

Udskriftsdato: 1. januar 2026

AFG nr 9538 af 25/06/2024 (Gældende)

Elafgift - Godtgørelse af elektricitet - Ladestandere til elbiler

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1330741

Elafgift - Godtgørelse af elektricitet - Ladestandere til elbiler

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger, en kommune, kan opnå elafgiftsgodtgørelse vedrørende eget elforbrug til opladning af el-biler i den kommunale hjemmepleje efter reglerne i den midlertidige særordning i § 21, stk. 1 og 2, i lov nr. 1353 af 21. december 2012 med senere ændringer (særordningen for elbiler).

Spørger opfylder ikke kriterierne for at være en virksomhed som foretager erhvervsmæssig opladning af elbiler, og er ikke berettiget til godtgørelse i henhold til særordningen.

Spørgers aktivitet må betragtes som ikke-erhvervsmæssig virksomhed vedrørende den kommunale hjemmepleje, som kommunen foretager i sin egenskab af offentlig myndighed.

Dette er i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivet, jf. art. 11, stk. 1, 3. punktum. Af denne bestemmelse fremgår, at bl.a. kommuner ikke betragtes som erhvervsmæssige enheder, for så vidt angår aktiviteter eller transaktioner som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.

Skatterådsmøde 25. juni 2024 - SKM2024.373.SR

Spørgsmål

1. Det ønskes bekræftet, at spørger kan opnå elafgiftsgodtgørelse vedrørende eget elforbrug til opladning af el-biler i hjemmeplejen efter reglerne i den midlertidige særordning i § 21, stk. 1 og 2 i lov nr. 1353 af 21. december 2012 med senere ændringer.
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan retten til godtgørelse opretholdes, hvis der til aflæsning af det konkrete forbrug af el er anvendt måling fra en hovedmåler, som udelukkende måler el forbrugt på ladestandere, og ikke individuel aflæsning af målere installeret i hver enkelt ladestander?

Svar

1. Nej
2. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Kommunen, som er momsregistreret, driver den kommunale hjemmepleje, hvor der ydes forskelligartede ydelser til borgere i kommunen.

De ydelser, der bl.a. leveres af den kommunale hjemmepleje, omfatter ydelser indenfor personlig pleje og omsorg, herunder ydelser såsom rengøring, tøjvask og lignende.

Til leveringen af disse ydelser, har kommunen erhvervet xx el-biler, som anvendes til hjemmeplejepersonalets transport til og fra hjemmeplejen og ud til borgerne.

Bilerne bliver opladt via xx kommunalt ejede el-ladestandere, som er opstillet på kommunens ejendom, og forbruget afregnes direkte med kommunens forsyningsleverandør Nordenergi.

Konkret foregår forbruget ved, at alle xx ladestandere, der er opstillet x steder, er opkoblet til to hovedmålere, der ikke bruges til andre formål end ladestandere.

Kommunens forsyningsselskab kan endvidere løbende indrapportere forbrugsdata til platformen "Eloverblik", der drives af Energinet. Det er herigennem muligt for kommunen at generere opgørelser ned til månedsbasis over det faktiske forbrug til ladestandere.

Leveres den kommunale hjemmepleje mod vederlag?

Der er i lovgivningen mulighed for at opkræve vederlag i form af takstfastsatte gebyrer for de ydelser, der leveres af den kommunale hjemmepleje. Disse vederlag er omfattet af serviceloven og vil være momsfrie.

Der er ikke kendskab til at dette faktisk sker hos spørger.

Den kommunale hjemmepleje omfatter ydelser indenfor personlig eller praktisk assistance, herunder f.eks. rengøring, tøjvask, indkøb af dagligvarer eller lignende. Ydelserne leveres med hjemmel i servicelovens § 83.

De ydelser som hjemmeplejen leverer, er omfattet af den såkaldte fritvalgsordning. Det betyder at borgerne selv kan vælge om de vil have hjemmehjælp fra Y Kommune eller andre private leverandører.

Kommunen får vederlag i hjemmeplejen, hvis borgere fra andre kommuner får hjemmepleje hos Y Kommune, når de er på besøg i kommunen.

I den forbindelse udføres hjemmeplejen af spørger mod vederlag, da der efterfølgende sendes en faktura (mellemkommunal afregning) til hjemkommunen. Faktura sendes uden moms.

De private leverandører af de samme ydelser er momspligtige heraf.

Anvendes elbilerne til andet end kommunal hjemmepleje?

Personalet i hjemmeplejen betaler efter vores oplysninger til en kaffeordning (momspligtig).

Hvis der som led i administrationen af denne ordning skal sættes penge i banken eller lignende i forbindelse med denne kaffeordning, har kommunen oplyst, at hjemmeplejebilerne kan anvendes.

Det er dog ikke givet, at det altid er hjemmeplejebilerne som anvendes og kommunen vurderer, at aktiviteten vil være meget begrænset.

Der findes ikke oplysninger som dokumenterer, i hvilket omfang kaffeordningen faktisk anvender de kommunale hjemmeplejebiler.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at både spørgsmål 1 og 2 bør besvares med bekræftende "ja".

Elafgiftslovens § 11, stk. 1 og stk. 5, har følgende ordlyd:

"Stk. 1. Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet [spørgers fremhævnings], 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 og stk. 3, 2. pkt., i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet eller varme. [spørgers fremhævnings] Tilbagebetaling omfatter dog ikke afgift af energi i relation til aktiviteter nævnt i momslovens § 37, stk. 7 og 8. Til

dokumentation af tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden kunne fremlægge fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår, jf. § 11 a, stk. 9"—

Det overordnede grundprincip i elafgiftsloven, er, at erhvervsmæssig brug i vidt omfang er fritaget for elafgift via godtgørelsesordningen i elafgiftslovens § 11, som henvist til ovenfor.

Derved forstås, at erhvervsmæssigt forbrug af elektricitet alene pålægges en lavere afgift svarende til minimumsafgiften (0,4 øre/kwh).

Ved erhvervsmæssigt forbrug er begrebet afgrænset, så godtgørelse af elafgift kan opnås i samme omfang, som der er fradrag for moms.

Med gennemførelsen af Lov nr. 1353 af 21/12/2012, er der imidlertid indført en særordning, hvorefter virksomheder kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på de af virksomheden drevne ladestander, herunder hurtigladere. Når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf.

Det, der herefter godtgøres, er den erlagte elafgift undtaget 0,4 øre/kwh, uden hensyntagen til den ordinære betingelse om godtgørelse i det omfang der faktisk er fradragsret efter momslovens bestemmelser herfor, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 5.

Særordningen er senest ved lov nr. 203 af 13. februar 2021 forlænget til 31. december 2030.

Ad spørgsmål 1:

Af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning 2023-1, afsnit E. A. 4.6.3.2, fremgår det, at der ved lov nr. 1353 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer, skete en præcisering og udbredelse af reglerne for godtgørelse af elafgift forbrugt til erhvervsmæssig opladning af batterier i registrerede elbiler.

Hermed trådte den midlertidige særordning i kraft for virksomheder, der er registreret efter momsloven, så der ydes godtgørelse for virksomheders elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på de af virksomheden drevne ladestander, og herunder hurtigladere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf.

Ordningens anvendelsesområde

Ordningen er en begunstigende særordning, som kun fremgår af ovennævnte lov nr. 1353, og som ikke er nævnt i elafgiftsloven.

Det fremgår i den forbindelse eksplicit af særordningens forarbejder, at alle virksomheder kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på virksomhedens ladestander, herunder hurtigladere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf.

Det forhold, at alle virksomheder kan få godtgjort elafgift efter særordningen, understøttes af særordningens § 21, stk. 2, 1. pkt., hvori det bestemmes, at tilbagebetalingen ydes uanset bestemmelsen i elafgiftslovens § 11, stk. 5, om fradragsret i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for moms for elektricitet og varme.

Derved fraviges den generelle betingelse om momsfradraget, til fordel for en bredere anvendelse, hvorefter det afgørende for godtgørelsen, er, om der er tale om en momsregistreret virksomhed.

En sådan fortolkning ses da også at have støtte i ordlyden i eksempelvis Skatterådets bindende svar i SKM2020. 12. SR, hvor man ved vurderingen af det afgørende for godtgørelsen af elafgiften, lagde vægt på, at "[...] ladestandere drives for den momsregistrerede virksomheds [spørgers fremhævnings] regning og risiko".

Fortolkningen understøttes endvidere af, at elafgiftslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. forudsætter, at den godtgjorte virksomhed er momsregistreret, men det kan ikke i sig selv være en forudsætning for anvendelsen af særordningen at der er tale om momspligtig aktivitet.

Dette kriterium er nemlig eksplicit fraveget, jf. særordningens § 21, stk. 2, 1. pkt.

Denne vurdering synes da også at være konklusionen i daværende Skatteministers endelige svar i SAU Alm. del, spørgsmål 497 (J.nr. 16-0709869), hvori det påpeges, at også el til elbusser, er omfattet af særordningen for tilbagebetaling af elafgiftsgodtgørelse for opladning af elbiler.

Svaret forudsætter i den forbindelse ikke, at der er tale om anden erhvervsmæssig passagerkørsel med bus end rutekørsel, hvorfor det ud fra en ordlydsfortolkning ligeledes må omfatte persontransport med offentlig kollektiv transport, som er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15.

Det er derfor vores vurdering, at kommunen må have ret til godtgørelse for elafgift i det omfang der anvendes elbiler i kommunen, og der dermed opstår et erhvervsmæssigt forbrug af elektricitet, så længe der er tale om, at elektriciteten er forbrugt af den momsregistrerede kommune.

Forbrugt i virksomheden

Når særordningens anvendelsesområde ovenfor er fastslået til også at omfatte kommunen, betinges godtgørelsen herefter af om kommunen opfylder de øvrige betingelser i elafgiftslovens § 11.

Det indebærer, at elektriciteten skal anses for at være forbrugt af virksomheden.

Af bemærkningerne til særordningen i lov nr. 1353, fremgår det, at:

"[...]"

Efter forslaget vil alle virksomheder kunne få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på virksomhedens ladestandere, herunder hurtigladere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf. [...]"

Elafgiftslovens krav om, at elektriciteten skal være forbrugt af virksomheden, anses for at være opfyldt i dette særlige tilfælde. Med præciseringen er husholdningen, der er kunde hos en elbilvirksomhed, ikke bundet til at anvende bestemte elleverandører eller bestemte elbilabonnementer"

Det afgørende er i den forbindelse, at ladestanderne drives for virksomhedens regning og risiko.

Dette må siges at være opfyldt, da kommunen ejer og driver ladestanderne, og står for det direkte aftaleforhold med elforsyningsleverandøren.

Der kan desuden henvises til Skatterådets afgørelse i SKM2011. 259. SKAT og nyere praksis i SKM202. 12. SR.

Kommunen er leverandør af opladningen

Virksomheder kan efter særordningens § 21 få afgiftsgodtgørelse for elektricitet, anvendt til opladning af el-biler, uden at de generelle betingelser for godtgørelse i elafgiftsloven skal være opfyldt.

Særordningens regler udgør et tillæg og en undtagelse til elafgiftslovens almindelige regler, som udspringer fra Energibeskatningsdirektivet.

Formålet med særordningen er ud fra en ordlydsfortolkningen af § 21, at sigte efter at omfatte alle virksomheder, der forbruger elektricitet til opladning via ladestander, når ladestanderen drives for virksomhedens egen regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf.

Det afgørende er i den forbindelse, hvilke forhold som gør sig gældende for driftsejeren af ladestanderen, og ikke hvorvidt den faktiske opladede elektricitet er anvendt til momspligtige formål, jf. SKM. 2022.432. SR.

Det fremgår desuden af SKM. 2022.432. SR, at en virksomhed, der havde investeret i en ladestander, som var placeret på virksomhedens adresse, kunne få godtgørelse for al elafgift efter særordningens § 21, uanset at ladestanderen også var blevet brugt til vederlagsfri opladning af medarbejdernes private biler, samt kunders, leverandørers og andres el-biler.

Af det bindende svar, fremgår det, at Skattestyrelsen anfører:

"Det er Skattestyrelsen opfattelse, at spørger under henvisning til ovennævnte lovbemærkninger, forudsætninger og oplysninger kan anses som forbruger af elektriciteten i henhold til særordningen, da elektriciteten forbruges af virksomheden ved opladningen, uanset at ladeydelsen anvendes gratis til spørgers medarbejders private el-biler. Dermed sker der erhvervsmæssig opladning af batterier til el-biler, der berettier til godtgørelse i henhold til særordningen."

Det bindende svar bekræfter således, at det ikke er afgørende at opladningen udelukkende anvendes til opladning af erhvervsmæssig karakter, da elektriciteten omfattes af særordningen, så længe det er forbrugt i ladestanderen.

Til støtte for, at særordningen er tiltænkt at have et markant bredere omfang, kan der desuden henvises til, at Skatterådet i det bindende svar, fastslår, at virksomheden ikke ville have haft godtgørelse efter de almindelige regler i elafgiftsloven, idet krav om momsfradragets ret ikke var opfyldt.

På den baggrund finder særordningen anvendelse, uden at de generelle betingelser for godtgørelse i elafgiftsloven skal være opfyldt.

Kommunen har også aktiviteter af erhvervsmæssig karakter

Kommunen, som driver ladestanderen, har mange leverancer af forskellig karakter, hvoraf der både er momspligtige og momsfrie leverancer, samt leveringer der falder udenfor momslovens anvendelseområde.

Nøjagtig som det var tilfældet i Skatterådets bindende svar af 30. august 2022, hvor man bl.a. stillede vederlagsfri opladning til rådighed.

Hvis en privat leverandør af en ladestander kan få godtgørelse for opladning, når der ikke foreligger et vederlag, er det nærliggende at det samme gør sig gældende for kommuner, for at undgå konkurrencefordrejning.

Konkurrencefordrejning

Når kommunen kan være i konkurrence med andre, er det ud fra en ordlydsfortolkning af artikel 11, stk. 1, 4. pkt. i energibeskatningsdirektivet, ikke ligegyldigt, om Skatterådet anser Y Kommune for at

udøve ikke-erhvervsmæssig virksomhed eller ikke, da det fører til en forskellig behandling af retten til godtgørelse.

Hensigten bag bestemmelsen ses netop at have til formål at undgå, at ensartet virksomhed får forskellige vurderinger, afhængig af om ydelsen leveres fra en offentlig myndighed eller en privat virksomhed.

På dette grundlag ses Energibeskatningsdirektivets art 11, stk. 1, 4. pkt. også at have store ligheder med artikel 13, stk. 1, 2. afsnit i Momssystemdirektivet, der ligeledes har til formål at undgå en konkurrencefordrejning mellem salg af samme varer eller ydelser, både hvis der er forskel i behandlingen vedrørende moms på salget, og hvis der er forskel i behandlingen vedrørende fradragsret for købsmoms.

Videre gælder det for konkurrencebeskyttelsen, at en offentlig myndighed også skal anses for at agere som en afgiftspligtig person, hvis det modsatte ville være til ulempe for kommunen.

I forhold til denne sag, udgør det en ulempe for kommunen, at man ikke vurderer deres virke som erhvervsmæssig, med den konsekvens, at kommunen nægtes godtgørelse af elafgift for eget elforbrug til opladning af elbiler efter den vedtagne særordning.

Hvis Skatterådet træffer afgørelse i henhold til det indstillede om, at Y Kommune udøver ikke-erhvervsmæssig virksomhed, strider dette derfor imod lighedsprincippet i artikel 11, stk. 1, 4. pkt. i energibeskatningsdirektivet, hvor man har ønsket at sikre ligestillingen mellem offentlige myndigheder og private leverandører.

Vederlaget er ikke i sig selv afgørende

Skattestyrelsen har i sin vurdering bl.a. henset til, at Y Kommune ikke modtager et vederlag for ydelserne som leveres af den kommunale hjemmepleje.

I modsætning til fx Momssystemdirektivet, ses der ikke på samme vis at gælde et ufravigeligt kriterie om, at der skal være sket levering mod vederlag, for at virksomhed kan klassificeres som erhvervsmæssig efter Energibeskatningsdirektivet.

For public service aktiviteter, der også kan være betroet private virksomheder, må disse også være erhvervsmæssige - både for kommunen og de private virksomheder, uanset om disse er sket mod vederlag.

Aktiviteter som derimod ligger indenfor myndighedernes eksklusive kompetence i form af myndighedsudøvelse, fx udstedelse af pas, udgør på baggrund af artikel 11, stk. 1, 4. pkt. i energibeskatningsdirektivet, ikke-erhvervsmæssig virksomhed - også selvom der her sker levering mod vederlag.

Øvrigt

De private leverandører af de samme ydelser er momspligtige heraf, når borgerne vælger en privat leverandør, som fakturerer denne ydelse til kommunen. Kommunen kan få denne moms refunderet via den kommunale momsrefusionsordning. Dette fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 2:

"Social forsorg og bistand, herunder sådan, som præsteres af børne- og ungdomsinstitutioner og institutioner inden for ældreområdet, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil. Fritagelsen omfatter ikke ydelser, der er visiteret i henhold til § 83 i lov om social service, og som leveres af andre end kommuner efter reglerne for frit leverandørval i hjemmeplejen, hvor betalingen for ydelsen afregnes mellem leverandøren og kommunen." (vores understregning)–

Det betyder samtidig også, at "direkte konkurrenter" til kommune har mulighed for at få godtgjort el-afgift til opladning af deres hjemmeplejebiler.

Det forudsættes i øvrigt, at alle øvrige betingelser, såsom målerkrav og dokumentation, er opfyldt for at få godtgjort elafgiften.

Spørger anfører, at spørgsmål 1 på baggrund af ovenstående kan besvares med "ja".

Hvis Skatterådet svarer begunstigende på kommunens spørgsmål i det bindende svar, er det efter vores opfattelse, i fuld overensstemmelse med hensigten bag særordningen, og vil ikke føre til en generel godtgørelse af elforbruget i kommunen, da det alene er forbruget af elektricitet til opladning af el-bilerne, jf. § 21, stk. 1, i Lov nr. 1353 af 21. december 2012, som vil blive godtgjort efter dette bindende svar.

Al andet elforbrug i kommunen, vil kun blive godtgjort i det omfang kommunen faktisk har fradragsret for moms, som det er tiltænkt efter de almindelige regler i elafgiftsloven.

Afsluttende bemærkninger

Der er tale om myndighedsudøvelse, når kommunen visiterer borgere til hjemmepleje. Visitationen skal dog alene sikre, at der er adgang til hjemmepleje, og den faktiske leverance heraf ligger i konkurrence med andre aktører efter fritvalgsordningen, som skal sikre at borgeren har mindst 2 valgmuligheder på området, hvor den ene skal være offentlig.

Hvis der svares nej, er det derfor til ulempe for kommunen, når de samme private markedsaktører vil have bedre konkurrencevilkår, fordi de har ret til godtgørelse efter særordningen, mens kommunerne ikke har.

Der er ikke belæg for en indskrænkende fortolkning om at energibeskatningsdirektivets artikel 11, stk. 1, 3. afsnit, 2. pkt. alene skal beskytter private markedsaktører mod konkurrenceforvridning som følge af offentlige myndigheders ikke-erhvervsmæssige drift.

Artikel 11, stk. 1, 3. afsnit, 2. pkt. i energibeskatningsdirektivet er næsten identisk med den tilsvarende artikel 13, stk. 1, 2. afsnit i momssystemdirektivet.

I begge tilfælde, er det ikke i selve bestemmelsen angivet, hvem den har til formål at beskytte mod konkurrenceforvridning.

Der er ikke offentliggjort praksis om fortolkningen af artikel 11, stk. 1, 3. afsnit, 2. pkt. i energibeskatningsdirektivet, men til gengæld er der praksis fra EU-domstolen for fortolkningen af konkurrencebeskyttelsen i momssystemdirektivet.

Det fremgår således af præmisserne i EU-domstolens afgørelse i C-102/08, Salix, at momssystemdirektivets bestemmelse om konkurrenceforvridning skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når deres fritagelse for afgiftspligt ifølge samme bestemmelses første og fjerde afsnit ville føre til en konkurrenceforvridning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrenceforvridning til skade for dem selv.

På denne baggrund er det efter vores opfattelse åbenbart, at konkurrencebeskyttelsen ikke kun retter sig mod og beskytter private markedsaktører, men også vender den anden vej, og beskytter kommunen.

Udover ovennævnte skal det desuden bemærkes, at der er andre uhensigtsmæssigheder hvis der svares nej.

For det første er det ikke unormalt, at der hos frikommuner er mulighed for at tilkøbe ekstra ydelser, som ellers kun var muligt for private markedsaktører. Følger man Skattestyrelsens indstilling vil der også her være tale om klar forskelsbehandling.

For det andet er der lovgivning mod, at momsen ikke i sig selv må udgøre et element i sin organisering i forhold til kommuners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter til moms.

Og endelig skal det bemærkes, at såfremt der vil være tale om ikke erhvervsmæssig opladning, strider det efter vores opfattelse imod hensigten bag særordningen, hvor man bl.a. ønsker at fremme den grønne omstilling.

Samlet set er der mest som taler for, at kommunen skal have ret til elafgiftsgodtgørelse efter særordningen.

Det vil allerede i sig selv være konkurrenceforvridende, hvis kommunen kunne lægge organisatoriske overvejelser vedrørende selskabsgjorte kommunale solcelleanlæg eller ladeselskab, og få fuld godtgørelse for elafgiften. I sådanne tilfælde er det en uhensigtsmæssig effekt, at man bruger moms som en overvejelse i forholdet mellem kommunens egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter til merværdiafgift.

Ad spørgsmål 2

Af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning 2023-1, afsnit E. A. 4.6.3.2, fremgår det, at virksomheden som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal kunne fremlægge opgørelser af målinger af den forbrugte elektricitet i ladetandere, herunder hurtigladere, og på batteriskiftestationer.

Forbruget skal desuden kunne måles via målere.

Det fremgår af den Juridiske Vejledning, at målingen skal ske via individuelle målere, som er placeret i ladestanderen.

Ifølge Elafgiftsloven, som er den primære lovgivning bag godtgørelsen af elafgift, fremgår der ikke på samme vis noget krav om, at en måler skal være placeret "inde i" forbrugsstedet.

I stedet henvises der til, at virksomheden som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal kunne fremlægge fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår.

På samme vis, fremgår det af særordningens § 21, stk. 2, 1. pkt., at:

"[...] Som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden på anmodning fremlægge opgørelser af målinger af den forbrugte elektricitet i ladestandere, herunder hurtigladere, og på batteriskiftestationer. [...]"

Det er derfor alene forarbejderne til særordningen, og Skatteforvaltningens Juridiske Vejledning, at kravet om individuel måling i ladestandere er anført.

Og det primære formål med individuel afmåling må efter vores vurdering knytte sig til, at forbruget skal kunne adskilles fra det øvrige elforbrug i de tilfælde, hvor en ladestander f.eks. er koblet op til en husstands øvrige elforbrug.

Hovedmålere som individuel afmåling af det direkte henførbare forbrug

I den konkrete situation har kommunen indrettet de opstillede ladestandere således, at de alle er tilkoblet 2 hovedmålere, hvorfra der leveres strøm til ladestandere som anvendes til opladning af kommunens el-biler.

Derved er forbruget til ladestanderne efter vores opfattelse direkte individuelt målbart fra kommunens øvrige elforbrug.

Fordelen ved at anvende hovedmålere er, at kommunen kan måle det direkte individuelle forbrug til ladestandere, uden at skulle bekoste xx indvendige målere i hver enkelt ladestander og aflæsning af disse, når hovedmålerne tjener det nøjagtigt samme formål.

Ifølge vores opfattelse, bør ovennævnte setup desuden opfylde kriteriet om individuel måling, da lovgivningen efter vores vurdering blot fastslår, at forbruget skal være direkte henførbart til opladningen af el-bilerne.

Dette mener vi er opfyldt ved kommunens måling fra en individuel hovedenhed, så længe det kan dokumenteres, at der alene er tale om forbrug til ladestanderne fra denne hovedmåler. Dette styrkes desuden af, at der reelt set fortsat er tale om konkret måling af det faktiske forbrug på tilsvarende vis som hvis hver enkelt ladestander havde haft installeret måler i selve ladestanderen.

Fordelen er dog, at man ved stordrift af en større lukket ladepark til f.eks. kommunens hjemmepleje, ikke skal bekoste 116 individuelle målere og aflæsning af disse, når aflæsning fra en samlet individuel hovedmåler giver tilsvarende dokumentation.

Øvrigt

Det forudsættes i øvrigt, at alle øvrige betingelser, herunder de målertekniske krav, er opfyldt for at få godtgjort elafgiften.

Spørger anfører, at spørgsmål 2 på baggrund af ovenstående kan besvares med "ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan opnå elafgiftsgodtgørelse vedrørende elforbrug til opladning af el-biler i hjemmeplejen, efter reglerne i den midlertidige særordning i § 21, stk. 1, i Lov nr. 1353 af 21. december 2012.

Begrundelse

Med det stillede spørgsmål ønskes det afklaret, hvorvidt spørger ifølge særordningen for elbiler har mulighed for godtgørelse af elafgift for elektricitet forbrugt til opladning i egne ladestandere af spørgers egne elbilers batterier.

Kravene for tilbagebetaling af elafgift efter særordningen fremgår af ændringslovens bestemmelser, og er uddybet i lovforarbejderne hertil, jf. nærmere nedenfor.

Det fremgår af § 21, stk. 1, i lov nr. 1353 af 21. december 2012, at virksomheder, der har aktiviteter med opladning af batterier til registrerede elbiler via ladestandere som drives for virksomhedens regning og risiko, kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af disse batterier.

Det fremgår endvidere af lovforarbejderne til lov nr. 1353 af 21. december 2012, at ordningen omfatter erhvervsmæssig opladning, samt at ladestanderen skal drives for virksomhedens regning og risiko, og

virksomheden skal være involveret i driften heraf. Det er et krav, at der sker en måling af den elektricitet, der anvendes til opladning af batterier til elbiler. Måleren skal være placeret i ladestanderen.

Denne særordning for elbiler er indført for at udbrede og præcisere reglerne på området, med det formål, at virksomheder kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af elbiler-batterier på virksomhedens ladestandere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf. Elafgiftslovens krav om, at elektriciteten skal være forbrugt af virksomheden, anses for at være opfyldt i dette særlige tilfælde.

Efter særordningen kan virksomheder således få afgiftsgodtgørelse for elektricitet anvendt til erhvervsmæssig opladning af el-biler.

Det er oplyst, at spørger leverer kommunal hjemmepleje uden vederlag, visiteret i henhold til servicelovens § 83, stk. 2, som er omfattet af den såkaldte fritvalgsordning, hvilket betyder, at borgerne selv kan vælge, om de vil have hjemmehjælpen leveret af kommunen eller private leverandører. Det fremgår også, at når en borger fra en anden kommune får hjemmepleje hos spørger sker der en mellemkommunal afregning.

Det hører under kommunens udøvelse af faktisk forvaltningsvirksomhed, når hjemmehjælperen fra kommunen udfører sit arbejde og giver hjælp til en borger efter serviceloven.

Dette fremgår af Social-, Bolig og Ældreministeriets Vejledning om retssikkerhed og administration på det sociale område af 21. marts 2019, jf. pkt. 44:

"Ved faktisk forvaltningsvirksomhed forstås den faktiske gennemførelse af myndighedens opgaver efter den sociale lovgivning. Det er f.eks. faktisk forvaltningsvirksomhed, når hjemmehjælperen eller pædagogen udfører sit arbejde og giver hjælp til en borger (...)."

Faktisk forvaltningsvirksomhed kan leveres af en privat leverandør, men vil fortsat være faktisk forvaltningsvirksomhed, jf. pkt. 242, hvor det fremgår:

" (...) at hvis en privat leverandør står for den faktiske leverance af hjælpen på baggrund af en kommunal afgørelse efter serviceloven, har kommunen pligt til at føre tilsyn med, hvordan de kommunale opgaver løses og med, at borgeren får den hjælp, der er truffet afgørelse om. Den kommune, der har truffet afgørelse om hjælpen, er således ansvarlig over for borgeren for udførelsen af den faktiske forvaltningsvirksomhed. Klager over den faktiske udførelse af hjælp kan derfor rettes til kommunen, og dette gælder således uanset, om hjælpen faktisk leveres af kommunalt ansatte eller af en privat leverandør."

Skattestyrelsen finder, at spørger ikke opfylder kriterierne for at være en virksomhed som foretager erhvervsmæssig opladning af elbiler, og er dermed ikke berettiget til godtgørelse i henhold til særordningen. Spørger må betragtes som en ikke-erhvervsmæssig enhed vedrørende den kommunale hjemmepleje, som spørger leverer i sin egenskab af offentlig myndighed. Der er lagt vægt på, at hjemmehjælpen leveres uden vederlag, er udført af kommunen, visiteret med hjemmel i servicelovens § 83, stk. 2. Kommunalbestyrelsen har ifølge serviceloven § 83, pligt til at tilbyde hjælp.

Dette er i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivet, jf. art. 11, stk. 1, hvor det fremgår, at kommuner ikke betragtes som erhvervsmæssige enheder for så vidt angår aktiviteter eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.

Det fremgår dog videre af bestemmelsen, at kommuner skal betragtes som erhvervsmæssig virksomhed for disse aktiviteter og transaktioner, såfremt deres behandling som ikke-erhvervsmæssig enhed vil føre til væsentlig konkurrenceforvridning.

Spørger leverer som beskrevet visiteret hjemmepleje uden at modtage et vederlag herfor. De private leverandører leverer fysisk hjemmeplejen til spørgers borgere uden at modtage et vederlag fra disse, men mod et vederlag modtaget fra spørger. Spørger må anses for leverandør i forhold til borgerne, uanset om ydelsen fysisk leveres af spørger eller en privat leverandør.

Spørger og de private leverandører af hjemmepleje konkurrerer ikke om at få indtjening fra den samme kundekreds, her bestående af borgerne. Derimod er der tale om, at de private leverandører modtager vederlag fra spørger for at udføre gratis hjemmepleje for borgerne af den samme art, som spørger udfører.

Spørger får ikke betaling for den ydelse som spørger leverer, så det vil ikke medføre en ændret pris, om spørger får godtgørelse for elafgift.

Spørger er ikke en markedsaktør der leverer hjemmeplejeydelser i konkurrence med andre markedsaktører, og der kan derfor ikke opstå konkurrenceforvridning som følge af, at kommunen ikke anses for en erhvervsmæssig enhed.

Spørger udøver ikke sin hjemmepleje-aktivitet på samme retlige og økonomiske vilkår som de private leverandører, da der ikke gælder de samme vilkår på det samme marked for parterne.

Spørger har henvist til EU-domstolens afgørelse i C-102/08, *Salix* om, at momssystemdirektivets bestemmelse om konkurrenceforvridning skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, når deres fritagelse for afgiftspligt fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning til skade for dem selv.

Hertil bemærkes, at EU-dommen vedrører moms og handler om, at når konkurrencen fordrejes, hvorvidt princippet om momsneutralitet, som er udtryk for ligebehandlingsprincippet, er tilsidesat. Det fremgår af EU-dommens præmis 66-76, at momsfradragsretten gælder i princippet for hele kæden af leveringer, og at dommen omhandler spørgsmålet om konkurrenceforvridning i relation til rækkevidden af momsfradragsretten.

SALIX-dommen kan derfor ikke fortolkes således, at hvis en momsfritagelse af et offentligretligt organs ydelser medfører, at det offentligretlige organ mister sin momsfradragsret, så opfyldes betingelsen om konkurrencefordrejning, da der herved sker en konkurrenceforvridning til skade for det offentligretlige organ selv. Det samme har Skatterådet fastslået i SKM2022. 539. SR

Det er derfor Skattestyrelsens vurdering, at EU-Domstolens udtalelser i relation til betingelsen om konkurrenceforvridning i SALIX-dommen alene angår konkurrenceforvridning til skade for afgiftspligtige personer i tidligere led, jf. også Skatterådets udlægning af dommen i SKM2022. 539. SR.

Skattestyrelsen finder, at dommen skal ses i denne sammenhæng og omhandler det momsretslige neutralitetsprincip, som momssystemdirektivet bygger på.

Tilsvarende formål og omstændigheder gør sig ikke gældende i nærværende sag om elafgift, som reguleret af energibeskatningsdirektivet og spørgers adgang til godtgørelse i henhold til særordningen for opladning af elbiler.

Af EU-dommen (også moms) C-344/15 (*National Roads Authority*) fremgår, at formålet med momsbestemmelsen om konkurrenceforvridning er at sikre, at private virksomheder ikke stilles ringere, jf. præmis 39.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at et offentligretligt organ ikke kan påberåbe sig bestemmelsen om konkurrencefordrejning, når denne udfører faktisk forvaltningsvirksomhed. Formålet med bestemmelsen

om konkurrenceforvridning vurderes at være at sikre, at private virksomheder ikke stilles ringere. Formålet er dermed ikke at beskytte en offentlig myndighed, når den udfører myndighedsopgaver.

Det bemærkes om særordningen for elbiler, at denne omfatter alene virksomheders afgiftsgodtgørelse for elektricitet anvendt til erhvervsmæssig opladning af el-biler. Elafgiftsbeskatningen efter godtgørelse under særordningen udgør 0,4 øre pr. kWh. Ifølge energibeskatningsdirektivets artikel 10 og tabel C er denne sats betinget af, at forbruget er erhvervsmæssigt. Det er således andre hensyn der gør gældende for elafgift sammenlignet med moms.

Der kan derfor ikke ydes godtgørelse af afgiften af den af spørger forbrugte afgiftspligtige elektricitet anvendt til opladning af batterier til registrerede elbiler, jf. særordningens § 21, stk. 1.

Til spørgeres bemærkning om, at spørger får et vederlag, når borgere fra andre kommuner får hjemmepleje hos spørger, finder Skattestyrelsen ikke, at en mellemkommunal afregning ændrer ved, at spørger udfører en myndighedsopgave og ikke kan betragtes som en erhvervsmæssig virksomhed.

Spørger har henvist til Skatteministers svar i SAU Alm. del, samling 2015-16, spørgsmål 497, hvor Skatteministeren udtaler, at elbusser kan opnå lempelse efter særordningen, hvilket ifølge spørger også bør gælde den kommunale hjemmepleje, med henvisning til at svaret omfatte persontransport med offentlig kollektiv transport, som er omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 15. Hertil bemærkes, at der i forbindelse med personbefordring i den kollektive transport leveres ydelser mod vederlag, idet brugerne betaler for transporten. Brugerne af den kommunale hjemmepleje betaler som nævnt ikke for de ydelser som leveres i henhold til servicelovens § 83, stk. 2. Derved er der ikke tale om sammenlignelige situationer.

Spørger har anført, at vederlaget ikke i sig selv afgørende, da udstedelse af pas mod gebyr også er myndighedsudøvelse. Hertil bemærkes, at det afgørende i nærværende sag er, spørger udfører en myndighedsopgave.

Spørger har anført, at det er afgørende, hvilke forhold som gør sig gældende for driftsejeren af ladestanderen, og ikke hvorvidt den faktiske opladede elektricitet er anvendt til momspligtige formål, med henvisning til SKM. 2022.432. SR. Hertil bemærkes, at elektriciteten i sagen blev forbrugt af en virksomhed til erhvervsmæssig opladning af el-biler. Derved var der ikke tale om, at en kommune leverede hjemmepleje i dens egenskab af offentlig myndighed, som i nærværende sag. Sagerne er derfor ikke sammenlignelige.

Sammenfattende vurderes det således, at spørgers aktivitet med levering af visiteret hjemmepleje ikke kan anses for erhvervsmæssig virksomhed.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan retten til godtgørelse opretholdes, hvis der til aflæsning af det konkrete forbrug af el er anvendt måling fra en hovedmåler, som udelukkende måler el forbrugt på ladestander, og ikke individuel aflæsning af målere installeret i hver enkelt ladestander, såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende.

Begrundelse

Såfremt spørgsmål 1 besvares med "nej", må dette spørgsmål, som følge heraf, anses for bortfaldet og ligeledes besvares med "bortfaldet".

Indstilling

Spørgsmålet bortfalder som følge af indstillingen til besvarelse af spørgsmål 1.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Lov nr. 1353 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet (Godtgørelse af elafgift for el forbrugt til opladning af batterier til registrerede elbiler) med senere ændringer.

§ 21, stk. 1:

Der ydes tilbagebetaling af afgiften af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet anvendt til opladning af batterier til registrerede elbiler. Tilbagebetalingen omfatter elektricitet anvendt i ladestandere, herunder hurtigladere, der drives for virksomhedens regning og risiko, og elektricitet anvendt til opladning af batterier på batteriskiftestationer. Tilbagebetalingen ydes i øvrigt i overensstemmelse med de i øvrige bestemmelser i lov om afgift af elektricitet §§ 11, 11 a og 11 c.

Stk. 2: Tilbagebetalingen ydes uanset betingelsen i lov om afgift af elektricitet § 11, stk. 5, om fradragsret i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for merværdiafgift for elektricitet og varme. Som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden på anmodning fremlægge opgørelser af målinger af den forbrugte elektricitet i ladestandere, herunder hurtigladere, og på batteriskiftestationer. Der ydes tilbagebetaling med virkning fra og med den 27. april 2010 og til og med den 31. december 2030.

Ved lov nr. 203 af 13. februar 2021 om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, ligningsloven og forskellige andre love § 6 er denne midlertidige godtgørelsesordning forlænget til 31. december 2030.

RÅDETS DIREKTIV 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (energibeskatningsdirektivet), artikel 11

1. I dette direktiv forstås ved »erhvervsmæssigt forbrug« forbruget i en erhvervsmæssig enhed, som identificeret i overensstemmelse med stk. 2, der selvstændigt og uanset stedet leverer varer og tjenesteydelser, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende økonomiske virksomhed.

Den økonomiske virksomhed omfatter alle former for erhvervsmæssig virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug og liberale erhverv.

Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer betragtes ikke som erhvervsmæssige enheder for så vidt angår aktiviteter eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Når de udøver sådanne former for aktiviteter eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som erhvervsmæssige virksomheder for så vidt angår disse former for aktiviteter eller transaktioner, såfremt deres behandling som ikke-erhvervsmæssig virksomhed vil føre til væsentlig konkurrenceforvridning.

2. Ved anvendelsen af dette direktiv kan en erhvervmæssig enhed ikke anses for at være mindre end en del af et foretagende eller en retlig enhed, der ud fra et organisatorisk synspunkt udgør en selvstændig virksomhed, dvs. en enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

3. I tilfælde af blandet forbrug svarer afgiften til andelen af hvert forbrug, men hvis enten det erhvervmæssige eller det ikke-erhvervmæssige forbrug er ubetydeligt, kan det betragtes som værende lig nul.

4. Medlemsstaterne kan begrænse anvendelsen af lavere afgifter for erhvervmæssigt forbrug.

Forarbejder

Lov nr. 1353 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love [...]. (Godtgørelse af elafgift for el forbrugt til opladning af batterier til registrerede elbiler[...])

Bemærkning til lovforslaget

[...]

2.1 Godtgørelse af elafgift for el forbrugt til opladning af batterier til elbiler

[...]

Forslagets indhold

Forslaget indeholder en præcisering og udbredelse af reglerne for godtgørelse af elafgift af elektricitet forbrugt til erhvervmæssig opladning af batterier til registrerede elbiler. [...] Regeringen har besluttet at udbrede og præcisere gældende regler for godtgørelse af elafgift, således at alle kendte modeller af erhvervmæssig opladning af batterier til elbiler alene pålægges procesafgift, når opladningen sker på ladestanderer herunder hurtigopladerer, der drives for virksomhedens regning og risiko, eller når opladningen sker på batteriskiftestationer.

Efter forslaget vil alle virksomheder, der har aktiviteter med opladning af batterier til registrerede elbiler via ladestanderer herunder hurtigladere, der drives for virksomhedens regning og risiko, få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af disse batterier. Endvidere kan virksomheder, der anvender elektricitet til opladning af batterier til registrerede elbiler på batteriskiftestationer, få godtgjort elafgift. Elektriciteten anses i disse særlige tilfælde for at være forbrugt af virksomheden.

Det er et krav, at der sker en måling af den elektricitet, der anvendes til opladning af batterier til elbiler. Kravet om måling gælder, uanset om ladestanderen er placeret i det offentlige rum, hos husholdninger eller andre steder. Måleren skal være placeret i ladestanderen. Kravet om måling gælder også, hvis virksomheden oplader batterierne til elbilen på batteriskiftestationer.

Elbilvirksomheden har via ladestanderen i visse situationer mulighed for at styre elforbruget, herunder sikre en intelligent opladning af batterier, således at elforbruget finder sted på bestemte tidspunkter på dagen. Dette uanset om virksomhedens ladestander er opstillet i det offentlige rum, hos husholdninger eller andre steder. Det er et krav, at virksomheden er involveret i driften af ladestanderen.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 21

(...)

Skatterådet traf den 27. april 2010 afgørelse i en sag om elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier til elbiler.

Skatterådet fastslår ved denne afgørelse, at virksomheder, der har aktiviteter med opladning af batterier til elbiler, kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af disse batterier. Det er Skatterådets opfattelse, at elforbruget sker ved opladningen af batterier til el-biler. Opladningen sker ved, at der påføres elektricitet til batterier til elbiler. Når virksomheden har serviceaktiviteter med opladning af batterier til elbiler, anser Skatterådet elektriciteten for at være forbrugt i en produktionsproces i virksomheden. Virksomhedens kunder køber således ikke elektricitet, men en ydelse, der består i opladning af batterier til el-biler. Det fremgår af Skatterådets afgørelse, at det er en forudsætning, at det er virksomhedens el-leverandør eller en anden udbyder, som virksomheden samarbejder med, der leverer elektriciteten til opladningen, uanset hvor og under hvilke betingelser opladningen af batterierne til elbiler finder sted.

Skatterådets afgørelse er gengivet i forkortet form i SKM2011. 259. SKAT.

På denne baggrund forslås det at præcisere reglerne for godtgørelse af elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier til registrerede elbiler.

Efter forslaget vil alle virksomheder kunne få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på virksomhedens ladestander, herunder hurtigladere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf. Endvidere godtgøres elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier på batteriskiftestationer. Elbilvirksomheden skal således alene betale procesafgift af elektricitet, der anvendes til opladning af batterier i registrerede eldrevne biler.

Det er et krav, at der sker en måling af den elektricitet, der anvendes til opladning af batterier til elbiler. Kravet om måling gælder, uanset om ladestanderen er placeret i det offentlige rum, hos husholdninger eller andre steder. Måleren skal være placeret i ladestanderen.

Praksis

SKM. 2022.432. SR.

For så vidt angik spørgsmål om elafgift ønskede spørger det bekræftet, at spørger kunne få godtgørelse for elafgiften af den elektricitet, der blev anvendt i spørgers ladestander til gratis opladning af medarbejdernes private el-biler, spørgers kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler på spørgers adresse/domicil.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at betingelserne for, at spørger kunne få godtgørelse for elafgiften efter elafgiftsloven var opfyldt, idet lovens krav om momsfradragsret ikke var opfyldt, jf. spørgsmål 11 og 12.

Skatterådet kunne derimod bekræfte, at spørger kunne få godtgørelse efter særordningen, jf. § 21 i lov nr. 1353 af 21. december 2012 (med senere ændringer), for elafgiften af den elektricitet, der blev anvendt til gratis opladning af spørgers medarbejders private el-biler samt spørgers kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler. Der var henset til, at spørger kunne anses som forbruger af elektriciteten i henhold til særordningen, da elektriciteten blev forbrugt af virksomheden ved opladningen, uanset at ladeydelsen blev anvendt gratis til spørgers medarbejders private el-biler, samt spørgers kunders, leverandørers og andre samarbejdspartneres el-biler. Det var forudsat at ladestanderen blev drevet for spørgers regning og risiko, og at spørger var involveret i driften af denne ladestander, samt de øvrige betingelser i særordningen var opfyldt.

Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit E. A. 4.6.3.2 (uddrag):

Elbiler

Skatterådet har den 27. april 2010 truffet afgørelse i en sag om godtgørelse af elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier til el-biler. Det lovfortolkende spørgsmål er offentliggjort i styresignal SKM2011. 259. SKAT om opladning af batterier til el-biler - godtgørelse af elafgift.

Ved lov nr. 1353 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer, skete der en præcisering og udbredelse af reglerne for godtgørelse af elafgift forbrugt til erhvervsmæssig opladning af batterier i registrerede elbiler. Der er tale om en midlertidig særordning, der kun fremgår af nævnte lov nr. 1353, og som ikke er nævnt i elafgiftsloven.

Virksomheder kan få godtgjort elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af registrerede elbilers batterier på de af virksomheden drevne ladestander, herunder hurtigladere, når ladestanderen drives for virksomhedens regning og risiko, og virksomheden er involveret i driften heraf. Det fremgår af SKM2020. 12. SR, at det ejendomsretlige ejerforhold til ladestanderen ikke er afgørende for muligheden for godtgørelse. Endvidere godtgøres elafgift af elektricitet forbrugt til opladning af batterier på batteriskiftestationer. Elbilvirksomheden skal således alene betale elafgift med 0,4 øre pr. kWh elektricitet, der anvendes til opladning af batterier i registrerede eldrevne biler. Det betyder, at elafgiften godtgøres bortset fra 0,4 øre pr. kWh.

Elafgiftslovens krav om, at elektriciteten skal være forbrugt af virksomheden, anses for at være opfyldt i dette særlige tilfælde. Vedrørende forbrugskriteriet er der tale om et særligt tilfælde, der ikke kan overføres på andre områder.

Tilbagebetalingen efter særordningen ydes i øvrigt i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i ELAL §§ 11, 11 a og 11 c.

Tilbagebetaling ydes uanset bestemmelsen i ELAL § 11, stk. 5, om fradragsret i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for moms for elektricitet og varme. Elbilvirksomheden skal således ikke i dette særlige tilfælde opfylde betingelsen om, at fradragsretten gælder i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for moms for elektricitet og varme.

Det fremgår af lovforarbejderne, at der kan ydes godtgørelse af elafgift af elektricitet, der anses for leveret af virksomheden på de af virksomheden drevne ladebokse/ladestander, placeret i virksomhedens kunders private hjem, men hvor elektriciteten kommer fra husholdningens normale elforsyning, og hvor elregningen, inkl. moms, betales af husholdningen.

Det er et krav, at der sker en måling af den elektricitet, der anvendes til opladningen. Kravet om måling gælder, uanset om ladestanderen er placeret i det offentlige rum, hos husholdninger eller andre steder. Måleren skal være placeret i ladestanderen. Kravet om måling gælder også, hvis virksomheden oplader batterierne til den registrerede elbil på batteriskiftestationer.

Det er nævnt i skatteministerens svar på SAU-spørgsmål nr. 497 af 6. juni 2016 (alm. del), at el til el-busser er omfattet af den midlertidige særordning for erhvervsmæssig opladning af elbiler.

Se lov nr. 1353 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer § 21, stk. 1 og 2.

Der er tale om en tidsbegrænset særordning.

Ved lov nr. 1585 af 27. december 2019 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love § 7 er denne midlertidige godtgørelsesordning forlænget til 31. december 2021.

Ved lov nr. 203 af 13. februar 2021 om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, ligningsloven og forskellige andre love § 6 er denne midlertidige godtgørelsesordning yderligere forlænget til 31. december 2030.

Ved lov nr. 687 af 8. juni 2017 er der indført regler i elafgiftsloven om, at der fra og med den 1. januar 2020 opkræves fuld elafgift for opladning af elbiler både erhvervsmæssigt og privat uden mulighed for tilbagebetaling af en del af elafgiften.

Ved lov nr. 1585 af 27. december 2019 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love udskydes virkningstidspunktet for disse regler om ophøret af tilbagebetaling efter elafgiftsloven til den 1. januar 2022.

Ved lov nr. 203 af 13. februar 2021 om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, ligningsloven og forskellige andre love § 6 er virkningstidspunktet for ophøret af tilbagebetaling efter elafgiftsloven yderligere udskudt til 31. december 2030.

Det betyder, at der efter den tidsbegrænsede særordnings udløb og fra og med den 1. januar 2031 opkræves fuld elafgift for opladning af elbiler både erhvervsmæssigt og privat og der vil som udgangspunkt ikke være mulighed for tilbagebetaling af en del af elafgiften.

Der er dog vedtaget en regel i elafgiftsloven om, at ordningen fortsætter i forventet yderligere fire år for el til passagerbefordring med el-busser i rutekørsel under forudsætning af, at der først opnås en EU-tilladelse efter reglerne i energibeskatningsdirektivet. Reglen sættes i kraft af skatteministeren.

Se også lov nr. 687 af 8. juni 2017 om ændring af registreringsafgiftsloven, brændstofforbrugsafgiftsloven, lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love §§ 4 og 7.

Bemærk

Særordningen med virksomheders tilbagebetaling af afgift af elektricitet forbrugt i forbindelse med opladning af batterier til registrerede elbiler er en ordning, hvor der kan gælde krav om indberetning til EU's statsstøttereister.

Idet særordningen udgør statsstøtte, er den omfattet af reglerne i EU-Forordningen nr. 651/2014 af 17. juni 2014 (gruppefritagelsesforordningen) og Kommissionens Forordning (EU) 2020/972 af 2. juli 2020 om ændring af forordning (EU) nr. 1407/2013 for så vidt angår forlængelse og ændring af forordning (EU) nr. 651/2014 for så vidt angår forlængelse og relevante tilpasninger.

Det betyder, at der er betingelser som til hver en tid skal være opfyldt for at man er berettiget til at modtage statsstøtte, fx gælder der et forbud mod, at kriseramte virksomheder benytter støtteordninger, som er omfattet af gruppefritagelsesforordningen. Se også afsnit E. A. 1.9 om efterlevelse af reglerne for tildeling af statsstøtte (visse afgiftslempelser), herunder indberetning til EU's statsstøttereister.

Støttemodtageren er den virksomhed, som benytter sig af tilbagebetalingsmuligheden.

Støttebeløbet skal for ovenstående særordning opgøres som forskellen mellem den almindelige sats på afgift af elektricitet ned til 0,4 øre pr. kWh for den af virksomheden forbrugte elektricitet. Eksempelvis vil en virksomhed, der har forbrugt 200.000 kWh fra 1. juli 2016 til 31. december 2016, som udgangspunkt skulle betale 177.000 kr. i elafgift efter den almindelige sats på 88,5 øre pr. kWh i 2016. Efter godtgørelse

ned til minimumsafgiften på 0,4 øre pr. kWh, vil virksomheden alene have betalt 800 kr. Støttebeløbet vil i dette tilfælde udgøre 176.200 kr. i 2016.

Berørte virksomheder skal opgøre, hvor meget virksomhederne har modtaget i støtte, før det kan afgøres, hvorvidt de enkelte virksomheder er omfattet af kravet om indberetning. Virksomheder skal indberette til EU's statsstøtterejster, hvis støttebeløbet i den enkelte ordning udgør 500.000 euro eller derover i et kalenderår. Virksomheder, som er omfattet af kravet om indberetning, skal indberette relevante beløb og andre oplysninger til Skatteforvaltningen.

Se også afsnit E. A. 1.9 om efterlevelse af reglerne for tildeling af statsstøtte (visse afgiftslempelser), herunder indberetning til EU's statsstøtterejster.

Dokumentation for tilbagebetalingsbeløb

Som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden kunne fremlægge opgørelser af målinger af den forbrugte elektricitet i ladestandere, herunder hurtigladere, og på batteriskiftestationer.

Det fremgår af SKM2021. 379. SR, at det er en forudsætning for tilbagebetaling efter særordningen, at betingelsen i elafgiftslovens § 11, stk. 5, 3. pkt. (tidligere § 11, stk. 15, 3. pkt.) kan opfyldes. Ifølge denne bestemmelse skal virksomheden som dokumentation for tilbagebetalingsbeløbet kunne fremlægge fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår. Det er dermed bl.a. forudsat, at det, når elregningen afregnes af virksomhedens kunder, kan dokumenteres, at der er betalt fuld elafgift af forbruget hos kunden (husstanden, virksomheden, institutionen mv.) inkl. elforbruget vedrørende ladestanderen.

Se lov nr. 1353 af 21. december 2012 om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love og om ophævelse af lov om ændring af lov om afgift af affald og råstoffer § 21, stk. 2, 2. pkt.

Særordningens udtryk "regning og risiko" mv.

Der er afgivet bindende svar af skatterådet, som tager stilling til en række specifikke spørgsmål om betingelserne for at kunne benytte særordningen, herunder om betingelsen om at ladestanderen skal drives for virksomhedens regning og risiko. De bindende svar fremgår af nedenstående oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Målerkrav

For så vidt angår målertekniske krav til målere i ladestandere omfattet af særordningen, se E. A. 4.6.14.5.

SAU Alm. del samling 2015-16, spørgsmål 497.

Spørgsmål:

Er det korrekt, at den danske elafgift til elbusser er den højeste i Europa? Ministeren bedes opgøre elafgiften til elbusser i relevante sammenlignelige lande, f.eks. Sverige, Norge og Tyskland. Svaret bedes, hvor det er muligt, baseres på de elafgifter, der er gældende for elbusser i 2017.

Svar:

Skatteministeriet har ikke en samlet oversigt over elafgiften til elbusser for hele EU. Europa-Kommis-sionens oversigt Excise Duty Tables indeholder en oversigt over satserne på el, der anvendes til erhvervs-mæssigt og ikke-erhvervsmæssigt brug. Det er ud fra den oversigt ikke muligt at se, hvad elafgiften udgør for elbusser i de forskellige EU-lande. Der er derfor til besvarelsen af dette spørgsmål indhentet oplysninger fra Norge, Sverige og Tyskland.

I alle tre lande følger elafgiften på elbusser den ordinære sats, som husholdninger mv. betaler. Det afspejler, at det ifølge energibeskatningsdirektivet (direktiv 2003/96) ikke er muligt, helt eller delvist, at fritage elbusser for elafgift, jf. besvarelsen af SAU alm. del, spørgsmål 496, medmindre det udbredes til andre eldrevne køretøjer i lokal offentlig personbefordring. Den ordinære afgift udgør i de tre lande mellem 12,7-23,2 øre pr. kWh (omregnet til dansk valuta) og er dermed lavere end i Danmark, jf. tabel 1. El til trolleybusser er fritaget for elafgift i Norge, og der betales en reduceret sats af el til trolleybusser i Tyskland.

I Danmark er el til elbusser omfattet af den midlertidige særregel i 2016 for erhvervsmæssig opladning af elbiler, som betyder, at satsen i 2016 er på 0,4 øre pr. kWh. Fra 2017 gælder den ordinære elafgiftssats på 91,0 øre pr. kWh, jf. tabel 1.

SAU Alm. del samling 2015-16, spørgsmål 496.

Spørgsmål:

Hvad er mulighederne for inden for EU-lovgivningen at sidestille elafgiften for elbusser med elafgiften for tog og letbaner, herunder om der er forskel på, om busserne modtager strøm via en pantograf ved endestationer og således fungerer som en trolleybus uden køreledninger mellem stoppestederne, eller om bussen oplades på busdepoterne om natten?

Svar:

Afgifter på elektricitet er omfattet af energibeskatningsdirektivet (direktiv 2003/96).

Den danske elafgift for kørestrøm til tog, herunder letbaner, er i 2016 fastsat til 0,4 øre pr. kWh svarende til direktivets minimumsafgift for erhvervsmæssigt elforbrug. Den lave afgiftssats i 2016 stemmer med, at medlemsstaterne efter regler i direktivet kan anvende hel eller delvis afgiftsfritagelse for elektricitet, der anvendes til personbefordring med jernbane, metro, sporvogn og trolleybus.

Disse regler i direktivet for tog m.v. omfatter imidlertid ikke el-busser med batterier. Ved el-busser (rutekørsel) forstås eldrevne busser, der ikke får leveret kørestrøm til bussen fra luftophængte ledninger langs bussens rute, som det er tilfældet med trolleybusser. Der er ikke forskel på, om el-bussen modtager el ved endestationer eller andre steder.

Direktivets regler vedrørende afgiftsdifferentiering for lokal offentlig personbefordring omfatter el til batteridrevne el-busser (rutekørsel) og el til fx batteridrevne taxier. Reglerne giver ikke mulighed for at differentiere elafgiften mellem el til batteridrevne el-busser (rutekørsel) og el til fx batteridrevne taxier. En eventuel afgiftslempelse skal derfor gælde både elbusser og eldrevne taxier mv.

Rådet kan dog efter forslag fra Europa-Kommissionen give en medlemsstat tidsbegrænsede tilladelser til at indrømme særlige fritagelser eller lempelser for el-busser (rutekørsel), hvis særlige politiske hensyn taler herfor.

Moms

EU-Dommen National Roads Authority C-344/15

39 Det fremgår for det første af Domstolens praksis vedrørende den sidstnævnte bestemmelse, at dersåledes tages sigte på det tilfælde, hvor de nævnte organer udøver virksomhed, som private økonomiske erhvervsdrivende ligeledes kan udøve i konkurrence med organerne. Formålet er at sikre, at de private økonomiske erhvervsdrivende ikke stilles ringere, fordi de bliver opkrævet afgift, mens organerne ikke

bliver det (jf. i denne retning dom af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis).

EU-Dommen Salix C-102/08

67 For det andet bemærkes, at formålet med bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvorved der gøres en undtagelse fra offentligretlige organers afgiftsfritagelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, er at opretholde den hovedregel, der gælder efter direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms (jf. dommen i sagen Isle of Wight Council m.fl., præmis 38).

68 Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal derfor ikke fortolkes snævert (jf. dommen i sagen Isle of Wight Council m.fl., præmis 60).

69 For det tredje er der hvad angår formålene med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, som navnlig Irland henviser til, intet, der tyder på, at denne bestemmelse skulle have til formål at sikre, at offentligretlige organer bærer følgerne af de konkurrencefordrejninger af en vis betydning, som kan opstå ved, at de fritages for afgiftspligten ifølge samme bestemmelses første eller fjerde afsnit.

70 For det fjerde bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne retomfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 - C-147/98, Gabalfria m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 47).

71 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgifts byrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 70, samt dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 48).

72 Fradragsretten gælder derfor i princippet for hele den kæde af levering af goder og præstation af tjenesteydelser, som afgiftspligtige personer foretager som sådanne til brug for andre afgiftspligtige personers økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 52, og dommen i sagen Kittel og Recolta Recycling, præmis 45).

73 Det kan imidlertid ikke udelukkes, at den omstændighed, at et offentligretligt organ, som udfører en bestemt virksomhed og bestemte transaktioner, er fritaget for afgiftspligt, hvilket dermed er til hinder for, at det har fradragsret for moms, kan have visse virkninger i kæden af levering af goder og præstation af tjenesteydelser til skade for afgiftspligtige, som opererer inden for den private sektor.

74 Som anført i denne doms præmis 17-21, har den omstændighed, at IHK er fritaget for afgiftspligt, i hovedsagen forhindret Salix, som er en privatretlig juridisk person, i at gøre brug af fradragsretten for den indgående moms, som er betalt.

75 Det følger af samtlige anførte betragtninger, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, også omfatter konkurrencefordrejninger til skade for offentligretlige organer.

76 Det andet spørgsmål må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når deres fritagelse for afgiftspligt ifølge samme bestemmelses første og fjerde afsnit ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådankonkurrencefordrejning til skade for dem selv.

SKM2022. 539. SR

Sagen handler særligt om, hvorvidt Spørgers indtægter vedrørende parkering med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 1 og 2, er momspligtige.

Imod Spørgers ønske kan det ikke bekræftes, at Spørgers parkeringsindtægter med hjemmel i vejloven § 90, stk. 2 er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten, når parkeringen sker på offentlige veje eller andet end offentlige veje.

I overensstemmelse med Spørgers ønske kan det derimod bekræftes at Spørgers parkeringsindtægter med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 1 er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

[...]

I egenskab af offentlig myndighed

Ved fastlæggelse af hvornår en aktivitet kan siges at være udøvet som led i offentlig myndighedsudøvelse/i egenskab af offentlig myndighed er det EU-Domstolens faste praksis, at hense til hvorvidt der gælder en særlig retlige orden eller retlige status, som den givne aktivitet og den offentlige myndighed er underlagt. Se eksempelvis sag C-358/97, Kommissionen mod Nederlandene, præmis 35, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 50, sag C-174/14, Sudaçor, præmis 70 og EU-Domstolens dom i sag 604/19, Gmina Wrocław, præcis 78. ’

I forbindelse med en kommunes udlejning af parkeringspladser udtalte EU-Domstolen, at en sådan virksomhed, når den udøvedes af et offentligretligt organ, blev udøvet af det offentligretlige organ i dets egenskab af offentlig myndighed, jf. (nu) momssystemdirektivets art. 13, hvis virksomheden udøvedes inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer. Dette var tilfældet, når virksomheden indebar udøvelse af offentlig myndighed. Der skulle således henses til om virksomheden udøvedes inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer, eller om den derimod udøvedes på samme retlige vilkår som for private erhvervsdrivende. Se sag C446/98, Câmara Municipal do Porto, præmis 21 og 24.

EU-Domstolen har ligeledes præciseret, at virksomhedens genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af den omhandlede virksomhed indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder offentligretlige regler for virksomheden. Se sag C-174/14, Sudaçor, præmis 70 og sag 604/19, Gmina Wrocław, præcis 79.

Det følger af vejlovens § 90, stk. 2, at Spørger, som Vejmyndighed, med politiets samtykke kan bestemme, at der på parkeringspladser, parkeringsanlæg eller andre arealer på offentlige veje, hvor der ønskes en begrænsning af adgangen til at parkere motorkøretøjer, skal opkræves en betaling for parkering, der kan sættes i forhold til det tidsrum, motorkøretøjerne holder parkeret.

Kun Vejmyndigheden/Spørger er som offentlig myndighed omfattet af vejlovens § 90, stk. 2 og kun Vejmyndigheden/Spørger er tillagt myndighedsbeføjelser og -pligter for så vidt angår offentlige veje, med baggrund i heri. Aktiviteten udøves således ikke på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Det skal endvidere bemærkes, at den omhandlede parkering er omfattet af politiets mulighed for at pålægge en afgift, hvis de regler og bestemmelser om parkering som en kommune/Vejmyndighed udfærdiger, sker med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2.

Det fremgår således af færdselslovens § 121, stk. 1, nr. 9, at politiet kan pålægge en afgift for overtrædelse af de bestemmelser om benyttelse af parkeringsautomater eller lignende, der udfærdiges i medfør af § 90, stk. 2 og 3, i lov om offentlige veje.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at Spørger udøver aktiviteten i egenskab af offentlig myndighed, jf. momssystemdirektivets art. 13, når Spørger stiller en parkeringsplads til rådighed mod en parkeringsafgift med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2.

[...]

Konkurrenceforvridning

Som tidligere nævnt har Landsskatteretten i en afgørelse offentliggjort i SKM2006. 370. LSR fundet, at en kommunens opkrævning af parkeringsafgift med hjemmel i dagældende vejlovs § 107, stk. 2 (nu § 90, stk. 2), ikke var omfattet af momspligt, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Landsskatteretten fandt, at kommunen opkrævede parkeringsafgifterne i egenskab af offentlig myndighed og at den manglende momspligt ikke resulterede i en konkurrenceforvridning i bestemmelsens forstand. Aktiviteten faldt derfor udenfor momspligten anvendelsesområde og var derfor ikke momspligtig.

Spørger er ikke enig i Landsskatterettens afgørelsen, herunder er Spørger særligt ikke enig i, at den manglende momspligt ikke fører til konkurrenceforvridning.

Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fastsætter en begrænsning for den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte regel om offentligretlige organers momsfritagelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Formålet med den førstnævnte bestemmelse er således at opretholde den hovedregel, der er indeholdt i momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, og artikel 9, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms, og bestemmelsen skal derfor ikke fortolkes snævert. Det fremgår af sag C-244/15, National Roads Authority, præmis 36.

Skattestyrelsen skal dog bemærke, at Domstolen i samme doms præmis 37, påpeger, at dette imidlertid ikke betyder, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte fritagelse for momspligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, bliver berøvet sin effektive virkning.

Skattestyrelsen er endvidere enig med Spørger i, at konkurrenceforvridning ikke kun skal vurderes i forhold aktuel, men også potentiel konkurrence. Det frem bl.a. af EU-Domstolens dom i sag C288/07, Isle of Wight Council, præmis 75 og sag C-244/15, National Roads Authority, præmis 41.

Skattestyrelsen er tillige enig med Spørger, i at EU-Domstolen har anført at konkurrenceforvridning skal vurderes i forhold til den pågældende aktivitet som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt lokalt marked. Det fremgår bl.a. af EU-Domstolens dom i sag C-288/07, Isle of Wight Council, præmis 53 og sag C-244/15, National Roads Authority, præmis 41.

Skattestyrelsen er derimod ikke enig med Spørger i, at Spørgers levering af en parkeringsydelse på offentlige vejarealer med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2, mod en parkeringsafgift sker i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, som leverer parkeringsydelser på private arealer under andre betingelser og vilkår, i forhold til fortolkningen af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Indledningsvist skal det bemærkes, at det fremgår Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner, at vurderingen af konkurrencefordrejning og momsfrigtagelse også kan tage hensyn til, om det er selve momsfrigtagelsen, som bevirker konkurrenceforvridningen, eller om en eventuel momspligt ikke ville bevirke at det aktuelle organ ville miste sine kunder. I sidstnævnte tilfælde kan momsfrigtagelsen ikke siges at være årsag til konkurrenceforvridning. Det fremgår af EU-Domstolens dom i sag C-8/01, Taksatorringen, dog vedrørende en anden bestemmelse i momssystemdirektivet.

Skattestyrelsen finder ikke, at det er sandsynligt, at Spørgers kunder ikke ville anvende Spørgers parkeringspladser mv. på offentlig vej, hvis ydelsen var momspålagt. Momsfrigtagelsen i sig selv findes således ikke at være skyld i konkurrenceforvridning.

EU-Domstolens dom i sag C-344/15, National Roads Authority (NRA) vedrører momspligt og betalingsveje. NRA's hovedopgave var at sikre, at der blev stillet et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Med henblik herpå havde organet det overordnede ansvar for planlægningen, for opførelsen af alle nationale veje mv. Private erhvervsdrivende kunne kun komme ind på markedet for tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, hvis NRA gav dem tilladelse hertil.

De private erhvervsdrivende var omfattet af momspligt, og spørgsmålet var om, NRA, som en offentlig myndighed også (fortsat), skulle opkræve moms i forbindelse med driften af to betalingsveje, som NRA selv stod for. Det var ubestridt, at der ikke forelå nogen reel mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kunne komme ind på det pågældende marked ved at bygge en vej, som ville kunne konkurrere med de allerede eksisterende nationale veje. Private erhvervsdrivende kunne i stedet via partnerskab-kontrakter med NRA overtage driften af de allerede eksisterende betalingsveje.

EU-Domstolen fastslog, at virksomheden med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, der dermed ikke var begrænset til opkrævningen af vejafgifterne, under de konkrete omstændigheder udelukkende blev udøvet af NRA under betingelser, der under alle omstændigheder sikrede, at der blev stillet et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Herved varetog NRA - enten på eget initiativ eller i tilfælde af, at den private erhvervsdrivende trak sig tilbage - opgaverne med drift og vedligeholdelse af dette vejnet under iagttagelse af særlige lovbestemte forpligtelser, som udelukkende er pålagt organet.

På den baggrund fremgik det, at NRA udøvede sin virksomhed med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift inden for rammerne af den retlige ordning, der kun var gældende for organet. Denne virksomhed kunne derfor ikke anses for at blive udøvet i konkurrence med den virksomhed, der udøves af de private erhvervsdrivende, og som bestod i at opkræve vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med NRA i henhold til nationale lovbestemmelser. Desuden var muligheden for potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at private erhvervsdrivende kunne udøve den pågældende virksomhed under de samme betingelser som NRA, rent teoretisk. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fandt derfor ikke anvendelse på en situation, hvor der ligesom i hovedsagen ikke forelå nogen reel, aktuel eller potentiel konkurrence mellem det pågældende offentligretlige organ og private erhvervsdrivende.

Skatterådet har i flere afgørelser vurderet, hvorvidt en aktivitet udøvet af en offentlig myndighed i egenskab af offentlig myndighed skal anses for at være udøvet i konkurrence med private erhvervsvirksomheder i henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, og momssystemdirektivets art. 13, andet afsnit.

I sager hvor Skatterådet har vurderet, at den offentlige virksomhed ikke blev udøvet i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, har Skatterådet med baggrund i de faktiske forhold i de konkrete sager, ofte lagt vægt på, at de offentlige myndigheder, ved særlig lovgivning, var de eneste der måtte/kunne levere den aktuelle ydelse. Det fremgår eksempelvis af SKM2017. 315. SR, SKM2018. 205. SR, SKM2018. 352. SR, SKM 2019.210. SR og SKM2021. 25SR.

Dette var også tilfældet i Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 459. LSR, hvor Landsskatteretten fandt at kommunernes levering af renovationsydelser til private ikke var omfattet af momspligt, bl. momspligt § 3, stk. 2, nr. (2 og) 3. Landsskatteretten henviste bl.a. til, at borgerne med baggrund i lovgivningen var forpligtiget til at benytte den kommunale renovationsordning.

SKM2017. 576. SR omhandlede en kommunes udførelse af omsorgs- og specialtandplejebehandlinger (mod delvis egenbetaling) på egne visiterede borgere i henhold til lovgivning der forpligtede kommunen hertil.

Skatterådet bekræftede, at det er en myndighedsopgave, som ikke var omfattet af momslovens § 3, når kommunen udførte omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere.

Ved vurderingen af hvorvidt kommunen ikke leverede tandlægeydelserne i konkurrence med erhvervsvirksomheder, lagde Skatterådet vægt på, at kommunen selv udførte alle behandlingerne på egne borgere, som de i henhold til tandplejebekendtgørelsen har visiteret til behandlingerne, at der ikke blev anvendt andre aktører til behandling af egne borgere og at kommunen ikke behandlede andre kommuners borgere. Ydelserne blev derfor ikke leveret i konkurrence med erhvervsvirksomheder og Spørger var på denne baggrund ikke en afgiftspligtig person i relation til behandlingerne, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 modsætningsvis.

Skattestyrelsen skal bemærke, at de visiterede borgere principielt set ikke var forpligtiget til at anvende den kommunale tandpleje (som kommunen var forpligtiget til at tilbyde og som borgerne kunne modtage til kun delvis egenbetaling). Det var et tilbud. Borgerne kunne, hvis de have lyst, frit vælge at lade sig behandle af en privat tandlæge, underlagt de regler og betingelser, herunder fastsættelse af honorarer, som gælder for private tandlæger.

Særligt for så vidt angår anvendelse af offentlige vejarealer skal det bemærkes, at Skatterådet med henvisning til SKM2006. 370. LSR og Landsskatterettens begrundelse heri, i SKM2008. 548. SR traf afgørelse om, at en kommune ikke er en afgiftspligtig person, når kommunen opkræver afgifter af private erhvervsdrivende for adgang til stadepladser, udeservering m.v. på offentlige vejarealer, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder.

Det er Skattestyrelsens opfattelse at nærværende sags faktum og forhold til dels kan sammenlignes med faktum og forholdene i C-344/15, National Roads Authority.

Under de konkrete omstændigheder i sagen var opkrævning af vejafgift på betalingsveje drevet af den offentlige myndighed ikke den samme aktivitet i momssystemdirektivets art. 13s forstand, som opkrævning af vejafgift på betalingsveje drevet af private erhvervsdrivende. Dette på trods af, at der isoleret set er tale om den samme ydelse, nemlig adgang til at køre på en vej mod betaling.

Spørger i nærværende sag har (sammen med politiet) således det overordnende og eksklusive ansvar for at planlægge og tilrettelægge parkeringsmulighederne med baggrund i særlige retsregler i relation til sikker trafikafvikling på offentlige vejarealer. Private kan ikke komme ind på markedet for planlægning og tilrettelæggelse af parkeringsmuligheder på offentlige vejarealer.

Dette ændres ikke af, at en kommune/Vejmyndighed eventuelt., som oplyst af Spørger, kan inddrage forholdene for privat parkering i kommunen i planlægningen af parkeringsmulighederne på offentlige vejarealer.

Det er således ikke den samme aktivitet der udøves, når Vejmyndigheden stiller parkeringspladser til rådighed på offentlige vejarealer set i forhold til tilrådighedsstillelse af private parkeringsmuligheder. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers opkrævning af parkeringsafgifter i egenskab af offentlig myndighed med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2, ikke er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, da ydelsen ikke vurderes at være leveret i konkurrence med private virksomheder. Leverancen og parkeringsindtægterne falder derfor udenfor momslovens anvendelse, i overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse i SKM2006. 370. LSR. [...]

EU-Domstolens dom i sag C-102/08, Salix, kan endvidere ikke føre til et andet resultat[...].

Hertil bemærkede EU-Domstolen i præmis 66-76, at det ikke er angivet i selve bestemmelsen i (nu) art. 13, andet afsnit, hvilke personer den har til formål at beskytte mod den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt medfører og at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Fradragsretten gælder derfor i princippet for hele den kæde af leveringer, som afgiftspligtige personer foretager. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at den omstændighed, at et offentligretligt organ, som udfører en bestemt virksomhed og bestemte transaktioner, er fritaget for afgiftspligt, hvilket dermed er til hinder for, at det har fradragsret for moms, kan have visse virkninger i kæden af levering af goder og præstation af tjenesteydelser til skade for afgiftspligtige, som opererer inden for den private sektor.

Dommen omhandler således spørgsmålet om konkurrenceforvridning i relation til rækkevidden af fradragsretten. Skattestyrelsen finder, at dommen skal ses i denne sammenhæng. Afgiftsfritagelsen af det offentligretlige organ påvirkede således - som konsekvens af de særlige tyske momsregler vedrørende virksomhed med udlejning af fast ejendom - direkte fradragsretten for den private virksomhed Salix i, strid med det momsretlige neutralitetsprincip, som direktivet bygger på.

Dette er ikke tilfældet i nærværende sag. I nærværende sag er det alene Spørgers fradragsret, som er påvirket af momsfrigagelsen.

SKM2017. 576. SR

Skatterådet bekræfter, at det er en myndighedsopgave, som ikke er omfattet af momslovens § 3, når kommunen udfører omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere. Skatterådet bekræfter, at den årlige egenbetaling, som kommunen i henhold til lov har ret til at opkræve for behandlingerne, ikke giver anledning til en anden besvarelse.

Socialområdet

Social-, Bolig og Ældreministeriets Vejledning om retssikkerhed og administration på det sociale område af 21. marts 2019

44. Reglen i § 3, stk. 2, gælder i de tilfælde, hvor resultatet af myndighedens behandling vil munde ud i en afgørelse. § 3, stk. 2, gælder ikke ved beslutninger, der træffes som led i faktisk forvaltningsvirksomhed. Ved faktisk forvaltningsvirksomhed forstås den faktiske gennemførelse af myndighedens opgaver efter den sociale lovgivning. Det er f.eks. faktisk forvaltningsvirksomhed, når hjemmehjælperen eller pædagogen udfører sit arbejde og giver hjælp til en borger (se punkt 240).

242. Den daværende socialminister har i et svar til Folketingets Socialudvalg (den 28. februar 2011) udtalt, at hvis en privat leverandør står for den faktiske leverance af hjælpen på baggrund af en kommunal afgørelse efter serviceloven, har kommunen pligt til at føre tilsyn med, hvordan de kommunale opgaver løses og med, at borgeren får den hjælp, der er truffet afgørelse om. Den kommune, der har truffet

afgørelse om hjælpen, er således ansvarlig over for borgeren for udførelsen af den faktiske forvaltningsvirksomhed. Klager over den faktiske udførelse af hjælp kan derfor rettes til kommunen, og dette gælder således uanset, om hjælpen faktisk leveres af kommunalt ansatte eller af en privat leverandør.