SKM2004.226.VLR blev fundet af Landsskatteretten, at der ”hverken efter ordlyden eller sammenhængen med bilaget, ses noget til hinder for, at der ved afgørelsen af godtgørelsens omfang foretages en konkret vurdering af de i en virksomhed udøvede aktiviteter i de tilfælde, hvor der i tilknytning til en godtgørelsesberettiget ydelse tillige udøves en af bilaget omfattet ydelse”. Hertil tilføjes det ligeledes i de to domme af Landsskatteretten, at der ikke i forarbejderne til elafgiftslovens § 11, stk. 2, og vandafgiftslovens § 9, stk. 2, var holdepunkter for en antagelse, om der i sådanne tilfælde skulle foretages en helhedsvurdering af virksomheden.¹⁶¹ Landskatteretten lægger således i begge tilfælde vægt på, at badelandene ikke kunne anses som en integreret del af de pågældende feriecentre/hotellet på baggrund af, at aktiviteterne skulle vurderes separat, og at denne vurdering resulterede i, at der var tale om aktiviteter, der kunne udøves selvstændigt og uafhængigt af hinanden.

I 2007.232H angiver Østre Landsret ikke med samme tydelighed, hvorledes vurderingen af en virksomhed skal foretages, men landsretten bemærker, at der blev set bort fra, at badelandene var etab-

¹⁵⁷ (U.2007.232H) s. 4, spalte 2, linje 8-12 fra neden

¹⁵⁸ (SKM2004.226.VLR) s. 3, linje 14-15

¹⁵⁹ (SKM2004.226.VLR) s. 3, linje 3-4 + s. 7, linje 4-5

¹⁶⁰ (U.2007.232H) s. 5, spalte 1, linje 19-21 fra neden

¹⁶¹ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 18-25 fra neden + (SKM2004.226.VLR) s. 4, linje 7-11

leret med henblik på at udgøre en integreret del af A, B og C's feriecentervirksomhed¹⁶². Ved dette anføres således indirekte, at badelandet skulle vurderes separat og på baggrund af dette, at der var tale om en "forlystelse", der ikke var godtgørelsesberettiget. I SKM2004.226.VLR angav Vestre Landsret direkte, at det havde støtte i ministersvaret af 24. juni 1979, der er enslydende med Told- og Skats reglement fra 1984 vedrørende kombineret anvendelse, at virksomheder med såvel godtgørelsesberettigede som ikke-godtgørelsesberettigede aktiviteter skal underkastes en vurdering af hver enkelt aktivitet. På denne baggrund blev det vurderet, at på trods af at badelandet udgjorde en integreret del af de tilbud, som hotellet ydede til sine gæster, så udgjorde badelandet ikke en forudsætning for hotellets drift,¹⁶³ og badelandet måtte dermed betragtes som en særskilt forlystelse omfattet af bilaget.

Af disse to afgørelser fremgår således, at når der er tale om en vurdering af feriecentre/hoteller med tilknyttede badelande, bliver der ved afgørelsen af, om der er tale om kombineret anvendelse og dermed adgang til delvis tilbagebetaling, med henvisning til forarbejderne til elafgiftsloven og vandafgiftsloven foretaget en opdeling af virksomhedens aktiviteter.

I U.2001.2280H angives det i modsætning hertil både af Momsnævnet og af Østre Landsret, at AIMs markedsanalysevirksomhed ud fra en helhedsvurdering af virksomhedens samlede aktiviteter måtte anses for en "bureauvirksomhed" omfattet af bilag 1, og det blev af landsretten tilføjet, at der ikke i afgiftsmæssig henseende var grundlag for at foretage en opdeling af virksomheden.¹⁶⁴ Dette medførte således, at der ikke kunne ses særskilt på henholdsvis den del af virksomhedens aktivitet, der bestod af tjenesteydelser og på aktiviteten med produktion af rapporter, disketter og CD-rom. Her blev der således foretaget en vurdering, der er stik modsat den vurdering, der blev lavet med hensyn til feriecentrenes badelande. I U.2001.2280H var der endda tale om aktiviteter, der i et vist omfang kunne minde om produktion af varer, og som dermed nemmere ville kunne vurderes særskilt.

I U.2001.2280H blev der ikke af hverken Skatteministeriet eller AIM argumenteret direkte for, at vurderingen skulle ske på en bestemt måde, men AIM angav som støtte for deres subsidiære påstand om delvis godtgørelse for den del af afgiften, der knyttede sig til elektricitet forbrugt i trykkeri og edb-anlæg, at virksomheden måtte kunne betragtes som et kombineret trykkeri og "bureau", og ved dette blev det dermed indirekte anført, at virksomhedens aktiviteter skulle betragtes særskilt. Dette

¹⁶² (U.2007.232H) s. 5, spalte 2, linje 17-22

¹⁶³ (SKM2004.226.VLR) s. 7, linje 5-10 fra neden

¹⁶⁴ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 2, linje 2-4 fra neden

blev yderligere understøttet med, at hvis AIM fik foretaget sin produktion af disketter m.v. hos tredjemand, ville denne være berettiget til tilbagebetaling af afgifterne.¹⁶⁵ Der var altså reelt tale om to typer af aktiviteter med henholdsvis udarbejdelse af markedsanalyser og trykkeri, der rent funktionelt ville kunne opdeles, og hvis AIM havde valgt at sende den fysiske del af produktionen af sine analyser ud til en anden virksomhed, ville det formentlig have kvalificeret til godtgørelse af elafgift, fordi der så ville være tale om ren produktion.

Hvilke forhold, det er, der har medført, at vurderingen, alt efter om der er tale om ”forlystelser” eller ”bureauer”, bliver foretaget efter forskellige metoder, må betegnes som værende uklart. Forarbejderne til både elafgiftsloven og vandafgiftsloven vedrørende kombineret anvendelse¹⁶⁶ angiver, at der i tilfælde af, at der både udføres godtgørelsesberettiget og ikke-godtgørelsesberettiget aktivitet, er mulighed for, at den enkelte virksomhed kan opnå delvis tilbagebetaling for forbruget til den godtgørelsesberettigede aktivitet. Denne formulering må siges at pege på, at der ved vurderingen skal ske en opdeling af den pågældende virksomheds aktiviteter, hvilket isoleret set vil medføre, at vurderingen vedrørende feriecentrene er foretaget korrekt på baggrund af forarbejderne, da der her er tale om drift af henholdsvis hotelvirksomhed og en ”forlystelse”. Hvorvidt den foretagne vurdering i U.2007.232H og SKM2004.226.VLR kan betragtes som korrekt på baggrund af andre hensyn, omtales nedenfor i afsnit 9.4 vedrørende konkurrencehensynet.

For så vidt angår vurderingen i U.2001.2280H af, hvorvidt hele AIMs virksomhed kunne betegnes som bureauvirksomhed, må det modsætningsvis anføres, at den helhedsvurdering, som Østre Landsret foretager, ikke kan være korrekt, hvis der udelukkende ses på forarbejdernes ordlyd, der angiver, at virksomhedens aktiviteter skal betragtes særskilt. Landsrettens dom i U.2001.2280H er afsagt tre år før den samme domstols dom i U.2007.232H, og at der er sket denne ændring i forhold til, hvordan vurderingen foretages, kan måske betyde, at det er denne måde, vurderingen vil blive foretaget fremover. Dette antydes ligeledes i TfS 2003.916ØLD, da der også her indirekte blev foretaget en opdeling af aktiviteterne i vurderingen af, hvorvidt KPMG var berettiget til delvis tilbagebetaling. Hvis det antages, at det er denne måde domstolene vælger at foretage vurderingen på fremover, så ville vurderingen vedrørende AIM i U.2001.2280H måske være blevet foretaget på et andet grundlag i dag. Dette må formodes, da det ville være nødvendigt at betragte AIMs konkrete aktiviteter mere isoleret, hvis den i U.2007.232H angivne vurderingsmåde skal følges konsekvent.

Da retspraksis vedrørende vurderingsmåde må betegnes som værende ujævn, kan det dog ikke udelukkes, at der i en senere afgørelse vil blive lagt vægt på en helhedsvurdering ved afgørelsen af, om

¹⁶⁵ (U.2201.2280H) s. 2, spalte 2, linje 24-29

¹⁶⁶ LFF 1978-1979.1.230, bilag 5, spørgsmål 5 + LFF 1992-1993.1.330, bilag 13, s. 5, spalte 1, linje 16-22

der er tale om kombineret anvendelse med aktivitet omfattet af bilaget og godtgørelsesberettiget aktivitet.

9.2.3 Edb-bureauer

Edb-bureauer er i Told- og Skats reglement fra 1984 som den eneste type virksomhed med betegnelsen ”bureau” undtaget fra at være omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven, hvilket har medført, at en række virksomheder har argumenteret for, at disse udfører en sådan aktivitet, at de falder ind under denne betegnelse således, at virksomhederne ville være berettigede til tilbagebetaling af elafgift. Årsagen til, at edb-bureauer er undtaget i reglementet, er, som tidligere nævnt, sandsynligvis, at Erhvervenes Skatteseekretariat ved bilagets indførelse i 1979 kritiserede afgrænsningen af undtagelsesområdet som værende uskarpt og blandt andet direkte angav, at edb-bureauer, hvis disse blev omfattet af bilaget, ville blive stillet ringere end efter den dagældende godtgørelsesordning.¹⁶⁷ Undtagelsen for edb-bureauer er ikke angivet direkte i lovteksten, og det er således kun angivet i reglementet, men hvis udgangspunktet hele tiden har været, at denne type bureauer ikke skulle være omfattet af bilaget, så burde bilagets tekst måske ændres i forhold til, at denne undtagelse blev tilføjet. Det angives ikke i reglementet, hvad betegnelsen ”edb-bureau” omfatter, men der er af Skatteministeriet i forbindelse med en række domme angivet nogle elementer i forhold til, hvilke aktiviteter en virksomhed skal udføre for, at den kan falde ind under betegnelsen.

I afgørelsen TfS 2003.873LSR, der omhandler en oversættelsesvirksomhed, angives, at edb hardware og software var en essentiel del af virksomhedens servicekoncept, og at dette var årsag til et forholdsvis højt energiforbrug.¹⁶⁸ At der benyttes edb i høj grad, er et forhold, der går igen ved virksomhederne i de afgørelser, der er medtaget i denne del af analysen, og det er dette forhold, der blandt andet har givet anledning til afgørelserne, da det ikke har været klart for virksomhederne hvilken form for aktivitet, der skal være tale om for, at en virksomhed kan betegne sig som et edb-bureau. Således er oversættelsesbureauer f.eks. angivet i Told og Skats reglement som værende omfattet af betegnelsen ”bureauer”, men da oversættelsesvirksomheden i TfS 2003.873LSR var af den opfattelse, at virksomhedens aktivitet kunne sidestilles med IT-ydelser i bred forstand og herunder edb-bureauydelser¹⁶⁹, gav dette således anledning til tvivl om, hvorvidt virksomheden som et edb-bureau var fritaget for afgift eller afgiftspligtig som et ”almindeligt bureau”, der blot benyttede edb i dennes aktivitet.

¹⁶⁷ LFF 1978-1979.1.230, bilag 2, linje 10-11 + linje 18-21

¹⁶⁸ (TfS 2003.873LSR) s. 1, spalte 1, linje 24-26

¹⁶⁹ (TfS 2003.873LSR) s. 1, spalte 2, linje 1-3 fra neden

Det angives ligeledes i U.2001.2280H, omhandlende markedsanalysevirksomheden AIM, at det var virksomhedens opfattelse, at der ved fremstillingen af meningsmålinger m.v. blev gjort brug af databehandling i et så betydeligt omfang, at AIM skulle behandles på samme måde som databehandlingscentre og dermed som edb-bureauer.¹⁷⁰ Årsagen til, at der her angives databehandlingscentre som sammenligningsgrundlag, er formentlig som nævnt senere i dette afsnit, at det af Told og Skat er blevet angivet, at for at der kan være tale om et edb-bureau, skal der være tale om et databehandlingscenter, der behandler kunders data, som leveres af kunderne selv.

Momsnævnet angav over for AIMs påstand, at det forhold, at det var nødvendigt at anvende databehandlingsanlæg i et betydeligt omfang for at fremstille meningsmålinger m.v., ikke bevirkede, at aktiviteterne skulle betragtes som bureauvirksomhed, og nævnet henviste herefter til, at databehandlingsanlæg på grund af den teknologiske udvikling i større eller mindre omfang også blev anvendt i andre bureau- og bilagsvirksomheder. Yderligere blev det angivet, at AIM ikke i godtgørelsesmæssig henseende kunne behandles som edb-bureauer fordi selskabet ikke afsatte edb-ydelser som selvstændige ydelser.¹⁷¹ Ved dette antydes således, at en virksomhed, for at kunne betragtes som et edb-bureau, skal afsætte deciderede edb-ydelser og dermed, at anvendelsen af edb som en del af den basale aktivitet i virksomheden ikke er tilstrækkeligt.

I TfS 2003.873LSR omhandlende oversættelsesvirksomheden uddybes dette synspunkt yderligere af Told og Skat, og Landsskatteretten lagde i denne dom ligeledes vægt på, at en virksomhed for at kunne få godtgørelse som et edb-bureau skal udføre egentlige edb-mæssige produktionsopgaver for andre, og at en bureauvirksomheds anvendelse af edb som en integreret del af udførelsen af virksomhedens funktion/ydelse ikke kan medføre, at den skal anses som et edb-bureau.¹⁷² I denne forbindelse henvises der til U.2001.2280H og fremhæves, at både Østre Landsret og Højesteret i denne afgørelse fandt, at AIM som markedsanalysevirksomhed, på trods af et højt forbrug af edb i forbindelse med blandt andet fremstilling af meningsmålinger, var at anse som et "bureau" omfattet af bilag 1. Der blev dermed i begge instanser i U.2001.2280H set bort fra argumenterne om, at det store forbrug af edb i forbindelse med virksomhedens aktiviteter medførte, at der var tale om et edb-bureau. Betragtningen var dermed, at når AIM blev betragtet som et "bureau" på trods af virksomhedens store forbrug af edb i deres aktivitet, måtte dette ligeledes være gældende for oversættelsesvirksomheden i TfS 2003.873LSR.

¹⁷⁰ (U.2001.2280H) s. 1, spalte 2, linje 23-26

¹⁷¹ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 1, linje 11-19

¹⁷² (TfS 2003.873LSR) s. 1, spalte 2, linje 10-15 + s. 2, spalte 1, linje 1-8 fra neden

Der henvises ligeledes til U.2001.2280H i dommen SKM2005.38.VLR, der omhandler en telemarketing og voice response virksomhed, der blandt andet udførte telefonisk markedsføring og maskinel telefonbetjening, og hvor en væsentlig del af virksomhedens elforbrug blev anvendt i edb- og telekommunikationssystemer.¹⁷³ Således blev det af Vestre Landsret i denne afgørelse angivet, at virksomhedens aktiviteter bestod i afsætning af service- og tjenesteydelser, hvortil edb blev anvendt som et naturligt hjælpemiddel, og at selvom edb blev anvendt i vidt omfang, var der ikke grundlag for at karakterisere ydelserne helt eller delvist som edb-mæssige produktionsopgaver eller for at anse virksomheden som et edb-bureau. Således blev der i denne dom ligeledes lagt vægt på Højesterets afgørelse i U.2001.2280H, da telemarketingsvirksomheden, på trods af det store elforbrug til edb, ikke kunne anses som et edb-bureau, som angivet i Told- og Skats reglement, hvilket medførte, at virksomheden ikke havde krav på tilbagebetaling af elafgift.¹⁷⁴

I TfS 2003.916ØLD omhandlende revisionsvirksomheden KPMG og dennes rådgivningsydelser, blev der yderligere af Skatteministeriet henvist til den i afsnit 8.3.1 nævnte skrivelse fra Told og Skat fra 1998 vedrørende edb-bureauer. Således angav Skatteministeriet ved denne henvisning at det måtte antages, at man ved afgørelsen af, at edb-bureauer ikke skulle være omfattet af bilag 1, måtte have anset et edb-bureau for ”en databehandlingsvirksomhed, hvis – i hvert fald oprindelige – funktion hovedsagelig alene bestod i at behandle sædvanligvis store datamængder for andre virksomheder m.v., hvor alle nødvendige grunddata for en edb-kørsel/behindling blev leveret af databehandlingsvirksomhedens kunder, og hvor produktet fra databehandlingsvirksomheden f.eks. var lønsedler eller regnskabsmateriale”.¹⁷⁵

Ved dette henviste Skatteministeriet således til, at der ikke forelå nogen fast administrativ praksis, hvorefter edb-konsulentvirksomheder var anset for edb-bureauer, der kunne opnå afgiftsgodtgørelse, da disse ikke kunne betragtes som sådanne databehandlingsvirksomheder. Dette blev anført, da en af hovedgrupperne for KMPG var rådgivning om informationsteknologi, der omfattede en lang række ydelser inden for edb¹⁷⁶, og her blev således afsat managementydelser, der må karakteriseres som værende ydelser vedrørende edb. KPMG angav over for Skatteministeriets henvisning til Told og Skats skrivelse fra 1998, at det udtrykkeligt fremgik af Told og Skats reglement, at edb-bureauer var undtaget fra bilaget, og at dette sammenholdt med, at listen med branchekoder over typeeksempler på virksomheder, der var omfattet af bilaget, ikke angav edb-bureauer eller andre former for

¹⁷³ (SKM 2005.38.VLR) s. 1, spalte 1, linje 9-12 + linje 18-19 fra neden

¹⁷⁴ (SKM 2005.38.VLR) s. 2, spalte 2, linje 7-20

¹⁷⁵ (TfS 2003.916ØLD) s. 9, linje 12-18 fra neden

¹⁷⁶ (TfS 2003.916ØLD) s. 10, linje 21-26 + s. 2, linje 20-33

edb-virksomheder, ikke gav grundlag for at antage, at det alene var edb-servicebureauer, hvor der blev behandlet store datamængder for kunder, der var berettiget til godtgørelse.¹⁷⁷

Landsretten lagde i afgørelsen vægt på Told og Skats skrivelse fra 1998, reglementet samt det forhold, at der ikke var fast administrativ praksis for, at undtagelsen for edb-bureauer ligeledes gjaldt for rådgivningsydelser vedrørende edb, og fandt blandt andet på baggrund af dette, at der ikke var adgang til delvis godtgørelse for elafgift for en række af KPMGs rådgivningsydelser og herunder rådgivning vedrørende edb.¹⁷⁸

Med baggrund i ovenstående domme kan det således konkluderes, at der ved afgørelsen af, hvorvidt en virksomhed kan betegnes som et edb-bureau, for det første bliver lagt afgørende vægt på, at der skal være tale om, at virksomheden skal afsætte edb-ydelser som selvstændige ydelser. Edb-ydelserne må således ikke indgå som en integreret del af den samlede basale virksomhed med afsætning af service- og tjenesteydelser, men skal stå alene som den primære ydelse fra virksomheden. For det andet bliver der lagt vægt på, at de pågældende edb-ydelser skal have karakter af egentlige edb-mæssige produktionsopgaver for andre, og dermed skal der være tale om deciderede edb-servicebureauer, hvor der behandles en række data for kunden, som denne leverer, og ikke f.eks. rådgivning inden for edb. Der skal således være tale om en aktivitet, der i lighed med aktiviteten i virksomheden D i TfS 1999.904LSR indeholder elementer, der minder om en reel produktion, hvor kunden leverer grundlaget for produktionen, som herefter udføres af virksomheden.

Hvad, der er afgørende for, hvorvidt en virksomhed kan blive omfattet af betegnelsen ”edb-bureau”, bliver uddybet i dommen SKM2008.670LSR, der omhandler en virksomhed, der drev virksomhed inden for internetsikkerhed, og som af Landsskatteretten blev vurderet som værende et edb-bureau. Virksomheden A drev virksomhed inden for virusbeskyttelsesbranchen og havde branchekode 722200 - udvikling af kundespecifikt software og konsulentbistand i forbindelse med software.¹⁷⁹ Der var altså ikke tale om en af de virksomheder, der med branchekode var angivet som en typisk ”bureauvirksomhed”. Det oplyses yderligere om virksomheden, at dens primære aktivitet bestod i salg af internetsikkerhed, herunder scanning af e-mails, hvorved virus, spam m.v. blev fjernet, og denne aktivitet udførtes på en sådan måde, at selskabet modtog kundernes internettrafik, der herefter blev bearbejdet, og de rensede data blev derefter sendt videre til kunderne.¹⁸⁰ A var af Skatte-

¹⁷⁷ (TfS 2003.916ØLD) s. 11, linje 5-12

¹⁷⁸ (TfS 2003.916ØLD) s. 1, linje 7-11 fra neden.

¹⁷⁹ (SKM 2008.670LSR) s. 1, linje 6-8

¹⁸⁰ (SKM2008.670LSR) s. 1, linje 9-12

centret blevet betragtet som et "bureau" omfattet af bilaget til elafgiftsloven, og der blev som begrundelse for denne afgørelse ligeledes henvist til U.2001.2280H omhandlende markedsanalysevirksomheden AIM. Således var det skattecentrets opfattelse, at A's virksomhed bestod i salg af service- og tjenesteydelser og ikke i hverken produktion eller afsætning af varer, og at dette alene medførte, at der var tale om et "bureau"¹⁸¹, hvilket, som det er fremgået af afsnit 9.2.1, er det moment, der er lagt afgørende vægt på i en række afgørelser i forhold til, om en virksomhed var et "bureau" eller ej.

A argumenterede i dommen for, at virksomheden ikke var et "bureau" i elafgiftslovens forstand, men der blev rent faktisk ikke decideret argumenteret for, at der var tale om et edb-bureau, der var godtgørelsesberettiget. Som støtte for sin påstand angav A, at virksomheden ikke var et "bureau", blot fordi der blev afsat service- og tjenesteydelser.

Landsskatteretten fandt, at A var omfattet af begrebet "bureauvirksomhed", da der i forhold til bilagets betegnelse "bureauer" måtte foretages en bred fortolkning, hvor det var afgørende, om der var tale om selvstændige servicefunktioner, hvilket A's afsætning af service- og tjenesteydelser inden for internetsikkerhed måtte betegnes som. Dog angav Landsskatteretten, at edb-bureauer, uanset at der i en virksomhed afsættes ydelser, der medfører, at der er tale om et "bureau", alligevel ikke var "bureauer" i elafgiftslovens forstand. Landsskatteretten gengav ligeledes her den før omtalte skrivelse fra Told og Skat fra 1998, afgivet vedrørende edb-bureauer, og det blev med baggrund i denne angivet, at et væsentligt karakteristikum for edb-bureauer var, at alle nødvendige grunddata for behandlingen blev leveret af bureauets kunder. Landsskatteretten angav herefter, at sondringen mellem egentlige edb-bureauer og virksomheder, der anvender edb i forbindelse med driften, skal drages således, at edb-bureauer er virksomheder, der afsætter edb-serviceydelser, hvorimod andre bureauvirksomheder er virksomheder, der alene anvender edb som et naturligt hjælpemiddel ved udførelsen af de ydelser, som virksomheden i øvrigt afsætter.¹⁸² Ved denne udtalelse bliver argumenterne fra de oven for nævnte domme dermed samlet.

Landsskatteretten lagde herefter vægt på, at A modtog kundernes internettrafik og bearbejdede disse data for at fjerne uønskede data, for endelig at sende dem retur til kunden¹⁸³, og dermed blev der lagt vægt på beskrivelsen af edb-bureauer angivet i Told og Skats skrivelse fra 1998. Dette sker på trods af, at A's afsætning af internetsikkerhed, der blev ydet af A, må siges at afvige ret meget fra denne beskrivelse, der angav, at der ved edb-bureau skulle forstås "en databehandlingsvirksomhed,

¹⁸¹ (SKM2008.670LSR) s. 2, linje 1-8 fra neden

¹⁸² (SKM2008.670LSR) s. 4, linje 24-36 + s. 5, linje 1-7

¹⁸³ (SKM2008.670LSR) s. 5, linje 15-16

hvis – i hvert fald oprindelige – funktion hovedsagelig alene bestod i at behandle sædvanligvis store datamængder for andre virksomheder m.v., hvor alle nødvendige grunddata for en edb-kørsel/behandling blev leveret af databehandlingsvirksomhedens kunder, og hvor produktet fra databehandlingsvirksomheden f.eks. var lønsedler eller regnskabsmateriale.” Den afgørende vægt er således blevet lagt på, at A modtager datagrundlaget udefra, men de andre elementer i beskrivelsen vurderes ikke. F.eks. leverede A ikke deres slutresultat af ydelsen ved hjælp af noget fysisk men i stedet ved en elektronisk levering.

Med baggrund i denne beskrivelse af A's ydelser og i, at A måtte betegnes som et edb-servicebureau, fordi der blev afsat edb-ydelser som selvstændige ydelser, og fordi A's kunder leverede alle nødvendige grunddata til brug for den videre behandling, fandt Landsskatteretten, at A godtgørelsesmæssigt skulle behandles som andre edb-bureauer således, at der kunne opnås godtgørelse for afgift af elektricitet forbrugt ved drift af edb-materiel og ved drift af andet materiel med direkte betydning for edb-driften.¹⁸⁴

Edb-bureauer er i Told og Skats reglement fra 1984 angivet som en undtagelse til, at ”bureauer” ikke kan få godtgørelse, hvilket må antages at være årsagen til, at der i retspraksis bliver foretaget en meget indskrænket fortolkning af hvilken aktivitet, der kan betegnes som værende udført af et edb-bureau. Når der er tale om en undtagelse til et begreb som ”bureauer”, der bliver underkastet en meget bred fortolkning, kan det undre, at det ikke i reglementet fra 1984 er defineret, hvad der rent faktisk skal forstås ved ”edb-bureauer”, og at der først i 1998 i en kommentar fra Told og Skat i forbindelse med en retssag bliver angivet en meget specifik afgrænsning af edb-bureauer, som ”databehandlingsvirksomheder med den oprindelige hovedfunktion at behandle store datamængder for andre virksomheder, der leverer de nødvendige grunddata, og hvor produktet fra databehandlingsvirksomheden f.eks. var lønsedler eller regnskabsmateriale”.

Det kan således ikke undre, at en række virksomheder har anset sig som værende et edb-bureau, når der ikke fra lovgivers side er lavet en decideret angivelse af hvilke virksomheder, der er omfattet af betegnelsen, og især når der som følge af den teknologiske udvikling er sket en stor ændring i virksomheders drift. Således findes der ikke i dag ret mange virksomheder, der ikke i et eller andet omfang benytter sig af især computere i udførelsen af deres aktivitet, og især i forhold til de virksomheder, der hovedsageligt benytter computere i driften, kan afgrænsningen i forhold til et edb-bureau være svær at drage. Ved at inddrage en lang række virksomheder under betegnelsen ”bureauer” og på grund af den ”computeralder”, som den teknologiske udvikling har medført, er den økonomiske

¹⁸⁴ (SKM2008.670LSR) s. 5, linje 17-20 + linje 25-27

belastning ved forbrug af elektricitet for disse virksomhedstyper blevet meget større, end det kan have været forudset ved indførelsen af bilag 1 i 1979.

9.3 Den overordnede fortolkning af bilag 1 til elafgiftsloven

Som det fremgår af ovenstående afsnit, er en af de gennemgående diskussioner i dommene vedrørende både feriecentre med tilknyttede badelande og ”bureauer”, hvorledes selve bilaget skal fortolkes, da det er af afgørende betydning for hvilke virksomheder, der kan fortolkes ind under bilagets anvendelsesområde.

I afgørelserne TfS 1999.904LSR, U.2001.2280H og TfS 2003.916ØLD, der alle omhandler ”bureauer”, angives det af virksomhederne, at elafgiftslovens § 11, stk. 2, og bilaget knyttet hertil er en undtagelsesbestemmelse, og at bestemmelsen som en undtagelse til en klar hovedregel efter anerkendte fortolkningsregler skulle fortolkes restriktivt og dermed indskrænkende.¹⁸⁵ Dette synspunkt ville således medføre, at anvendelsesområdet for § 11, stk. 2, og bilaget ikke ville kunne udvides til at omfatte virksomheder, der ikke direkte var omfattet af bilagets ordlyd eller af forarbejderne hertil. For virksomhederne D, AIM og KPMG, som omhandlet i de tre domme, ville dette således betyde, at disse virksomheder ikke umiddelbart ville kunne fortolkes ind under bilagets område, da alle tre virksomheder udførte aktiviteter, som det ikke oprindeligt havde været hensigten skulle være omfattet af undtagelsen til hovedreglen om godtgørelse.

I U.2007.232H omhandlende feriecentrene A, B og C, angives det samme synspunkt således, at det var feriecentrenes repræsentants opfattelse, at hvis badelandene blev betragtet som en selvstændig ydelse på trods af, at det udgjorde en integreret del af feriecentrenes tilbud til gæsterne, så var der tale om en skærpende fortolkning af lovens tekst, som hverken havde støtte i lovens ordlyd eller i bemærkningerne til lovforslaget.¹⁸⁶ Dette var tilfældet, da det efter repræsentantens opfattelse medførte, at en del af centrenes hoteldrift reelt blev omfattet af bilaget, hvilket ellers direkte i blandt andet den oprindelige udformning af bilaget, var fritaget for afgift. Dermed blev der også i denne dom indirekte argumenteret for, at bilagets skulle fortolkes indskrænkende således, at anvendelsesområdet for bilaget ikke kunne udvides til at omhandle andre virksomheder end angivet i ordlyd og forarbejder.

I U.2007.232H og TfS 2003.916ØLD blev der ikke fra Skatteministeriets side argumenteret direkte imod denne påstand, men i U.2001.2280H blev det fundet af Momsnævnet, at der ikke i forarbej-

¹⁸⁵ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 18-20 fra neden, (U. 2001.2280H), s. 1, spalte 2, linje 13-15, (TfS 2003.916ØLD) s. 10, linje 25-28 fra neden

¹⁸⁶ (U.2007.232H) s. 2, spalte 1, linje 6-7

derne eller bilagets tilblivelseshistorie var grundlag for en indskrænkende fortolkning af bilagets udtryk ”bureauer”, og at forarbejderne tværtimod pegede i retning af en forholdsvis bred fortolkning. Ligeledes blev det i denne afgørelse af Skatteministeriet angivet, at det måtte bestrides, at § 11, stk. 2, skulle fortolkes efter principperne for undtagelsesbestemmelser.¹⁸⁷ Ligeledes argumenterede Told- og Skattestyrelsen i TfS 1999.904LSR for, at bilaget til elafgiftsloven og vandafgiftsloven gav adgang til en forholdsvis bred fortolkning, og henviste her for det første til Skatteministerens svar på spørgsmål 6, 11 og 12, som gengivet i bilag 13, stillet i forbindelse med indførelsen af bilaget til vandafgiftsloven. For det andet blev det angivet, at den i svaret anførte liste over branchekoder kun var en liste over de brancher, der typisk ikke kunne opnå godtgørelse, hvilket skulle forstås således, at der godt kunne være andre virksomheder, der udførte aktiviteter, der kunne side-stilles med ydelserne nævnt i bilaget.¹⁸⁸ At der ikke i U.2007.232H og TfS 2003.91ØLD fra SKATs side bliver argumenteret direkte for dette synspunkt, er ikke ensbetydende med, at synspunktet ikke kommer til udtryk. Især i TfS 2003.916ØLD kommer det til udtryk ved, at der fra SKATs side blev argumenteret for, at KPMGs ydelser, netop fordi der var tale om tjenesteydelser og ikke produktion af varer, var omfattet af bilagets anvendelsesområde på trods af, at der var tale om, at KPMG udførte aktiviteter, der ikke ved bilagets indførelse var angivet som typisk ”bureauvirksomhed”. På trods af at der således i dommene argumenteres for, at fortolkningen skal ske henholdsvis indskrænket eller forholdsvis bredt, bliver der ikke i nogen af dommene taget direkte stilling til denne problemstilling. At dette er tilfældet, kan undre, især når det er et anerkendt fortolkningsprincip, at undtagelsesbestemmelser skal fortolkes indskrænkende, og da det i alle dommene bortset fra TfS 1999.904LSR bliver vurderet, at de pågældende virksomheder er omfattet af bilaget, må det alt andet lige betyde, at domstolene ser bort fra dette fortolkningsprincip uden direkte at angive det.

¹⁸⁷ (U.2001.2280H) s. 2, spalte 1, linje 2-8 + spalte 2, linje 28-30

¹⁸⁸ (TfS 1999.904LSR) s. 1, spalte 2, linje 11-18

9.4 Konkurrencehensynet

Som argument for at indføre godtgørelsesordningen i § 11, stk. 1, ved indførelsen af elafgiftsloven af 1977, blev det, som nævnt i afsnit 7.2.1, angivet i bemærkningerne til lovforslaget, at godtgørelse skulle være muligt for ikke at belaste de erhvervsområder, der var i direkte konkurrence med udlandet.¹⁸⁹ Godtgørelsesordningen blev ændret betydeligt i 1979 efter kritik om konkurrenceforvridning i forhold til størstedelen af Danmarks virksomheder, og ændringen medførte, at det herefter var samtlige momsregistrerede virksomheder med undtagelse af virksomhederne nævnt i bilag 1 til elafgiftsloven, der kunne opnå godtgørelse.

Ved indførelsen af elafgiftsloven i slutningen af 1970'erne var Danmark stadig det, der kan betegnes som et industrisamfund, og det var dermed de vareproducerende virksomheder, der udgjorde en meget stor del af det danske erhvervsliv, og det var således også typisk denne type virksomheder, der blev anset for at afsætte varer i konkurrence med udlandet.¹⁹⁰ Det er således med grundlag i dette samfund, at elafgiften blev indført, og elafgiftsloven og godtgørelsesordningen bærer således præg af, at fokus lå på de vareproducerende virksomheder og dermed ikke på de typer af virksomheder, der afsatte tjenesteydelser, og som i dag udgør en stor del af det danske erhvervsliv.

Hvis argumentet om hensynet til vareproducerende virksomheders konkurrenceevne betragtes isoleret, må det modsætningsvis kunne sluttes, at det ved indførelsen af bilag 1 til elafgiftsloven blev vurderet, at de erhverv, der er angivet i bilaget, ikke var i konkurrence i udlandet. Hensynet til de vareproducerende virksomheders konkurrenceevne blev ikke gentaget ved ændringen af godtgørelsesordningen i 1979, der blandt andet indførte bilag 1, men, som nævnt, skete ændringen efter kritik af, at den dagældende godtgørelsesordning var konkurrenceforvridende.

At ordningen ved lovændringen i 1979 blev udvidet betydeligt til at omfatte alle momsregistrerede virksomheder uanset størrelse med undtagelse af virksomhederne i bilag 1, må således alt andet lige betyde, at bilagets erhverv ikke på samme måde ville være konkurrencemæssigt ramt af elafgiften. Dette på grund af, at det må antages at have været SKATs opfattelse, hvilket også er tilfældet i dag, at bilagets virksomheder hovedsageligt måtte anses som havende et forbrug, der minder om forbruget i husholdningerne. Derfor ville bilagets virksomheder have en mindre afgiftsbelastning end de vareproducerende virksomheder. Yderligere må antages, at bilagets virksomheder ikke blev anset som værende i direkte konkurrence med udenlandske virksomheder, da disse ellers, alt andet lige, ville være omfattet af det anførte hensyn til virksomhedernes konkurrenceevne.

¹⁸⁹ LFF 1976-1977.2.14, s. 2, spalte 1, linje 21-24

¹⁹⁰ (TfS2005.385), s. 1, linje 23-25

Spørgsmålet er dog, hvorvidt dette også er tilfældet i dag, eller om en række af virksomhederne i bilaget i høj grad på lige fod med vareproducerende virksomheder i dag er i konkurrence med udenlandske virksomheder. Med andre ord er spørgsmålet således, om hensynet til konkurrencen med udlandet i dag kan benyttes som argument for at give godtgørelse til vareproducerende virksomheder, men samtidig udelukke de virksomhedstyper, der er omfattet af bilag 1, fra denne mulighed. Spørgsmålet opstår, da det fortsat af domstolene er et forhold, der bliver lagt vægt på ved fortolkningen af hvilke virksomheder, der hører under bilaget, hvilket blandt andet fremgår af dommene TfS 2003.916ØLD og SKM2008.670.LSR. Disse domme omhandler begge vurderingen af betegnelsen ”bureauer”, og det angives i dommene, at formålet med indførelsen af § 11, stk. 2, efter forarbejderne til bestemmelsen var at friholde de vareproducerende virksomheder for afgift, men i almindelighed ikke de virksomheder, der afsætter service- og tjenesteydelser, hvilket hovedsageligt var de såkaldt liberale erhverv.¹⁹¹

Fokus for denne analyse har været virksomhedstyperne ”forlystelser” og ”bureauer”, hvilket sammen med bilagserhvervene ”arkitekter”, ”reklame” og ”rådgivende ingeniører” i dag må betegnes som værende erhverv, der i høj grad på forskellige måder er i konkurrence med lignende virksomheder i udlandet. Samtidig har Danmark ændret sig fra et industrisamfund til et samfund, der i højere grad også består af virksomheder, der afsætter serviceydelser, og en række af erhvervene i bilag 1 er således erhverv, der har fået en meget mere fremtrædende rolle i Danmark, end de havde i 1979. Mange arkitekter, reklamevirksomheder og en række af de virksomheder, der bliver betragtet som ”bureauer”, er således erhverv, der er i stor udvikling, og det er erhverv, der samtidig med afsætning af ydelser indenfor Danmarks grænser, ligeledes er i stor konkurrence med udenlandske virksomheder om at afsætte ydelser til andre lande.

Den udvidelse, der gennem retspraksis er sket i forhold til hvilke virksomheder, der betragtes som værende ”bureauer” og dermed som værende afskåret fra godtgørelse af elafgift, har således medført, at en række virksomheder, på trods af at der udføres en aktivitet, som må betegnes som værende i konkurrence med udenlandske virksomheder, ikke kan få tilbagebetalt elafgiften for forbruget i forbindelse med disse aktiviteter.

For så vidt angår ”forlystelser”, er der tale om virksomheder, der ønsker at tiltrække både danske og udenlandske gæster. Der er således tale om virksomheder, som skal formå for det første at holde danskere hjemme i Danmark, så de besøger de danske forlystelser, og for det andet samtidig formå at tiltrække udenlandske gæster og dermed overgå de forlystelser, der er tættere på i disse personers

¹⁹¹ (TfS2003.916ØLD) s. 11, linje 23-25 fra neden + (SKM2008.670.LSR) s. 4, linje 20.24

hjemlande. I konkurrencen med udenlandske forlystelser er prisen for at besøge en forlystelse en af måderne, der kan konkurreres på, og denne pris vil alt andet lige blive forhøjet som følge af de afgifter, der skal betales for f.eks. forbrugt elektricitet. Dermed forringes forlystelsernes konkurrenceevne på grund af, at disse er angivet i bilag 1 og dermed er afskåret fra at opnå godtgørelse for elafgift.

Vedrørende de i afsnit 9.1.1 behandlede feriecentre med tilknyttede badelande oplyses det f.eks. i U.2007.232H, at markedsandelen for feriecentre/feriehotellerne A og C var ca. 65 % danskere og 35 % udlændinge, og for feriecenter B lå andelen ca. på henholdsvis 69 % danskere og 31 % udlændige.¹⁹² Feriehoteller/feriecentre er ikke ”forlystelser”, og hotel- og restaurantvirksomhed er, som tidligere nævnt i forarbejderne til ændringsloven af 1979, direkte undtaget fra at høre ind under bilag 1, men som hotelbranchen er udformet i dag, er etableringen af forskellige forlystelser i tilknytning til hoteller/centre en hyppigt forekommende ting. Dette er tilfældet, da aktiviteter som f.eks. badelande i dag udgør et væsentligt element i overvejelserne bag valget af ferieophold, og det oplyses ligeledes i U.2007.232H, at etableringen af aktiviteter og herunder badelande i A, B og C udelukkende var sket for at tiltrække overnattende gæster og dermed øge belægningen i lejlighederne/husene.¹⁹³ For at kunne tiltrække gæster fra både Danmark og udlandet er det således nødvendigt i dag at tilføje aktiviteter, der kan betegnes som ”forlystelser”, til det, der traditionelt bliver betragtet som hoteldrift, og som følge af, at der ikke kan opnås godtgørelse for elafgift, jf. § 11, stk. 2, for badelande, vil prisen på ophold i feriecentre/hoteller med sådanne tilknyttet alt andet lige blive højere, hvilket forringer disse feriecentres/feriehotellers konkurrenceevne i forhold til ophold i udlandet. Isoleret set er feriecentre samt forlystelser som f.eks. tivolier og forlystelsesparker i høj grad i konkurrence med udenlandske virksomheder med en aktivitet, der minder herom, og selvom det ved indførelsen af bilag 1 blev vurderet, at disse virksomheder ikke var vareproducerende og som følge heraf ikke var i konkurrence med udlandet, så er det ikke en vurdering, der i dag i samme grad kan begrunde, at ”forlystelser” er angivet i bilaget og dermed afskåret fra godtgørelse.

Afslutningsvis kan det isoleret set undre, at bilag 1 til elafgiftsloven bliver opretholdt, og at hensynet til de vareproducerende virksomheder fortsat bliver angivet som begrundelse for nægtelse af godtgørelse af elafgift til virksomheder omfattet af bilaget, når det fra lovgivers side i 2004 blev besluttet at ophæve det med bilag 1 identiske bilag til vandafgiftsloven netop af hensyn til blandt andet konkurrencen mellem virksomhederne.

¹⁹² (U.2007.232H) s. 4, spalte 1, linje 13-14 fra neden + spalte 2, linje 14-15

¹⁹³ (U.2007.232H) s. 4, spalte 2, linje 17-18 + linje 20-21 fra neden

10. KONKLUSION

På baggrund af ovenstående analyse kan det overordnet konkluderes, at retsstillingen vedrørende godtgørelse af elafgift for de af bilag 1 til elafgiftsloven omfattede erhverv er præget af uklarhed, hvilket bunder i flere momenter.

For det første bærer retsstillingen vedrørende bilag 1 præg af, at bilaget i forhold til samfundsudviklingen må betegnes som værende forældet, da tiden må siges at være løbet fra det oprindelige formål med at indføre det. Godtgørelsesordningen i § 11, stk. 1 blev indført for at beskytte vareproducerende virksomheder, da disse blev anset for at blive ramt hårdest af elafgiften og dermed for at være de virksomheder, der ville få forringet deres konkurrenceevne over for udenlandske virksomheder. Dette er et hensyn, der stadig i retspraksis henvises til i dag ved afgørelsen af, at en virksomhed ikke kan opnå godtgørelse af elafgift. Det angives af SKAT, at bilagets virksomheder er undtaget fra godtgørelse, da disse hovedsageligt har et forbrug, der minder om forbruget i husholdningerne, f.eks. rumvarme og belysning. Grundlæggende er dette tilfældet for størstedelen af bilagets virksomheder, men en lang række af disse virksomheder har i dag et så omfattende elektricitetsforbrug, blandt andet på grund af et betydeligt forbrug af edb og maskiner i tilknytning hertil, at der ikke på samme vis på denne baggrund kan foretages en opdeling af produktionsvirksomheder og bilagets erhverv, som der kunne i 1979. Når der opretholdes en fortolkning af bilaget ud fra det oprindelige formål med godtgørelsesordningen, sker der således en fortolkning, der ikke er i overensstemmelse med samfundsudviklingen, da virksomheder, der afsætter en form for serviceydelser, i dag udgør en betydelig del af det danske erhvervsliv, og stor del af dem er i konkurrence med udenlandske virksomheder, og da forbruget af elektricitet i disse virksomheder til driften af f.eks. computere udgør en betydelig faktor.

For det andet er retsstillingen i høj grad baseret på et upræcist regelgrundlag, da bilaget og forarbejderne ikke for hverken ”forlystelser” eller ”bureauer” indeholder præcise definitioner, der kan benyttes som fortolkningsbidrag. For så vidt angår ”forlystelser” er der for det første behov for en definition af, hvad der er afgørende for, om en aktivitet er omfattet af betegnelsen eller ej. Som forarbejderne er udformet i dag, virker det præget af tilfældigheder, hvad der betragtes som en ”forlystelse”, da badelande f.eks. er omfattet af bilaget, mens aktiviteter som f.eks. bowling ikke er. Mere specifikt for badelande tilhørende feriecentre og hoteller er der behov for en beskrivelse af hvilke elementer, der medfører, at svømme- og/eller badefaciliteter skal betragtes som et badeland, da det ikke i retspraksis specifikt er angivet, hvad der skal lægges vægt på ved vurderingen. En sådan beskrivelse er nødvendig, da billedet af sådanne faciliteter i dag er meget mangfoldigt, og f.eks. er

wellness og spa blevet meget udbredt i Danmark. I forhold til f.eks. wellness er det således nødvendigt for det første at få fastlagt holdepunkter for, hvorvidt sådanne faciliteter skal betragtes som en ”forlystelse”, og for det andet hvilke elementer sådanne steder må indeholde, uden at det skal defineres som et badeland.

For så vidt angår ”bureauer” er der behov for en uddybning af, hvad der præcist skal forstås ved ”virksomheder der afsætter servicefunktioner”, da denne definition, angivet af Told og Skat i 1984, ikke i betydelig grad har hjulpet til forståelsen af, hvad betegnelsen ”bureauer” reelt omfatter. Der bliver foretaget en meget bred fortolkning af, hvad der skal forstås ved et ”bureau” med henvisning til, at der afsættes service- og tjenesteydelser, og ifølge retspraksis vedrørende ”bureauer” og forarbejdernes eksempler på sådanne, er der sket en udvikling fra, at ”bureauer” hovedsageligt var virksomheder med formidling som aktivitet til, at betegnelsen omfatter virksomheder af mere servicepræget karakter, og til ligeledes at omfatte servicefunktioner med momenter af produktion. Denne udvikling efterlader et indtryk af, at der i dag skal være tale om reel kerneproduktion for, at der ikke er tale om ”bureauvirksomhed”, og der kan stilles spørgsmålstegn ved, om dette var hensigten ved indførelsen af bilag 1 i 1979. For at der ikke fortsat skal opstå denne tvivl om en specifik virksomheds aktivitet, er det nødvendigt, at der bliver lavet en specificering af de elementer, der indgår i vurderingen af virksomhedernes aktivitet i forhold til, om det skal betegnes som ”bureauvirksomhed” eller ej.

Det kan have betydelige økonomiske konsekvenser for en virksomhed at være omfattet af bilag 1, og da det er virksomhederne selv, der i første omgang skal vurdere, hvorvidt de er omfattet heraf, må det kritiseres, at der ikke fra lovgivers eller SKATs side er lavet mere specificerede definitioner af de forskellige betegnelser. Alt andet lige må det også være i SKATs interesse, hvis den betydelige tvivl, der er omkring bilaget, bliver formindsket således, at antallet af sager vedrørende problemstillingen bliver nedsat.

For det tredje må retspraksis vedrørende ”forlystelser” og ”bureauer” betegnes som værende ujævn, og der bliver ikke i de i analysen beskrevne domme angivet reelle fortolkningsbidrag, der kan benyttes i vurderingen af, om en virksomhed er omfattet af bilag 1 eller ej. Især vedrørende ”bureauer” er der tale om meget konkrete afgørelser, hvor der ikke bliver angivet elementer, der kan benyttes til at vurdere en specifik virksomheds aktivitet. Således bærer dommene generelt præg af, at der fra domstolens side mangler reelle vurderinger af de pågældende virksomheders aktivitet, og når bilagets anvendelsesområde er så bredt og præget af usikkerhed, som det er, kan det undre, at domstolene ikke i højere grad foretager en vurdering af den konkrete aktivitet for at få angivet elementer

i afgørelsen af, hvad der skal forstås ved bilagets betegnelser, således at der efterfølgende ikke vil forekomme tvivl i samme omfang.

Yderligere er der ikke i den i analysen beskrevne retspraksis vedrørende ”forlystelser” og ”bureauer” anvendt en konsekvent metode ved vurderingen af en virksomheds aktiviteter i situationer med kombineret anvendelse. Således er der både anvendt en helhedsvurdering af nogle virksomheder og en opdeling af aktiviteter i andre, og på trods af, at der i de nyeste domme sker en opdeling af aktiviteterne ved vurderingen af godtgørelse, og dette således kan antyde, at det er denne vurderingsmetode, der vil blive anvendt fremover, må det kritiseres, at der ikke er blevet foretaget en mere konsistent vurdering af virksomhederne, da den valgte vurderingsmåde er afgørende for, om der kan opnås delvis godtgørelse.

Der er således flere uklare elementer i forhold til forståelsen og fortolkningen af bilag 1 til elafgiftsloven. Yderligere opstår spørgsmålet om, hvad der ligger til grund for, at bilag 1 i dag bliver opretholdt, når det i 2004 blev besluttet at ophæve det identiske bilag til vandafgiftsloven blandt andet af hensyn til konkurrencen for bilagets virksomheder. Det er ikke i dag i samme grad muligt at lave den skarpe opdeling mellem vareproducerende virksomheder og bilagets erhverv på baggrund af hensynet til konkurrenceevnen i forhold til udenlandske virksomheder, da en række af bilagets erhverv i dag i høj grad konkurrerer med udlandet. Det virker ligeledes usamtidigt at sammenligne forbruget af elektricitet i bilagets erhverv med forbruget i private husholdninger uden samtidig at tage hensyn til udviklingen inden for blandt andet forbruget af edb og lignende maskiner. Når bilag 1 fortsat opretholdes på trods af disse forhold, kan det således antyde, at det er fiskale hensyn, der ligger til grund for, at bilag 1 ikke, ligesom bilaget til vandafgiftsloven, er blevet ophævet, og at det således opretholdes for ikke at miste indtægten til statskassen.

11. SUMMARY

Danish energy taxes are designed to reduce consumption of environmentally harmful energy sources. These taxes are comprised of taxes on electricity, petroleum products, natural gas, coal and coke.

Initially, the electricity tax is imposed on all consumption of electricity, but in §11, subsection 1 of the Electricity Tax Act it is specified that VAT registered companies can recover tax on electricity consumed in the operation of business in so far as input VAT is deductible.

Reimbursement of tax on electricity is not possible for a number of companies listed in the appendix to the Electricity Tax Act, introduced in 1979.

Appendix 1 is titled “List of VAT registered companies, whose sale of services does not provide for recovery of electricity tax, see § 11 paragraph 2” and specifies the following companies:

Lawyers, architects, agencies (including security agencies, marriage agencies), the entertainment business, including theatre, cinema performances and more., land surveyors, brokerage firms, advertising agencies, public accountants and consulting engineers.

According to § 11 paragraph 2, these companies cannot reclaim the tax paid in connection with the operation of business. The primary reason for the exemption of these particular companies, described as “mainly professional services” is indicated by SKAT (the Danish government body responsible for collecting taxes and duties) that the energy consumption in these companies is mainly considered equivalent to the consumption in private households, such as heating.

The focal point of this thesis is on “entertainment business” and “Agencies” because in connection with these two types a number of cases have arisen concerning whether or not a specific company falls under these categories. The issue concerning the entertainment business is expressed in cases concerning holiday centres with associated water parks. The holiday centres consider these water parks an integral part of hotel operations, and thus an activity eligible for reimbursement. Conversely, the tax authorities consider them as separate attractions included in Appendix 1, and thus denied reimbursement for the electricity consumed in this activity.

The issue concerning “Agencies” contains several elements including under which conditions a company can be considered an “Agency”, whether a business activity can be divided if activities are also carried out that may be considered eligible for reimbursement, and why IT agencies are not included in the list in Appendix 1.

As to whether a company can be considered an “Agency”, the legislative material of the electricity tax act deems it essential that the company sells services. Therefore, judicial rulings generally also attach crucial importance to this particular. So if the fundamental activity of the company is providing services, current judicial decisions consider it an “Agency”, despite the fact that the specific type of company isn’t mentioned in the legislative material of the appendix.

For a company not to be considered an ”agency”, judicial decisions emphasize whether the company concerned has a large volume of mechanical equipment, as this could lead to the company being considered a goods-producing company but the assessment is not clear.

As for IT agencies, there are no judicial decisions that specify why these particular agencies are not included in the appendix. It must be assumed, though, that it is mainly due to pressure from “Erhvervenes Skatteseekretariat” during the introduction of the appendix that IT agencies are exempt from tax. As the exemption of IT agencies is an exception to the rule that ”agencies” cannot get reimbursement, Jurisprudence uses a very restrictive definition of the term “IT agency”.

One may question why the appendix is kept in force, especially because it seems hopelessly outdated considering the original purpose. The argument about indemnifying goods-producing companies due to foreign competition cannot stand alone at present. A number of businesses in the appendix are facing foreign competition, and are therefore just as impeded by the electricity tax as goods-producing companies would have been. This is further supported by the surge in electricity consumption in these companies due to increased use of computers etc. thus making it a moot argument that electricity consumption should be equivalent to private households.

12. LITTERATUR

1. Lovgivning

Lovforslag:

LFF 1976-1977.2.14

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LFF1976-1977_2_14&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

LFF 1978-1979.1.230

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LFF1978-1979_1_230&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

LFF 1992-1993.1.303

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LFF1992-1993_1_303&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

LFF 2004-2005.1.124

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LFF2004-2005_1_124&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

Betænkninger:

LFB 1976-1977.2.13-16

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LFB1976-1977_2_13-16&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

LFB 1992-1993.1.303

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LFB1992-1993_1_303&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

2. Bøger

(Dekov, Engsig 2010)

- Erik Dekov og John Engsig, Moms, Energi, Lønsum – en lærebog om afgifter, 3. udgave, 1. oplag, Thomson Reuters professionel A/S, 2010

(Lund, Frandsen m.fl. 1998)

- Den Store Danske Encyklopædi, bind 12, Latin-Marsk, Gyldendal, 1998

(Skatteministeriet 2000)

- Skatteministeriet, Grønne afgifter – sætter pris på miljøet, 1. oplag, Skatteministeriet, 2000

3. Artikler:

TfS 1998,525: Lov om elektricitetsafgift

- Af momskonsulent Søren Engers

TfS 2005, 385: Står bilaget til elafgiftsloven for forfald?

- Af cand. merc. jur. Lone Gjørret

4. SKAT-meddelelser

SKM2008.462.SKAT

- <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1758073>

5. Internetsider

(www.ft.dk)

- <http://www.ft.dk/samling/20041/lovforslag/1124/behl/22/forhandling.htm?startItem=#nav>

6. Domme

TfS 1999.904LSR

- <http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=TFS19990904&crumb-action=append&crumb-label=U.2001.2280H+Markedsanalysevirksomhed+ikke+berettiget+til+at+f%C3%A5+tilbage+betalt+elafgift+og+kuldioxidafgift.&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3Di7E61672C3C4DBB0DE040DF0A17653E20>

U.2001.2280H

- <http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?srguid=ia744d04f0000013025e38c5884aca189&docguid=i7E61672C3C4DBB0DE040DF0A17653E20>

SKM2003.428.LSR

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=LSR2003_2_6_1612_0026&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

TfS 2003.916ØLD

- http://sog.magnus.dk/tigerdyr/DOCView/mi_afg_ovl_2003_15329

SKM2004.226.VLR

- <http://www.skat.dk/pdf.ashx?pdfurl=http%3a%2f%2fwww.skat.dk%2fSKAT.aspx&3foId%3d205772%26vId%3d0>

SKM2005.38.VLR

- http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?stid=dk-doclink&doclink=VL2004_B_1136_03&crumb-action=append&crumb-label=&crumb-uri=%2Fapp%2Fdocument%3Fdocguid%3D

SKM2005.394.HR

- <http://www.skat.dk/pdf.ashx?pdfurl=http%3a%2f%2fwww.skat.dk%2fdisplay.aspx%3foId%3d341934%26vId%3d0>

U.2007.232H

- <http://jura.thomsonreuters.dk/app/document?srguid=ia744d04f0000013025e38c5884aca189&docguid=i7E61672C2643BB0DE040DF0A17653E20>

SKM2007.562.VLR

- <http://skat.dk/pdf.ashx?pdfurl=http%3a%2f%2fwww.skat.dk%2fdisplay.aspx%3foId%3d1659650%26vId%3d0>

SKM2008.670.LSR

- <http://skat.dk/pdf.ashx?pdfurl=http%3a%2f%2fwww.skat.dk%2fSKAT.aspx%3foId%3d1778123%26vId%3d0>

7. Andet

Forsidefoto:

- iStock

13. Oversigt over bilag

1. Bilag 2 til ændringsloven af 1979, indeholder kommentar fra Erhvervenes Skatteseekretariat
2. Bilag 13 til ændringsloven af 1979, indeholder spørgsmål 5 og svaret herpå
3. Bilag 22 til ændringsloven af 1979, indeholder spørgsmål 17 og svaret herpå
4. Bilag 6 til vandafgiftsloven af 1993, indeholder spørgsmål 17 og svaret herpå
5. Bilag 13 til vandafgiftsloven af 1993, indeholder spørgsmål 6, 11 og 12 og svarene herpå