

# Styresignal - Momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3 - kommunale renovationsydelser - Genoptagelse

Dato for udgivelse	03 Nov 2023 12:13
Dato for afsagt dom/kendelse/afgørelse/styresignal	03 Nov 2023 09:42
SKM-nummer	SKM2023.515.SKTST
Myndighed	Skatteforvaltningen
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	21-0307694
Dokument type	Styresignal
Overordnede emner	Moms og lønsumsafgift
Overemner-emner	Momspligt
Emneord	Moms, afgiftspligtig person
Resumé	Skattestyrelsens hidtidige praksis hvorefter der skal opkræves moms på kommuners levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger, er blevet underkendt ved Landsskatterettens afgørelser af 21. oktober 2020.
Hjemmel	LBK nr. 1021 af 26/09/2019 - Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift
Reference(r)	Momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3
Henvisning	Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit <a href="#">D.A.3.2.3</a>
Henvisning	Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit <a href="#">D.A.3.2.4</a>

## 1. Baggrund for ændring af praksis

Landsskatteretten har den 21. oktober 2020 truffet en række afgørelser om, at tre kommuner ikke skal anses for at være afgiftspligtige personer i forbindelse med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, idet kommunerne ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsdrivende. Landsskatteretten finder endvidere, at kommunerne ikke kan anses for omfattet af begrebet "forsyningsvirksomhed" i henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, idet renovationsydelser ikke er omfattet af bilag I til momssystemdirektivet.

Landsskatteretten finder derfor, at kommunerne ikke skal opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger i medfør af momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3.

Landsskatterettens afgørelser omhandler for det første en række anmodninger om genoptagelse af afgiftstilsvaret, hvor den ældste afgiftsperiode, der anmodes om genoptagelse for, er 1. kvartal 2012.

Endvidere har Landsskatteretten truffet afgørelse i en sag om et påklaget bindende svar fra Skatterådet fra 2015. Landsskatterettens afgørelse er offentliggjort som [SKM2020.459.LSR](#).

## 2. Det retlige grundlag

Af momslovens § 3 fremgår følgende:

"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) Enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 6.
- 2) Offentlige forsyningsvirksomheder.
- 3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder."

Af momslovens § 9 fremgår følgende:

Leverancer mellem institutioner inden for samme ministerområde og leverancer mellem regionale og kommunale institutioner under samme region eller kommune betragtes ikke som en afgiftspligtig levering, når de pågældende institutioner er afgiftspligtige efter § 3, stk. 2, nr. 3. Det samme gælder leverancer fra en institution, der drives i fællesskab af flere regioner eller kommuner, til de regioner eller kommuner, som er parthavere i institutionen.

Bestemmelsen i momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3 implementerer momssystemdirektivets artikel 13:

"1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvriddning af en vis betydning."

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

2. Medlemsstaterne kan anse virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 132, 135, 136, 371, 374, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed."

Af bilag I til momssystemdirektivet fremgår følgende:

"LISTE OVER DE FORMER FOR VIRKSOMHED, DER ER OMHANDLET I ARTIKEL 13, STK. 1, TREDJE AFSNIT

2)

Vand-, gas-, elektricitets- og varmforsyning"

Af Affaldsaktørbekendtgørelsen fremgår følgende:

§ 16. Kommunalbestyrelsen skal opgøre omkostningerne ved den enkelte indsamlings- og anvisningsordning, jf. bekendtgørelse om affald, efter opdelingen i det kommunale budget- og regnskabssystem, således at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene skal dække kommunens omkostninger til ordningen, jf. miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 3. Hvis en ordning omfatter både husholdninger og virksomheder, skal omkostningerne til ordningen fordeles på henholdsvis husholdninger og virksomheder i overensstemmelse med de omkostninger til håndtering, som henholdsvis husholdninger og virksomheder giver anledning til.

Stk. 2. Kommunalbestyrelsen kan opkræve et samlet gebyr for alle de ordninger, som en husholdning eller virksomhed er forpligtet til at betale til. Kommunalbestyrelsen skal efter anmodning dokumentere fordelingen af omkostningerne på de forskellige ordninger.

#### SKM2020.109.SKTST

Styresignalet beskriver en ændring af praksis for, hvornår der fyres med en kombination af forskellige brændsler. Praksisændringen er en følge af Vestre Landsrets dom i [SKM2018.5.VLR](#). Praksisændringen vil være af betydning for kraftvarmepærkers opgørelse af affaldsvarme-, tillægs- og CO<sub>2</sub>-afgift ved affaldsforbrænding og ved kraftvarmepærkers opgørelse af afgifter ved forbrænding af andre brændsler end affald. I styresignalet beskrives også mulighederne for genoptagelse.

#### SKM2020.142.SKTST

Styresignalet drejer sig om ændring af praksis om opgørelse af varmeproduktion under el-patronordningen som følge af [SKM2018.538.LSR](#) og fastlæggelsen af proceduren for anmodninger om genoptagelse vedrørende godtgørelse efter el-patronordningen fra og med 1. april 2009.

Som følge af hvile-i-sig-selv-princippet er varmeproducenten forpligtet til at indregne den ekstraordinære indtægt - som tilbagebetalingen af afgifter inklusive rentegodtgørelsen udgør - ved den omkostningsbestemte prisfastsættelse for varme for de(t) følgende år. Det tilbagebetalte beløb inklusiv rentegodtgørelse vil derved komme varmekunderne til gode.

Tilbagebetalingen inkl. rentegodtgørelse vil således ikke udgøre en ugrundet berigelse, hvis den viderebetales til varmekunderne ved indregning i de efterfølgende varmepriser.

#### SKM2020.145.SKTST

Ændring af praksis om overskudsvarmeafgift som følge af Skatterådets bindende svar af 24. oktober 2017, [SKM2017.647.SR](#). I styresignalet beskrives også mulighederne for genoptagelse.

## SKM2009.320.SKAT

Almene boligorganisationer, der har indbetalt henholdsvis lønsumsafgift af momsfrie administrationsydelser og moms af momspligtige ydelser leveret til egne afdelinger, kan anmode om genoptagelse af afgiftstilsvaret.

Ved bedømmelsen af tilbagebetalingskrav anvendes dansk rets almindelige regler om tilbagebetaling af beløb erlagt i urigtig formening om skyld. Disse regler vil blive fortolket i lyset af den seneste praksis fra EF-domstolen om medlemsstaternes opkrævning af beløb i strid med fællesskabsretten.

Det følger af reglerne i almenboligloven, i driftsbekendtgørelsen udstedt i medfør heraf, i boligbyggeriloven samt i almenlejeloven, at almene boligorganisationer og deres boligafdelinger er berettiget og forpligtet til at sikre, at der til enhver tid opkræves en balanceleje hos lejerne, der er tilstrækkelig til at dække afdelingens driftsudgifter i forbindelse med udlejningen.

Under forudsætning af, at boligorganisationerne i sit budget for lejefastsættelsen indregner den tilbagebetalte lønsumsafgift og moms ved opgørelse af balancelejen i udbetalingsåret eller i året efter udbetalingsåret anses afgiften ikke for at være overvæltet på lejerne.

### **3. Gældende praksis**

I henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, er offentlige forsyningsvirksomheder at anse som afgiftspligtige personer.

Det gør sig også gældende for andre offentlige enheder, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. bestemmelsens stk. 2 nr. 3.

Bestemmelsen i § 3, stk. 2, nr. 2, gennemfører momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, jf. direktivets bilag I.

Momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, gennemfører direktivets artikel 13, stk. 1, første og andet afsnit.

Af forarbejderne til momsloven fremgår det, at offentlig forsyningsvirksomhed f.eks. omfatter leverancer af el, gas, vand og varme, men også udførelse af servicefunktioner som renovation og offentlig transport.

Det har således hidtil - i overensstemmelse med momslovens forarbejder - været mangeårig administrativ praksis, at kommuners levering af renovationsydelser til private borgere og grundejerforeninger har været pålagt moms.

Denne praksis er tiltrådt af Skatterådet i [SKM2015.687.SR](#).

### **4. Landsskatterettens afgørelse som offentliggjort i [SKM2020.459.LSR](#)**

Sagerne angik, om de pågældende kommuner skulle opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelser til private borgere og grundejerforeninger.

To kommuner anmodede Skattestyrelsen om genoptagelse af afgiftstilsvaret med henvisning til, at kommunerne fejlagtigt havde opkrævet moms af levering af renovationsydelser til private borgere og grundejerforeninger. Skattestyrelsen kunne ikke imødekomme anmodningerne om genoptagelse med henvisning til, at leverancerne var momspligtige, da der var tale om offentlig forsyningsvirksomhed i momslovens forstand.

Kommunerne påklagede afgørelserne til Landsskatteretten.

Landsskatteretten traf afgørelse om, at Skattestyrelsen skulle genoptage afgiftstilsvaret i de omhandlede perioder, da kommunerne ikke kunne anses for at være afgiftspligtige personer i forbindelse med aktiviteten. Landsskatteretten tog dog ikke stilling til den beløbsmæssige opgørelse af tilbagebetalingskravet.

En tredje kommune anmodede Skatterådet om bindende svar på, om dens leverancer af renovationsydelser til private borgere og grundejerforeninger var momspligtige. Skatterådet svarede, at kommunen skulle opkræve og afregne moms ved levering af renovationsydelserne, da der var tale om momspligtig offentlig forsyningsvirksomhed.

Kommunen påklagede det bindende svar til Landsskatteretten, som ændrede Skatterådets svar.

Landsskatterettens afgørelse angående det bindende svar er offentliggjort i [SKM2020.459.LSR](#).

Landsskatteretten fandt, at kommunen ikke skulle anses for afgiftspligtig for levering af renovationsydelser i medfør af momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, om "offentlige forsyningsvirksomheder". Begrundelsen var, at renovationsydelser ikke er omfattet af bestemmelsen i nr. 2 i bilag I til momssystemdirektivet.

Landsskatteretten lægger endvidere vægt på, at kommunen er et offentligretligt organ, at den udøvede virksomhed sker i egenskab af offentlig myndighed, og at fritagelsen for afgiftspligten ikke vil kunne medføre en konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Landsskatteretten henviste særligt til, at kommunerne i Danmark i henhold til miljøbeskyttelsesloven og affaldsbekendtgørelsen er forpligtet til at indsamle affald fra private grundejere og grundejerforeninger, og at private grundejere og grundejerforeninger omvendt er forpligtet til at bruge den kommunale ordning. Den af kommunen udøvede virksomhed med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger sker således ikke i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, idet der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til disse.

Kommunen kan dermed ikke anses for at være en afgiftspligtig person i forbindelse med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, idet kommunen ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsdrivende, og en fritagelse af kommunerne vil dermed ikke føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning, jf. momssystemdi-

rektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit.

## 5. Ny praksis

På baggrund af Landsskatterettens afgørelse i [SKM2020.459.LSR](#) er det Skattestyrelsens opfattelse, at hidtidig praksis, hvorefter kommuners levering af renovationsydelser til private og grundejerforeninger har været pålagt moms jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 2, ikke kan opretholdes.

En kommune skal ikke anses som en afgiftspligtig person, når den leverer renovationsydelser til private borgere eller grundejerforeninger.

Som omfattede renovationsydelser til private og private grundejerforeninger anses ikke blot almindelig dagrenovation, men også vask af skraldespand, tilkøb af eksempelvis ugetømning, ekstra tømning og ekstra beholder.

Det er Skattestyrelsen opfattelse, at den nye praksis også omfatter renovationsydelser, som leveres til private borgere eller grundejerforeninger af et kommunalt selskab oprettet i henhold til § 60 i kommunestyrelsesloven.

Leverancer, med undtagelse af forsyningsvirksomhed i henhold til momsloven, fra et kommunalt selskab oprettet i henhold til § 60 i kommunestyrelsesloven, til de kommuner, der er parthavere i selskabet, anses ikke for at udgøre en afgiftspligtig transaktion i momslovens forstand, jf. momslovens § 9.

Det er derimod ikke Skattestyrelsens opfattelse, at private underleverandører til kommuners aktiviteter i forbindelse med kommunens levering af renovationsydelser til private borgere og grundejerforeninger, er omfattet af praksisændringen. Det skyldes, at disse leverandører ikke anses for at være offentligretlige organer. Underleverandørydelser skal derfor fortsat tillægges moms, medmindre de er omfattet af momslovens § 9.

Som private underleverandører anses i den forbindelse ikke kun privatejede virksomheder, men som udgangspunkt også kommunalt ejede aktieselskaber eller P/S'er. Såfremt et kommunalt ejet aktieselskab m.v. efter en konkret vurdering kan anses for at være offentlige organer i sig selv, vil selskabet dog også være omfattet af praksisændringen. Ved bedømmelsen af, om en enhed er et offentligretligt organ, lægges der vægt på, om enheden er integreret i den offentlige forvaltning. For nærmere om, hvilke kriterier, der i den forbindelse lægges vægt på henvises til Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit, [D.A.3.2.4](#) Andre offentlige institutioner.

Et kommunalt ejet aktieselskab, som efter en konkret vurdering ikke kan anses for at være et offentligt organ i sig selv, som i eget navn har leveret renovationsydelser til private og private grundejerforeninger, er ikke omfattet af praksisændringen. Såfremt renovationsydelsen er leveret i kommunens navn, er renovationsydelsen til private borgere og grundejerforeninger omfattet af praksisændringen. Det kan eksempelvis være tilfældet, når det af fakturaen til kunden fremgår, at opkrævningen af renovationsgebyret sker på vegne af en kommune.

### Kommunale erhvervsaffaldsordninger

Kommunerne skal etablere ordninger for eller anwise erhvervsaffald til forbrænding eller deponering og skal tilbyde virksomheder adgang til mindst én genbrugsplads.

Kommunerne vælger selv, om de vil etablere indsamlingsordninger eller anvisningsordninger for affald fra virksomheder i kommunen.

I det omfang en kommune har etableret en indsamlings- eller anvisningsordning, hvor kommunen er forpligtiget til at håndtere affald fra virksomheder, og virksomhederne omvendt er forpligtiget til at bruge den kommunale ordning, kan vederlag, der betales herfor, principielt være omfattet af praksisændringen.

For at en kommunal erhvervsaffaldsordning evt. er omfattet af praksisændringen, kræver det således, at der i forbindelse med aktiviteten opkræves et gebyr af det der kan kvalificeres som et offentligretligt organ, at det offentligretlige organ handler i egenskab af offentlig myndighed i momsretlig forstand og at momsfrigtagelsen ikke vil føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning i momsretlig forstand. Se eksempelvis EU-Domstolens sag C-344/15, National Roads Authority, præmis 36-38.

En fastlæggelse heraf vil dog kræve en nærmere vurdering af den konkret etablerede ordning i den enkelte kommune.

For nærmere om hvilke kriterier, der i den forbindelse lægges vægt på, henvises til Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit, [D.A.3.2.4](#) Andre offentlige institutioner.

### Generelt administrationsgebyr (nu ophævet)

Med hjemmel i dagældende miljøbeskyttelseslovs § 48, stk. 3 og 8, opkrævende kommunerne fra 2010 til 2019 et generelt affaldsadministrationsgebyr.

Gebyret dækkede kommunens generelle administrationsomkostninger til erhvervsaffald, som ikke kunne henføres til de enkelte affaldsordninger, f.eks. udgifter til udarbejdelse af affaldsregulativer, affaldsplanlægning, konkrete anvisninger mm. Virksomhederne var, medmindre de kunne omfattes af en fritagelse, forpligtiget til at betale gebyret.

Skattestyrelsen anser administrationsgebyret for at være omfattet af praksisændringen.

## 5.1. Fradragsret og investeringsgoder

Som konsekvens af at kommunerne ikke længere anses for at være afgiftspligtige personer i forbindelse med levering af renovationsydelser til private grundejere og grundejerforeninger (og eventuelle erhvervsaffaldsordninger, som opfylder betingelserne), har kommunerne ikke længere fradrag for købsmomsen af de omkostninger, som kommunerne har i forbindelse med leveringen jf. momslovens § 37, modsat.

For så vidt angår investeringsgoder, skal kommunerne være opmærksomme på eventuelle reguleringsforpligtigelser jf. momslovens § 43 og 44 og reglerne om udtagning.

Hvis investeringsgoder, som hidtil har været anvendt til momspligtige aktiviteter, og dermed giver ret til fradrag, overgår til delvis anvendelse i forbindelse med momsfrie aktiviteter, skal der ske regulering, når anvendelsen af investeringsgodet efterfølgende giver ret til et mindre fradrag end det, der er opnået ved anskaffelsen. Der henvises i den forbindelse til Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit [D.A.11.7.4.5.1 Ændret anvendelse af investeringsgode](#), mindre fradrag ML § 43, stk. 3, nr. 1.

Overgår en vare, herunder et investeringsgode, fra anvendelse til momspligtige aktiviteter til momsfrie aktiviteter fuldt ud, skal der ske udtagning, jf. momslovens § 5. Der henvises i den forbindelse til Den juridiske vejledning 2023-2, [D.A.4.3.3.3 Udtagning af en vare eller udtagning af anvendelsen af varen](#) og afsnit [D.A.4.3.4 Samspil med reglerne om investeringsgoder \(regulering\)](#).

## 6. Genoptagelse

### 6.1 Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for kommunen. Det betyder, at 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. Se i denne forbindelse [SKM2015.733.SKAT](#) om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Ligeledes skal anmodningen om genoptagelse omfatte alle de ydelser, der kan ske genoptagelse for. Det betyder, at der skal ske anmodning om genoptagelse for alle de renovationsordninger, som vurderes at være omfattet af muligheden for genoptagelse.

Hvis der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal ske tilbagebetaling af afgift, har Skatteforvaltningen ret til for samme tidsrum at foretage direkte følgeændringer af tilbagebetalingen. Det vil sige, at der i kravet på tilbagebetaling skal fradrages besparelse i form af fradrag på købsmoms, moms af reguleringsforpligtelser og godtgørelse af energi og miljøafgifter.

Det er en forudsætning for tilbagebetaling af moms, at kommunen ikke opnår en ugrundet berigelse ved tilbagebetaling heraf på grund af overvæltning af afgiften på køberne/aftagerne af ydelserne.

Hvis det mellem parterne har været aftalt eller forudsat at overføre evt. tilbagebetalte beløb til kommunens aftagere, vil tilbagebetaling ikke medføre en ugrundet berigelse for kommunen. I disse tilfælde er overvæltningen ikke endelig.

Principperne for kommunernes fastsættelse af gebyrer på affaldsområdet, fastlægges i affaldsaktørbekendtgørelsens kapitel 5, §§ 15-22, som udmønter miljøbeskyttelseslovens § 48.

Det fremgår af miljøbeskyttelseslovens § 48, stk. 1, nr. 1, at kommunerne skal fastsætte gebyrer til dækning af udgifter til affaldsplanlægning, etablering, drift og administration af affaldsordninger, med undtagelse af ordninger, der er underlagt udvidet producentansvar. Gebyrerne skal fastsættes således, at den samlede gebyrindtægt for hver ordning alene dækker kommunens omkostninger forbundet med ordningen, jf. affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 2, 1. pkt.

Miljøbeskyttelsesloven og affaldsaktørbekendtgørelsen indeholder ikke bestemmelser vedr. tilbagebetaling til slutbrugeren. Da renovationsgebyrerne skal "hvile i sig selv", vurderes tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet moms af renovationsydelser til private og grundejerforeninger og eventuelt visse erhvervsdrivende dog at udgøre en indtægt for renovationsordningen/kommunen, som skal komme aftagerne af renovationsydelserne til gode.

Med baggrund i det anvendte "hvile i sig selv"-princip, der gælder for fastsættelse af kommunernes renovationsgebyrer, er det således Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er sket endelig overvæltning af momsen på aftagerne af renovationsydelserne, da kommunerne vil være forpligtede til at viderebetale en tilbagebetalt moms eller indregne det tilbagebetalte momsbeløb ved fastsættelsen af fremtidige gebyrer.

Tilbagebetalingen inkl. rentegodtgørelse vil således ikke udgøre en ugrundet berigelse for kommunerne, hvis den viderebetales direkte som et beløb til aftagerne af renovationsydelserne eller den indregnes i fremtidige priser for renovationsydelser. Det vil være op til den enkelte kommune at tilrettelægge tilbagebetalingen.

Kommunerne kan på denne baggrund opnå tilbagebetaling af moms af renovationsydelser til private og grundejerforeninger og eventuelt visse erhvervsaffaldsordninger, når følgende betingelser er opfyldte:

- 1) Kommunens leverancer af renovationsydelser til private og grundejerforeninger og eventuelt visse erhvervsdrivende er omfattet af miljøbeskyttelsesloven og affaldsaktørbekendtgørelsens § 16, stk. 2, 1. pkt.
- 2) Kommunen har opkrævet moms af renovationsydelser til private og grundejerforeninger og eventuelt visse erhvervsdrivende, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 2.
- 3) Den moms, som tilbagebetales sammen med rentegodtgørelse, indregnes i fremtidige priser for renovationsydelser og videreføres direkte til renovationsydelsesaftagerne eller udbetales som et beløb til renovationsydelsesaftager

4) Kommunen afgiver over for Skattestyrelsen en erklæring om, at betingelse nr. 1 og 2 er opfyldt, samt at betingelse nr. 3 er eller vil blive opfyldt, og indsender til Skattestyrelsen en dokumenteret redegørelse for kommunens opfyldelse af betingelse nr. 3.

I det omfang afgiftspligtige aftagere har haft fradragsret for den uretmæssige opkrævede moms, har aftagerne ikke båret en økonomisk byrde. Tilbagebetaling af den uretmæssige opkrævede afgift vil dermed bevirke, at aftagerne opnår en ugrundet berigelse. Skattestyrelsen vil tage højde herfor i forbindelse med en eventuel tilbagebetaling til kommunerne.

De nærmere regler for den faktiske tilbagebetaling/prisfastsættelse, herunder indregning af tilbagebetalingen i fremtidige gebyrer henhører under Klima-, Energi- og Forsyningsministeriet.

For så vidt angår det generelle administrationsgebyr, som kommunerne har opkrævet hos erhvervsdrivende, vil der dog ikke kunne blive tale om at indregne det tilbagebetalte momsbeløb ved fastsættelsen af fremtidige gebyrer, da gebyret ikke længere opkræves.

### 6.1.1 Ordinær genoptagelse

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

#### 6.1.1.1 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 fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Når praksis er endeligt underkendt ved en afgørelse eller dom, og der i den forbindelse er adgang til ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 4, eller skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, regnes den 10-årige forældelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 34a, stk. 4, fra tidspunktet for afgørelsens eller dommens afsigelse.

Praksis må anses for underkendt ved Landsskatterettens afgørelse den 21. oktober 2020. Den ene sag, der var til prøvelse i Landskatteretten, vedrørte den afgiftsperiode, som var påbegyndt, den 1. januar 2012.

Hvis betingelserne er opfyldte, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse fra og med 1. januar 2012.

### 6.2 Reaktionsfrist

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

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skatteforvaltningens hjemmeside.

### 6.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse af afgiftsfastsættelsen skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk. eller til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr. samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling samt den i pkt. 6.1 anførte erklæring vedrørende opfyldelse af betingelserne og den nævnte dokumenterede redegørelse for opfyldelse af betingelse nr. 3.

Kommunen skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet, gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som kan bidrage til at dokumentere kravet, herunder den nævnte erklæring og dokumenterede redegørelse. For så vidt angår imødegåelse af ugrundet berigelse som følge af evt. fradragsret hos afgiftspligtige aftagere vil Skattestyrelsen i forbindelse med en eventuel tilbagebetaling til kommunerne "afkorte" tilbagebetalingskravet.

### 6.4 Ikke genoptagelse af egen drift

Der er som udgangspunkt pligt til for Skatteforvaltningen at genoptage tidlige afgjorte sager, der er berørt af, at en hidtidig praksis må anses for forkert. Det er dog forudsat, at det ikke er forbundet med meget betydelige administrative vanskeligheder at finde frem til de sager, det drejer sig om. Udover de sager som var til prøvelse i Landsskatteretten, finder Skattestyrelsen at det i forbindelse med nærværende praksisændring vil være forbundet med væsentlige praktiske problemer at identificere eventuelle relevante afgørelser truffet af Skattestyrelsen. Endvidere kan Skattestyrelsen ikke på forhånd vurdere, om det er til gunst eller ugunst for en kommune at få genoptaget sit afgiftstilsvaret i relation til praksisændringen.

## 7. Gyldighed

I det omfang praksisændringen samlet set er til ugunst for kommunen, og kommunen har indrettet sig i tillid til den hidtil gældende praksis ved fastsættelsen af sine renovationsgebyrer, har praksisændringen virkning fra tidspunktet for den opkrævning af renovationsgebyrer, hvor kommunen første gang efter offentliggørelsen af styresignalet har mulighed for at regulere gebyrerne for renovationsydelse.

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2024-1.

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2024-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. pkt. 6.2 ovenfor, er styresignalet ophævet.

