

Udskriftsdato: 30. december 2025

SKR nr 9943 af 18/04/2023 (Gældende)

Styresignal - tilbagebetaling af energiafgifter - præcisering af praksis for idrætshaller, udstillingshaller, forsamlingshuse og medborgerhuse m.v. - skærpelse af praksis for feriehoteller, feriecentre m.v.

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0141796

Styresignal - tilbagebetaling af energiafgifter - præcisering af praksis for idrætshaller, udstillingshaller, forsamlingshuse og medborgerhuse m.v. - skærpelse af praksis for feriehoteller, feriecentre m.v.

SKM2023.179.SKTST

1. Baggrund for en præcisering og en skærpelse af praksis vedrørende udlejning af fast ejendom

Styresignalet vedrører rækkevidden af reglerne om godtgørelse (tilbagebetaling) af energiafgift til virksomheder i elafgiftsloven, gasafgiftsloven, kulafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven (under ét kaldet for energiafgiftslovene).

Styresignalet indeholder to elementer, som angår udlejning af fast ejendom. Der er tale om dels en præcisering af praksis og dels en skærpelse af praksis.

1.1 Præcisering af praksis - idrætshaller og svømmehaller m.v.

Styresignalet angår på dette punkt idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivilligt registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom.

Det er nævnt i afsnit E. A. 4.6.12.2 i Den juridiske vejledning 2023-1, at disse virksomheder kan få godtgjort afgifterne af el, olie, gas og kul, som anvendes til belysning, opvarmning mv.

Denne tekst må isoleret set anses for at være upræcis, da den kan give indtryk af, at disse virksomheder kan opnå godtgørelse uden at lovgivningens betingelser for, at der kan ydes godtgørelse til momsregistrerede virksomheder, skal være opfyldt. Der er derfor behov for en præcisering af praksis. Præciseringen er beskrevet i dette styresignal.

1.2 Skærpelse af praksis - feriehoteller, feriecentre og lignende

Styresignalet angår på dette punkt feriehoteller, feriecentre og lignende, som har momspligtig udlejning af værelser, lejligheder mv.

Det fremgår af afsnit E. A. 4.6.12.2 i Den juridiske vejledning 2023-1, at feriehoteller, feriecentre og lignende i lighed med hoteller, moteller mv. kan opnå godtgørelse af afgift af elektricitet, der er forbrugt i forbindelse med den momspligtige udlejning af værelser, lejligheder mv., og at det i den forbindelse er uden betydning, hvis de opkræver særskilt betaling for elforbruget.

I henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 er det en betingelse for, at en momsregistreret virksomhed kan ydes godtgørelse af afgift af elektricitet, at virksomheden er forbruger af elektriciteten.

For så vidt angår feriehoteller, feriecentre og lignende kan de ikke anses for at opfylde bestemmelsens betingelser for godtgørelse, i det omfang de opkræver særskilt betaling af gæster for elforbruget i forbindelse med momspligtig udlejning af værelser, lejligheder mv. Der er derfor behov for en skærpelse af praksis. Skærpelsen er beskrevet i dette styresignal.

2. Det retlige grundlag

Love

Gasafgiftsloven, kulafgiftsloven og mineralolieafgiftsloven

Nedenfor er vist uddrag af gasafgiftsloven:

"§ 10. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1) af virksomhedens mængde af forbrugt afgiftspligtigt gas, (...).

Stk. 2. Afgiften efter stk. 1 tilbagebetales i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift for gas og varme. (...)

Stk. 4. Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand (...)."

Tilsvarende bestemmelser fremgår af kulafgiftslovens § 8 og mineralolieafgiftslovens § 11.

Elafgiftsloven

Nedenfor er vist uddrag af elafgiftsloven:—"§ 11. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan (...) få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling.

(...)

Stk. 5. Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 (...) i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet eller varme."

Forarbejder

Elafgiftslovens § 11, stk. 1 fik sin nugældende ordlyd med lov nr. 104 af 13. februar 2018. Nedenfor er vist uddrag af bemærkningerne til det bagvedliggende lovforslag nr. 122 fremsat den 20. december 2017. Uddraget viser lovgivers forståelse af, hvem der er forbruger af elektricitet efter elafgiftslovens § 11, stk. 1:

"2. Lovforslagets indhold

2.1. Lempelser i elafgiften for campingpladser og lystbådehavne

(...)

2.1.2. Lovforslaget—Det foreslås, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret campingplads forsyner sine gæsters medbragte campingvogne m.v. med uden særskilt betaling, anses for at være forbrugt af campingpladsen.

Det foreslås ligeledes, at den afgiftspligtige elektricitet, som en momsregistreret lystbådehavn forsyner sine lejeres medbragte lystbåde med uden særskilt betaling, anses for at være forbrugt af lystbådehavnen.

I den omfattede situation sælger campingpladsen en samlet ydelse til gæsterne bestående af en pakke af oplevelser, hvori indgår brug af pladsens faciliteter, herunder adgang til at bruge el. Denne el til medbragte campingvogne m.v. indgår som en integreret del af denne samlede og samlet prissatte ydelse til gæsterne. Det tilsvarende gælder for lystbådehavne i den omfattede situation. Derfor har det omfattede forbrug af elektricitet karakter af virksomheders erhvervsmæssige elforbrug.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

(...)

Landsskatteretten har i SKM2016. 361 taget stilling til, hvorvidt el forbrugt af campister i egne campingvogne skal betragtes som forbrugt af campingpladsen eller campisten. (...) Det følger (...) af Landsskatterettens praksis, at elektricitet, der forbruges af campister i egne campingvogne, ikke kan betragtes som forbrugt af campingpladsen.

Der er tidligere lovgivet specifikt vedrørende campingpladsers mulighed for godtgørelse af elafgift i de situationer, hvor elektricitet leveres til gæsternes egne campingvogne.

Der blev således ved § 8, stk. 10, i lov nr. 444 af 10. juni 1997 fastsat, at campingpladser i perioden frem til den 31. december 1997 kunne få tilbagebetalt afgiften af elektricitet, der blev leveret til campingvogne, selv om disse ikke tilhørte virksomheden. Af bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende - 1996-97 - tillæg A, bind VI, side 4556) fremgår, at bestemmelsen præciserer, at elektricitet forbrugt af den momsregistrerede campingplads ikke omfatter elektricitet leveret til campisternes vogne.

Efter gældende ret har campingpladser således ikke mulighed for at få tilbagebetalt afgift af elektricitet, der leveres til gæsternes egne campingvogne, og det er nødvendigt at ændre lovgivningen, såfremt denne praksis skal ændres. Tilsvarende praksis gælder vedrørende tilbagebetaling af afgift af elektricitet, der leveres til lystbådehavnes gæsters medbragte lystfartøjer, hvor der er tale om en tilsvarende situation.

Det foreslås i § 1, nr. 1, at den afgiftspligtige elektricitet, som udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling, skal betragtes som forbrugt af henholdsvis udlejer af havneplads og udlejer af campingpladsen. (...) Det er en betingelse for tilbagebetaling, at virksomheden forsyner sine kunders medbragte lystfartøjer eller medbragte campingenheder og køretøjer med elektricitet uden særskilt betaling herfor. Dette indebærer, at gæsternes betaling ikke må afhænge af, hvor meget elektricitet den enkelte gæst har forbrugt under opholdet.

(...) Indkøber en virksomhed el, som ikke er til dens egen forbrug, men til videresalg, er denne el ikke omfattet af elafgiftslovens regler om tilbagebetaling af elafgift. (...)"

Administrative afgørelser

SKM2021. 68. SR

SKM2021. 68. SR vedrørte en anmodning om et bindende svar, hvormed spørger ønskede at få bekræftet, at spørger var forbrugeren af elektricitet. Spørger leverede ydelser, inklusive elektricitet, med relation til dens sendemaster. Spørgers kunder havde deres transmitter-udstyr tilkoblet antenneudstyr anbragt i spørgers master.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse:

"Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger skal anses som forbruger af elektriciteten og dermed er berettiget til godtgørelse af elafgift i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 for elektricitet forbrugt ved

kunders adgang til elinstallation m.v. i forbindelse med Spørgers levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne.

Begrundelse

Før lov nr. 104 af 13. februar 2018 havde elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 denne ordlyd:

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

1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet,

(...)."

I kraft af lov nr. 104 af 13. februar 2018, som rummer den seneste ændring af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, fik bestemmelsen denne ændrede ordlyd:

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

1) af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling,

(...)."

Skattestyrelsen lægger til grund, at Spørger er momsregistreret, at Spørger ikke har aktiviteter, der er omfattet af elafgiftslovens bilag 1, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 2, og at momsen af Spørgers indkøb af elektricitet er momsfradragsberettiget som indgående moms, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 15.

(...)

Det er oplyst, at Spørger leverer masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne, hvilket har til formål, at kundernes udstyr skal fungere. Spørger yder i den forbindelse kunderne adgang til sin elinstallation m.v.

Det er oplyst, at Spørger har valgt, at der ikke skal opsættes målere til måling af elforsyningen til den enkelte kunde, fordi omkostningerne til installationen, separate målinger og den øvrige aktivitet i forbindelse med måling vil være meget store sammenlignet med værdien af elektriciteten.

Det er endvidere oplyst, at et angivet fast forbrug af elforsyningen, som vil fremgå af Spørgers fakturaer til kunderne for en periode, vil være baseret på et estimeret forbrug af elektricitet hos den enkelte kunde, som ikke justeres mængdemæssigt og/eller prismæssigt for perioden. Det fakturerede elforbrug til kunderne udgør en oplysning om et aftalt fast omkostningselement, som skal indgå i den samlede pris for Spørgers ydelser til kunden. Det er således forudsat, at elforsyningen sker for Spørgers regning og risiko.

Nogle af kunderne, som denne anmodning vedrører, har udstyr i Spørgers bygninger og anvender derved Spørgers tekniske installationer. Betalingen herfor udgør et fast årligt beløb og dækker elektriciteten, men også en form for bidrag til den løbende vedligeholdelse af Spørgers tekniske installationer. Størrelsen på bidraget til den løbende vedligeholdelse afhænger af forbruget af elektricitet.

Spørger har i sit høringssvar ikke bekræftet, at størrelsen på bidraget til den løbende vedligeholdelse afhænger af forbruget af elektricitet i den forstand, at bidraget alene justeres fremadrettet ud fra den samlede elforsyning til kunderne, og at der således ikke sker justeringer bagudrettet.

Desuden er det oplyst, at der ikke sker fakturering af afgiftsbeløb vedrørende elektricitet til kunderne.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at Spørgers levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice sammen med adgang til elforsyning udgør en samlet ydelse til Spørgers kunder, hvor der ved betalingen ikke sker særskilt betaling for elektricitet.

Dette omfatter dog ikke situationer hvor kunders betaling helt eller delvist kan ændres/justeres bagudrettet på baggrund af det faktiske forbrug, da det reelt svarer til og kan sidestilles med, at der kan ske særskilt betaling for elektriciteten.

På grundlag af den forståelse af, hvem der er forbruger af elektricitet, som ligger til grund for nævnte ændring af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 med lov nr. 104 af 13. februar 2018, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger skal anses for at være forbruger af elektricitet forbrugt ved kunders adgang til elinstallation m.v. i forbindelse med den beskrevne levering af masteindplacering, husning og vedligeholdelsesservice til kunderne, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Dette omfatter dog ikke al elektricitet, som vedrører situationer, hvori kunders betaling kan ændres/justeres bagudrettet på baggrund af det faktiske forbrug eller andre forhold vedrørende elektriciteten, herunder prisændringer, da dette reelt svarer til og kan sidestilles med, at kunderne betaler særskilt for elektriciteten.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

SKM2020. 13. SR

SKM2020. 13. SR vedrørte en anmodning om et bindende svar om, i hvilket omfang spørgeren, som drev en campingsplads, var forbruger af elektricitet og dermed berettiget til godtgørelse af elafgift af elektricitet til campister.

Forskellige uddrag af det bindende svar vedrørende spørgsmål 2, 3 og 5:

"Spørgsmål

(...)

[Spørgsmål] 2.

Kan Skatterådet bekræfte, at spørger har adgang til elafgiftsgodtgørelse for elektricitet anvendt i fastligger-campisters medbragte campingenheder efter elafgiftslovens § 11 e, stk. 2, hvis campisten først vælger strømpakke ved afslutningen af opholdet for så vidt, angår elektricitetsforbruget indeholdt i den/de valgte strømpakker?

(...)

Skatterådet traf beslutning om, at der svares "nej" til spørgsmål 2 med nedenstående begrundelse.

Skatterådet finder, at fastligger-campistens mulighed for at vælge mellem de i anmodningen påtænkte strømpakker ved afslutningen af opholdet reelt svarer til og kan sidestilles med, at campisten betaler direkte efter målt forbrug.

(...)"

"Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

(...)

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at spørger ikke har adgang til elafgiftsgodtgørelse for et eventuelt merforbrug af elektricitet udover den afregnede via den/de af fastligger-campister valgte strømpakker, når merforbruget afregnes særskilt efter måling, jf. elafgiftslovens § 11 e, stk. 2.

Begrundelse

Godtgørelse efter elafgiftslovens § 11 e, stk. 2 forudsætter, at betingelsen for tilbagebetaling af afgift i elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 er opfyldt.

Det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, at virksomheder kan få tilbagebetalt elafgift af den af virksomheden forbrugte elektricitet, herunder den elektricitet, som udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling.

Der henvises i den forbindelse til afsnit 2.1.2. under de almindelige bemærkninger til lovforslaget, hvoraf det fremgår, at de nye regler om elafgiftsgodtgørelse for campingpladser gælder for situationer, hvor campingpladsen sælger en samlet ydelse til gæsterne bestående af en pakke af oplevelser, hvori indgår brug af pladsens faciliteter, herunder adgang til at brug el.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den omhandlede transaktion med afregning af merforbrug af strøm har karakter af et separat salg af elektricitet til campister.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "ja".

(...)

Spørgsmål 5

Såfremt spørgsmål 4 besvares bekræftende, ønskes det også bekræftet, at spørger ikke har adgang til elafgiftsgodtgørelse for et eventuelt merforbrug vedrørende turist-campister udover det i det faste dagsbeløb indeholdte forbrug på X kWh/Y kWh, når merforbruget afregnes særskilt efter måling, jf. elafgiftslovens § 11 e, stk. 2.

Begrundelse

Der gives nedenfor samme type begrundelse som den begrundelse, der blev givet ved besvarelsen af spørgsmål 3. De X kWh/Y kWh i forhold til dagsprisen inkl. X kWh/Y kWh anses i den forbindelse for at være to strømpakker.

Godtgørelse efter elafgiftslovens § 11 e, stk. 2 forudsætter, at betingelsen for tilbagebetaling af afgift i elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 er opfyldt.

Det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, at virksomheder kan få tilbagebetalt elafgift af den af virksomheden forbrugte elektricitet, herunder den elektricitet, som udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling.

Der henvises i den forbindelse til afsnit 2.1.2. under de almindelige bemærkninger til lovforslaget, hvoraf det fremgår, at de nye regler om elafgiftsgodtgørelse for campingpladser gælder for situationer, hvor campingpladsen sælger en samlet ydelse til gæsterne bestående af en pakke af oplevelser, hvori indgår brug af pladsens faciliteter, herunder adgang til at bruge el.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at transaktionen med afregning af det omhandlede merforbrug af strøm har karakter af et separat salg af elektricitet til campister.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "ja".

Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og begrundelse vedrørende spørgsmål 3 og 5.

3. Gældende praksis

Den juridiske vejledning 2023-1

Uddrag:

"E. A. 4.6.1.1 Regler og formål

Hovedregel

Momsregistrerede virksomheder kan som hovedregel opnå hel eller delvis godtgørelse af energiafgift af energiprodukter (gas, kul og mineralolie). Endvidere kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel opnå hel godtgørelse af energiafgiften af elektricitet. Energiprodukter og elektricitet skal forbruges i virksomheden, og virksomheden skal have fradragsret for moms af indkøb. Der gælder således både et forbrugskriterium og et krav om fradragsret for moms.

Det er således en grundlæggende forudsætning for godtgørelse, at det er den momsregistrerede virksomhed, der er forbruger af energien, som er pålagt afgift. En ejendomsudlejer, der indkøber energi og videresælger energien i form af f.eks. varme til en lejer, kan således ikke anses som forbruger af energien. (...)

E. A. 4.6.12.2 Udlejning af fast ejendom

Indhold

Dette afsnit handler om godtgørelse af energiafgifter i forbindelse med udlejningsvirksomhed.

(...)

Idrætshaller, forsamlingshuse mv.

I 1988 udtalte den daværende skatteminister, at idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivillig registreret efter momsloven for

udlejning af fast ejendom, kan få godtgjort afgifterne af olie, el, gas og kul, som anvendes til belysning, opvarmning mv.

Feriecentre og lignende

Feriehoteller, feriecentre og lignende kan i lighed med hoteller, moteller mv. opnå godtgørelse af energiafgift af elektricitet, der er forbrugt i forbindelse med den momspligtige udlejning af værelser, lejligheder mv.

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

4. En præcisering og en skærpelse af praksis vedrørende udlejning af fast ejendom

4.1 Præcisering af praksis for idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse

Det er nævnt i afsnit E. A. 4.6.12.2 i Den juridiske vejledning 2023-1, at idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivilligt registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom, kan få godtgjort afgifterne af el, olie, gas og kul, som anvendes til belysning, opvarmning mv.

Denne tekst må isoleret set anses for at være upræcis, da den kan give indtryk af, at disse virksomheder kan ydes godtgørelse uden at lovgivningens betingelser for, at der kan ydes godtgørelse til momsregistrerede virksomheder, skal være opfyldt.

Det fremgår af regler i elafgiftslovens § 11, gasafgiftsloven § 10, kulafgiftslovens § 8 og olieafgiftsloven § 11, at der gælder betingelser for, at der kan ydes godtgørelse af energiafgift til momsregistrerede virksomheder. Disse regler gælder således også for idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivilligt registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom.

Det fremgår endvidere andetsteds i Den juridiske vejledning 2023-1 end E. A. 4.6.12.2., at momsregistrerede virksomheder skal opfylde lovgivningens betingelser for, at der kan ydes godtgørelse. Det er således nævnt i afsnit E. A. 4.6.1.1., at der gælder både et forbrugskriterium og et krav om fradragsret for moms.

På dette grundlag præciseres det, at det er en forudsætning for, der kan ydes godtgørelse af afgifter på el, olie, gas og kul til idrætshaller, svømmehaller, udstillingshaller og udstillingscentre samt forsamlingshuse og medborgerhuse, der er frivilligt registreret efter momsloven for udlejning af fast ejendom, at de opfylder betingelserne i energiafgiftslovene for, at der kan ydes godtgørelse til momsregistrerede virksomheder. For at kunne få godtgørelse skal virksomhederne således bl.a. opfylde forbrugskriteriet og kravet om fradragsret for moms af indkøbet af den pågældende el og de pågældende afgiftspligtige brændsler.

4.2 Skærpelse af praksis for feriehoteller, feriecentre og lignende

Det fremgår af afsnit E. A. 4.6.12.2 i Den juridiske vejledning 2023-1, at feriehoteller, feriecentre og lignende i lighed med hoteller, moteller mv. kan opnå godtgørelse af energiafgift af elektricitet, der er forbrugt i forbindelse med den momspligtige udlejning af værelser, lejligheder mv., og at det er uden betydning, om der opkræves særskilt betaling for elforbruget.

Der er tale om momspligtig korttidsudlejning af værelser, som dermed ikke er omfattet af momsfritagelsen for udlejning af fast ejendom i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Det omhandlede forbrug af elektricitet er karakteriseret ved, at det udgør en integreret del af korttidsudlejningen.

I henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 er det en betingelse for, at en momsregistreret virksomhed kan ydes godtgørelse af afgift af elektricitet, at virksomheden er forbruger af elektriciteten. Denne betingelse kaldes for forbrugskriteriet. Bestemmelsen med forbrugskriteriet har denne ordlyd:

"§ 11. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan (...) få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, herunder den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af havneplads forsyner sine lejeres medbragte lystfartøjer med uden særskilt betaling, og den afgiftspligtige elektricitet, som en udlejer af campingplads forsyner sine lejeres medbragte campingenheder og køretøjer med uden særskilt betaling."

Bestemmelsen fik denne ordlyd med lov nr. 104 af 13. februar 2018.

Elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med forarbejderne til ændringen af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 med lov nr. 104 af 13. februar 2018 indebærer, at hvis en udlejer af fast ejendom leverer en samlet tjenesteydelse til en kunde, hvor elektriciteten udgør en integreret del af tjenesteydelsen, men hvor tjenesteydelsen ikke er samlet prissat, fordi der opkræves særskilt betaling for elforbruget, kan virksomheden ikke anses for at opfylde forbrugskriteriet.

Dette bekræftes af SKM2021. 68. SR for så vidt som, at en virksomhed, som leverede ydelser, inklusive elektricitet, med relation til kunders benyttelse af dens sendemaster, ikke opfyldte forbrugskriteriet for elektricitet, hvis kundernes betaling for elektricitet kunne ændres/justeres bagudrettet på baggrund af det faktiske forbrug eller andre forhold vedrørende elektriciteten, herunder prisændringer, da dette reelt svarede til og kunne sidestilles med, at kunderne betalte særskilt for elektriciteten.

Dette er endvidere i overensstemmelse med SKM2020. 13. SR for så vidt som, at en campingplads ikke opfyldte forbrugskriteriet i tre situationer, idet de påtænkte dispositioner betød, at der opkrævedes særskilt betaling for campistens elforbrug.

På den baggrund kan et feriehotel, et feriecenter eller lignende ikke anses for at være forbrugeren af elektricitet, som er anvendt i forbindelse med momspligtig udlejning af værelser, lejligheder mv., hvis der opkræves særskilt betaling for elforbruget.

Den hidtidige praksis for de omhandlede feriehoteller, feriecentre og lignende om, at det er uden betydning for deres godtgørelse af elafgift, hvis der opkræves særskilt betaling for elforbruget, kan derfor ikke opretholdes og skal således ændres. Denne ændring indebærer en skærpelse praksis.

5. Gyldighed

Præciseringen og skærpelsen af praksis, som er beskrevet i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2023-2 i afsnit E. A. 4.6.12.2.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit A. A. 7.1.5, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksis med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver virksomhederne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.

Den skærpede praksis, som er beskrevet i styresignalet for feriehoteller, feriecentre og lignende, træder i kraft 6 måneder efter tidspunktet for offentliggørelsen af dette styresignal.

Styresignalet ophæves 6 måneder efter offentliggørelsen af styresignalet.

Skatteministeriet, den 18. april 2023

JEPPE BRUUS