

Moms - solcelleanlæg, husstandsvindmøller | **skat.dk** mv. - opgørelse af salgsmoms - momsregistrering - genoptagelse - styresignal

Dato for udgivelse	19 Dec 2018 10:48
Dato for afsagt dom/kendelse/afgørelse/styresignal	19 Dec 2018 10:48
SKM-nummer	SKM2018.638.SKTST
Myndighed	Skatteforvaltningen
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	16-1725916 og 18-0751474
Dokument type	Styresignal
Overordnede emner	Moms og lønsumsafgift
Overemner-emner	Momsgrundlag
Emneord	Solcelleanlæg, solceller, vindmøller, registrering, nettoafregning, momsgrundlag, bytte, udtagning
Resumé	<p>I styresignalet beskrives ændring af praksis vedrørende momsregistrering af små solcelleanlæg og husstandsvindmøller, der er placeret i forbindelse med beboelse og skal tilvejebringe husstandens private elforbrug. Landsskatteretten har truffet afgørelse om, at et solcelleanlæg, der er omfattet af den såkaldt "gamle" ordning med nettoafregning af el på årsbasis (gruppe 6), kan momsregistreres, jf. SKM2016.484.LSR. Der kan ikke stilles krav om, at produktionen af el på årsbasis er større end forbruget.</p> <p>I styresignalet beskrives endvidere ændring af praksis for opgørelse af udtagningsmoms vedrørende disse anlæg, jf. SKM2017.266.LSR og SKM2017.267.LSR. Ændringen gælder også for andre momsregistrerede virksomheder, hvor der er fastlagt en opgørelsesmetode for udtagningsmomsen, som er en anden end opgørelse på grundlag af den faktiske levetid.</p>
Hjemmel	Momsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016
Reference(r)	Momslovens §§ 3-4, § 5, stk. 1, § 27, stk. 1, § 28, stk. 1, og §§ 47-49
Henvisning	Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit D.A.3.1.4.2.1 .
Henvisning	Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit D.A.8.1.1.10.1
Henvisning	Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit D.A.8.1.2.1 .
Henvisning	Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit D.A.8.1.2.4 .

Sammenfatning

I styresignalet beskrives ændring af praksis vedrørende momsregistrering af små solcelleanlæg og husstandsvindmøller, der er placeret i forbindelse med beboelse og skal

tilvejebringe husstandens private elforbrug. Landsskatteretten har truffet afgørelse om, at et solcelleanlæg, der er omfattet af den såkaldt "gamle" ordning med nettoafregning af el på årsbasis (gruppe 6), kan momsregistreres, jf. **SKM2016.484.LSR**. Der kan ikke stilles krav om, at produktionen af el på årsbasis er større end forbruget.

I styresignalet beskrives endvidere ændring af praksis for opgørelse af udtagningmoms vedrørende disse anlæg, jf. **SKM2017.266.LSR** og **SKM2017.267.LSR**. Ændringen gælder også for andre momsregistrerede virksomheder, hvor der er fastlagt en opgørelsesmetode for udtagningmomsen, som er en anden end opgørelse på grundlag af den faktiske levetid.

Hidtidig praksis

Den gamle ordning for små solcelleanlæg og husstandsvindmøller med nettoafregning af el på årsbasis (gruppe 6) omfatter anlæg, der er leveret, monteret og nettilsluttet senest den 19. november 2012. Ordningen omfatter endvidere anlæg, hvor ejeren har indgået bindende aftale om køb af anlægget senest den 19. november 2012, netvirksomheden senest den 20. december 2012 har modtaget anmeldelse af anlægget med henblik på registrering i Stamregistret, og anlægget er nettilsluttet senest den 31. december 2013.

Det daværende SKAT udsendte styresignal **SKM2013.818.SKAT** i anledning af EU-domstolens dom i sagen C-219/12, Fuchs. I dommen blev det fastslået, at driften af et solcelleanlæg anses for økonomisk aktivitet med levering af el til nettet mod indtægter af en vis varig karakter som omhandlet i 6. momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og 2, selvom mængden af produceret elektricitet altid er mindre end den samlede mængde elektricitet, som operatøren forbruger privat. Der var i dommen tale om, at solcelleejeren rent faktisk betalte og modtog betaling i penge for den elektricitet, der blev leveret til ham fra elselskabet og den elektricitet, som han leverede til elselskabet.

Det daværende SKATs praksis vedrørende momsregistrering af små solcelleanlæg og husstandsvindmøller på den gamle ordning med nettoafregning af el på årsbasis er, at produktionen af el på årsbasis skal være større end forbruget, for at solcelleanlægget eller husstandsvindmøllen kan være omfattet af styresignalet **SKM2013.818.SKAT** og dermed kan momsregistreres. Det skyldes, at når forbruget ikke overstiger produktionen, så modtager ejeren af solcelleanlægget/husstandsvindmøllen ikke – som i dommen – betaling i penge fra elselskabet.

Det daværende SKAT har endvidere hidtil haft en praksis om, at momsregistrerede ejere af små solcelleanlæg og husstandsvindmøller, der er tilmeldt nettoafregning på årsbasis, skal betale udtagningmoms af hele den producerede elektricitet, som ejeren har forbrugt i den private husholdning, jf. momslovens § 28, stk. 1, jf. § 5, stk. 1.

Ved beregning af fremstillingsprisen i udtagningssituationen, jf. momslovens § 28, stk. 1, skal der endvidere anvendes en fast afskrivningsperiode på 5 år for solcelleanlægget eller husstandsvindmøllen.

Det daværende SKAT har haft samme praksis om en fast afskrivningsperiode for andre momsregistrerede virksomheder vedrørende solcelleanlæg og vindmøller som for de små solcelleanlæg og husstandsvindmøller.

Baggrunden for ændring af praksis

Landsskatteretten har i **SKM2016.484.LSR** truffet afgørelse om, at levering af elektricitet fra et solcelleanlæg, der er omfattet af den gamle ordning med nettoafregning af el på årsbasis, anses for selvstændig økonomisk virksomhed med levering af elektricitet mod vederlag. Der kan ikke stilles krav om, at produktionen af el på årsbasis er større end forbruget. Solcelleanlægget kan dermed momsregistreres efter momslovens § 47, selvom den årlige omsætning ikke overstiger 50.000 kr.

Landsskatteretten har i **SKM2017.266.LSR** og **SKM2017.267.LSR** endvidere truffet afgørelse om, at der ikke skal betales udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 1, og § 28, stk. 1, for den mængde produceret elektricitet, som en solcelleejer har leveret til elselskabet, og som medfører en nedsættelse af klagerens elregning.

Momsgrundlaget for denne mængde elektricitet skal derimod opgøres efter momslovens § 27, stk. 1, jf. § 4, stk. 1, og **SKM2016.484.LSR**, hvorefter der skal betales "byttedmoms" af den elektricitet, der er leveret til elselskabet mod vederlag i andet end penge.

Landsskatteretten har i **SKM2017.266.LSR** og **SKM2017.267.LSR** endelig truffet afgørelse om, at momsgrundlaget, hvoraf der skal betales udtagningsmoms, dvs. den elektricitet, der ikke er leveret til elselskabet mod vederlag i form af penge eller elektricitet, men derimod forbrugt direkte af klageren selv i produktionsøjeblikket i den private husholdning, skal opgøres efter momslovens § 28, stk. 1, jf. § 5, stk. 1. Momslovens § 28, stk. 1, indeholder ikke hjemmel til at anvende en fast afskrivningsperiode på 5 år. Der skal derfor ved opgørelsen af fremstillingsprisen for den udtagne elektricitet tages udgangspunkt i den faktiske fremstillingspris, herunder den faktiske leve- og brugstid for solcelleanlægget.

Ny praksis

Driften af små solcelleanlæg og husstandsvindmøller, der er omfattet af den gamle ordning med nettoafregning af el på årsbasis, anses for selvstændig økonomisk virksomhed med levering af elektricitet mod vederlag. Der kan ikke stilles krav om, at produktionen af el på årsbasis er større end forbruget. Solcelleanlægget og husstandsvindmøllen kan dermed momsregistreres, jf. momslovens § 47 og § 49, stk. 1, om frivillig registrering.

Derudover skal momsregistrerede virksomheder, der er tilmeldt nettoafregning på årsbasis, opgøre moms af deres leverancer mv. på følgende måde:

1. Der skal kun betales udtagningsmoms af den elektricitet, der er forbrugt af ejeren selv i produktionsøjeblikket i den private husholdning, dvs. den elektricitet, som ikke er leveret til elselskabet. Ved opgørelse af fremstillingsprisen skal der tages udgangspunkt i den faktiske fremstillingspris, herunder den faktiske leve- og brugstid for solcelleanlægget/husstandsvindmøllen, jf. momslovens § 28, stk. 1, jf. § 5, stk. 1.
2. Der skal betales "byttedmoms" af den elektricitet, der er leveret til elselskabet mod vederlag i andet end penge. Ved byttehandler er momsgrundlaget for det, der gives i bytte, værdien af det, der tages i bytte, jf. momslovens § 27, stk. 1, jf. § 4, stk. 1. Værdien er uden de afgifter, som egenproducenterne er fritaget for at betale.

Ændringen vedrørende udtagningsmoms gælder også for andre momsregistrerede virksomheder vedrørende solcelleanlæg og vindmøller end de små solcelleanlæg og husstandsmøller.

Ændringen vedrørende byttedmoms gælder ikke for disse andre momsregistrerede virksomheder, da hele produktionen, bortset fra den mængde strøm, som forbruges i produktionsøjeblikket eller eventuelt inden for en time, leveres til elnettet mod vederlag i penge.

Hidtidig praksis om, at momsregistrerede ejere, der er tilmeldt nettoafregning på årsbasis, skal betale moms af den betaling i form af penge, som ejeren modtager fra elselskabet for årets overskudsproduktion, er ikke ændret af afgørelserne fra Landsskatteretten og opretholdes dermed, jf. momslovens § 27, stk. 1.

Eksempel

Anlægget er købt for 100.000 kr. + moms 25.000 kr. Anlæggets levetid er efter en konkret vurdering fx 20 år. Hvis anlægget producerer 5.000 kwh pr. år er fremstillingsprisen pr. kwh (eksemplet er forsimplet, således at der ikke indgår andre omkostninger end købsprisen):

$100.000 \text{ kr.} : 20 \text{ år} = 5.000 \text{ kr.} : 5.000 \text{ kwh} = 1 \text{ kr. ekskl. moms.}$

Hvis anlægget producerer 5.000 kwh og den private husstand forbruger 4.000 kwh, heraf 2.000 kwh som direkte forbrug, dvs. at der er en overskudsproduktion på 1.000 kwh, skal momsen opgøres således:

1. Almindelig moms af overskudsproduktionen, som sælges mod betaling i penge, fx 1 kr. pr. kwh, dvs. $1.000 \text{ kwh} \times 1 \text{ kr.} = 1.000 \text{ kr.} \times 25 \text{ pct.} = 250 \text{ kr. i moms.}$
2. Byttemoms af den elektricitet, der er leveret til elnettet og byttet med anden elektricitet. Hvis elektriciteten kan købes uden afgifter for fx 1 kr. pr. kwh, skal der betales "byttemoms" af 2.000 kwh, dvs. $2.000 \text{ kwh} \times 1 \text{ kr.} = 2.000 \text{ kr.} \times 25 \text{ pct.} = 500 \text{ kr. i moms.}$
3. Udtagningsmoms af den direkte forbrugte elektricitet på 2.000 kwh, dvs. $2.000 \text{ kwh} \times \text{fremstillingsprisen pr. kwh på } 1 \text{ kr.} = 2.000 \text{ kr.} \times 25 \text{ pct.} = 500 \text{ kr. i moms.}$

Den samlede momsbetaling for det respektive produktionsår udgør således samlet i alt 1.250 kr.

Fra den 1. juli 2015 er der omvendt betalingspligt på levering af elektricitet til elselskabet. Det betyder, at anlægsejeren fra denne dato ikke skal indbetale almindelig moms af overskudsproduktionen og byttemoms. Den samlede momsbetaling for det respektive produktionsår udgør herefter kun udtagningsmoms på i alt 500 kr.

Andre virksomheder end virksomheder vedrørende solcelleanlæg og vindmøller

Ændringen, der følger af Landsskatterettens afgørelser **SKM2017.266.LSR** og **SKM2017.267.LSR** vedrørende opgørelse af udtagningsmoms, gælder også for andre momsregistrerede virksomheder end solcelleanlæg og vindmøller. Ændringen finder også anvendelse for andre momsregistrerede virksomheder, hvor der er fastlagt en opgørelsesmetode for udtagningsmomsen, som er en anden end opgørelse på grundlag af den faktiske levetid.

Ændringen omfatter opgørelse af udtagningsmoms for både varer og ydelser

Regler om nettoafregning på årsbasis

§ 20-21 i bekendtgørelse nr. 999 af 29. juni 2016 om nettoafregning for egenproducenter af elektricitet, og § 5 i den tidligere bekendtgørelse herom, nr. 804 af 28. juni 2010, indeholder regler om den gamle ordning med nettoafregning på årsbasis.

Genoptagelse

Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der vedrørende **SKM2016.484.LSR** ske ekstraordinær genoptagelse af sager, der vedrører afgiftsperioder, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet den 1. december 2012.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der vedrørende **SKM2017.266.LSR** og **SKM2017.267.LSR** ske ekstraordinær genoptagelse af sager, der vedrører afgiftsperioder, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet den 1. april 2012.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, Bygning 45, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om virksomhedens navn, adresse og CVR-nr. samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling. Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet bilagsmateriale, som efter virksomhedens opfattelse kan dokumentere kravet.

Skattemæssige konsekvenser

Genoptagelsen af momstilsvaret kan have skattemæssige konsekvenser, bl.a. for opgørelsen af det skattemæssige afskrivningsgrundlag.

Skattestyrelsen vil snarest udsende et styresignal herom.

Afregning af moms og omvendt betalingspligt

Det fremgår af momslovens § 46, stk. 1, nr. 11, at afgiften påhviler aftageren af varer og ydelser, når aftageren er en afgiftspligtig person her i landet, der er videreforsandler af gas eller elektricitet – dvs. omvendt betalingspligt. Ændringen trådte i kraft den 1. juli 2015. Det er således elselskabet, som fra denne dato skal opkræve og afregne momsen.

Ejeren af solcelleanlægget eller husstandsvindmøllen, der bliver momsregistreret med virkning fra den 1. oktober 2012 via genoptagelsen, skal dermed indtil 1. juli 2015 selv opgøre og afregne almindelig moms og byttemoms.

Pligten til at opgøre og afregne almindelig moms og byttemoms overgår herefter til elselskabet fra den 1. juli 2015. Ejeren af solcelleanlægget eller husstandsvindmøllen skal fortsat opgøre og afregne udtagningsmomsen.

Da styresignalet først træder i kraft den 1. januar 2019, er det Skattestyrelsens opfattelse, at elselskabets pligt til at opgøre og afregne almindelig moms og byttemoms

via reglerne om omvendt betalingspligt ikke kan gøres gældende for perioden 1. juli 2015 til 31. december 2018, men først med virkning fra den 1. januar 2019.

Ikrafttrædelse

Styresignalet træder i kraft den 1. januar 2019.

Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2019-1

Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2019-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, bortfalder styresignalet.