

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 11190 af 25/09/2015 (Gældende)

Præcisering af praksis fastlagt i SKM2014.7.SR vedrørende elvarmesats i elopvarmede helårsboliger med solceller - genoptagelse efter principperne i skatteforvaltningslovens § 31 - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-1615497

Præcisering af praksis fastlagt i SKM2014. 7. SR vedrørende elvarmesats i elopvarmede helårsboliger med solceller - genoptagelse efter principperne i skatteforvaltningslovens § 31 - styresignal

SKM2015. 622. SKAT

1. Sammenfatning – Skatterådet har i SKM2014. 7. SR afgivet et bindende svar om, at elforbrug, der er produceret på en helårsboligs eget solcelleanlæg, skal medregnes i de 4.000 kWh, omtalt i elafgiftslovens § 6, stk. 1, 1. pkt.

I dette styresignal præciseres den praksis, der er fastlagt i SKM2014. 7 SR, om hvordan en elopvarmet helårsboligs egenproduktion af elektricitet, der udveksles med det kollektive el-net, skal indgå i opgørelsen af forbruget af elektricitet, der giver ret til elvarmesats i henhold til elafgiftslovens § 6, stk. 1.

Styresignalet omhandler producenter både på årsbaseret nettoafregning og på timebaseret nettoafregning.

Det fremgår af styresignalet, at der er mulighed for genoptagelse efter principperne i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, for net- og transmissionsvirksomheder, der har afregnet elafgiften opkrævet hos elvarmekunder til SKAT.

Styresignalet fastlægger endvidere, at en elvarmekunde ikke har mulighed for at rejse krav om tilbagebetaling af elafgift direkte mod SKAT.

2. Baggrund og problemstilling

I SKM2014. 7. SR har Skatterådet bekræftet, at elforbrug, som produceres på en helårsboligs eget solcelleanlæg, skal medregnes i de 4.000 kWh, som fremgår af elafgiftslovens § 6, stk. 1, forudsat at der er tale om årsafregning.

Dansk Energi har været i dialog med SKAT om forståelsen af SKM2014. 7. SR. Dansk Energi har oplyst, at der er stor usikkerhed om afgørelsens betydning for elkunder, der både er registreret som elvarmekunder med deraf følgende ret til reduceret afgiftssats, og som er omfattet af ordningen om årlig nettoafregning for egenproduktion af elektricitet på solcelleanlæg.

Dansk Energi har den 27. november 2014 udsendt "Medlemsinfo nr. 90/2014" hvoraf fremgår, at "SKAT har overfor Dansk Energi præciseret, at der altid skal betales fuld afgift af de første 4.000 kWh". Dette er imidlertid ikke i overensstemmelse med den af Skatterådets fastlagte praksis i SKM2014. 7. SR.

Der foreligger således uklarhed om, hvordan en elvarmekundes forbrug skal opgøres for at opnå elvarmesats, når elvarmekunden samtidig er omfattet af nettoafregningsordningen for produktion af elektricitet på solcelleanlæg.

I dette styresignal præciseres, hvad der menes med "medregnes i de 4.000 kWh som fremgår af elafgiftslovens § 6, stk. 1", når der skal ske opgørelse af forbruget af elektricitet, der giver ret til elvarmesats.

Der er ikke tale om en ændring af praksis, men derimod en præcisering af praksis som fastlagt i Skatterådets afgørelse i SKM2014. 7. SR. Som følge af at der har været usikkerhed om forståelsen af SKM2014. 7. SR, henledes opmærksomheden på muligheden for genoptagelse efter principperne i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, for net- og transmissionsvirksomheder, der har afregnet elafgiften opkrævet hos elvarmekunder til SKAT.

3. Regelgrundlag – 3.1 Elafgiftsloven

Timebaseret nettoafregning

Elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c, jf. stk. 3 vedrører nettoafregningsordningen og den timebaserede nettoafregning. Elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c, jf. stk. 3 har følgende indhold:

Undtaget fra afgiften er elektricitet, som:

(...)- c. fremstilles på elproduktionsanlæg ved anvendelse af vedvarende energikilder i form af vindkraft, vandkraft, biogas, biomasse, solenergi, bølge- og tidevandsenergi og geotermisk varme, og som direkte forbruges af elproducenten eller af en lejer i en udlejningsejendom, når anlægget er placeret i forbindelse med udlejningsejendommen og den udlejede ejendom udlejes af elproducenten,

(...)

Stk. 3. Stk. 1, litra c, finder anvendelse for et nærmere opgjort forbrug af elektricitet fra det kollektive el-net. Omfanget af forbruget svarer til den produktion af elektricitet fra elproduktionsanlægget, jf. stk. 1, litra c, der leveres til det kollektive net, og som opgjort inden for hver time ikke overstiger elproducentens og lejerens forbrug af elektricitet fra det kollektive el-net i samme tidsrum.

Årsbaseret nettoafregning

Elafgiftslovens tidligere § 2, stk. 1, litra e vedrørende muligheden for afregning på årsbasis havde følgende indhold:

Undtaget fra afgiften er elektricitet, som:

...

e. fremstilles på elproduktionsanlæg omfattet af § 2, stk. 2 eller 3, i lov om fremme af vedvarende energi med en installeret effekt på højst 6 kW pr. husstand, og som er tilsluttet elinstallationen i boliger eller i ikke erhvervsmæssigt benyttet bebyggelse. Der kan afregnes på årsbasis. For så vidt angår ikkeerhvervsmæssig bebyggelse, sidestilles 100 m² bebygget areal med en husstand.

Elafgiftslovens § 2, stk. 1 litra e blev ophævet ved lov nr. 1390 af 23. december 2012. Dog blev der indsat en overgangsbestemmelse i denne lovs § 6, stk. 6, således at anlæg opsat eller anmeldt indenfor de fastsatte frister, kunne fortsætte med at anvende de hidtil gældende regler i § 2, stk. 1, litra e frem til og med 19. november 2032. Overgangsbestemmelsen har følgende ordlyd:

Stk. 6. De hidtil gældende regler om afgiftsfritagelse i § 2, stk. 1, litra e, i lov om afgift af elektricitet finder anvendelse til og med den 19. november 2032 for anlæg nettilsluttet senest den 19. november 2012 og for anlæg, hvor der er indgået bindende aftale om køb senest den 19. november 2012, og hvor netselskabet har modtaget anmeldelse af anlægget senest den 20. december 2012 og anlægget er nettilsluttet senest den 31. december 2013.

Elvarmesats

Elafgiftslovens § 6, stk. 1, 1. pkt., vedrører afgiftssatsen for elektricitet til opvarmning af helårsboliger.

Elafgiftslovens § 6, stk. 1, havde følgende ordlyd på tidspunktet, da Skatterådet afgav det bindende svar i SKM2014. 7. SR:

Af forbrug af elektricitet, der overstiger 4.000 kWh årligt i helårsboliger, der opvarmes ved elektricitet, betales en afgift, som består af følgende elementer:

- 1) En energiafgift på 23,3 øre pr. kWh (2013-niveau), der ...
- 2) Et energisparebidrag på 0,6 øre pr. kWh.
- 3) Et eldistributionsbidrag på 4 øre pr. kWh.
- 4) En tillægsafgift på 6,2 øre pr. kWh (2013-niveau), der ...

Ordlyden af elafgiftslovens § 6, stk. 1, 1.pkt., er ændret med virkning pr. 1. januar 2015 i henhold til lov nr. 1174 af 5. november 2014 til følgende:

Af forbrug af elektricitet i helårsboliger, der opvarmes ved elektricitet, betales en afgift på 40,0 øre pr. kWh (2020-tal baseret på 2015-niveau) af den del af forbruget, der overstiger 4.000 kWh årligt. Af andet forbrug af elektricitet betales en afgift på 89,8 øre pr. kWh (2020-tal baseret på 2015-niveau).

Ændringen vedrører alene en ændring af afgiftssatsen for elektricitet til opvarmning af helårsboliger og ændrer således ikke på betingelserne eller principperne for at blive omfattet af reglerne om elvarmesats.

3.2 Bekendtgørelse om afgiftsberigtigelse af elektricitet til opvarmning af helårsboliger

Det fremgår af § 1 i bekendtgørelse nr. 456 af 10. juli 1986, at

Stk. 1. For at elektricitet til opvarmning af helårsboliger kan afgiftsberigtiges efter den særlige sats for elvarme i elafgiftslovens § 6, stk. 1, nr. 1, skal boligenheden være registreret i Bygnings- og Boligregistret (BBR) som elopvarmet helårsbolig. – Stk. 2. Kun forbrug af elektricitet, der overstiger 4.000 kWh årligt pr. boligenhed, kan afgiftsberigtiges efter den særlige elvarmesats.

4. SKATs opfattelse

Efter elafgiftsloven er egenproduceret solcelle-el, der udveksles med det kollektive el-net i nettoafregningsordningen, undtaget fra elafgift, jf. elafgiftslovens § 2, stk. 1, litra c, jf. stk. 3. Endvidere kan elektricitet, der bruges i elopvarmede helårsboliger afgiftsberigtiges efter elvarmesatsen jf. § 6, stk. 1, 1. pkt.

Det er muligt at opnå begge fordele, når betingelserne for den enkelte ordning er opfyldt:

- Solcelle-elproduktionen skal være omfattet af en af nettoafregningsordningerne. Der kan være tale om enten årsbaseret nettoafregning, eller timebaseret nettoafregning. Solcelle-el producenter, der ikke er omfattet af en af nettoafregningsordningerne, skal betale afgift af al forbrug af elektricitet, der leveres fra det kollektive elnet.
- Boligenheden skal være registreret i BBR som elopvarmet helårsbolig. Betingelsen for at blive omfattet af den nedsatte elvarmesats af forbrug af elektricitet, der overstiger 4.000 kWh årligt i helårsboliger, der opvarmes ved elektricitet, fremgår af § 1 i bekendtgørelse nr. 456 af 10. juli 1986 om afgiftsberigtigelse af elektricitet til opvarmning af helårsboliger.

I SKM2014. 7. SR har Skatterådet bekræftet, at solcelle-el skal "medregnes i de 4.000 kWh, som fremgår af elafgiftslovens § 6, stk. 1."

Det er SKATs opfattelse, at "medregnes i de 4.000 kWh, som fremgår af elafgiftslovens § 6, stk. 1," betyder, at

- Solcelle-el, der leveres til det kollektive net, og som er omfattet af en af nettoafregningsordningerne (årsbaseret nettoafregning eller timebaseret nettoafregning), forlods kan modregnes i de 4.000 kWh, der skal betales fuld elafgift af. Der henvises til eksempel 1 og 2 under pkt. 4.1.1. og eksempel 1 og 2 under pkt. 4.1.2.

- Solcelle-el som forbruges direkte før måler, og som er undtaget fra elafgift, idet det ikke udveksles med det kollektive net, ikke kan indgå i opgørelsen af forbrug af elektricitet, der forlods kan modregnes i de 4.000 kWh til fuld afgift.
- El-producenter, der er omfattet af ordningen om timebaseret nettoafregning, ikke kan modregne solcelle-el leveret til det kollektive net, som ikke er omfattet af den timebaserede nettoafregning.
- Solcelle-el leveret til nettet målt med en afregningsmåler, der indeholder en tæller, der registrerer den samlede mængde el leveret til og fra nettet (en tilbageløbsmåler/måler, der kan løbe begge veje), ikke kan indgå i opgørelsen af forbrug af elektricitet, der forlods kan modregnes i de 4.000 kWh til fuld afgift, da leveret kWh solcelle-el er ukendt. Der henvises til eksempel 1 i pkt. 4.1.3

For en nærmere forståelse henvises der til nedenstående eksempler.

4.1 Definitioner

I nedenstående eksempler forstås der ved

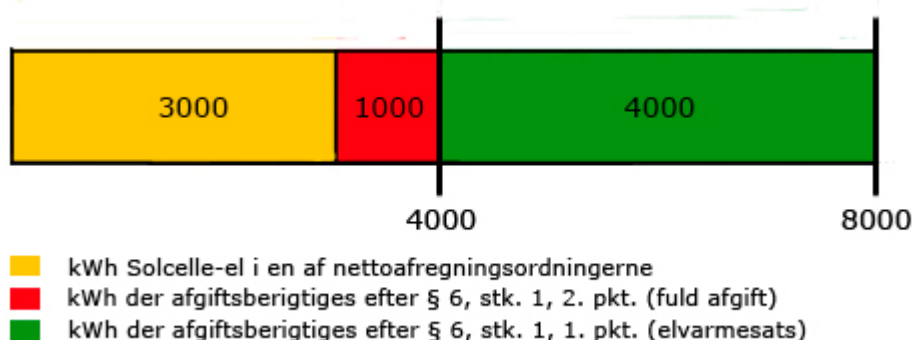
- Solcelle-el, der modregnes: Solcelle-el, der er omfattet af en af nettoafregningsordningerne.
- Elforbrug til fuld afgift: 4.000 kWh til fuld afgift i helårsboliger, der opvarmes ved elektricitet, jf. BBR.
- Elforbrug til elvarmesats: Forbrug af elektricitet, der overstiger 4.000 kWh årligt i helårsboliger, der opvarmes ved elektricitet, jf. BBR.

4.1.1 Beregninger for producenter af solcelle-el omfattet af årsbaseret nettoafregning

Eksempel 1

Målt leveret solcelle-el til det kollektive net:	3.000 kWh
El omfattet af årsbaseret nettoafregning:	3.000 kWh
Målt elforbrug leveret fra det kollektive net:	8.000 kWh

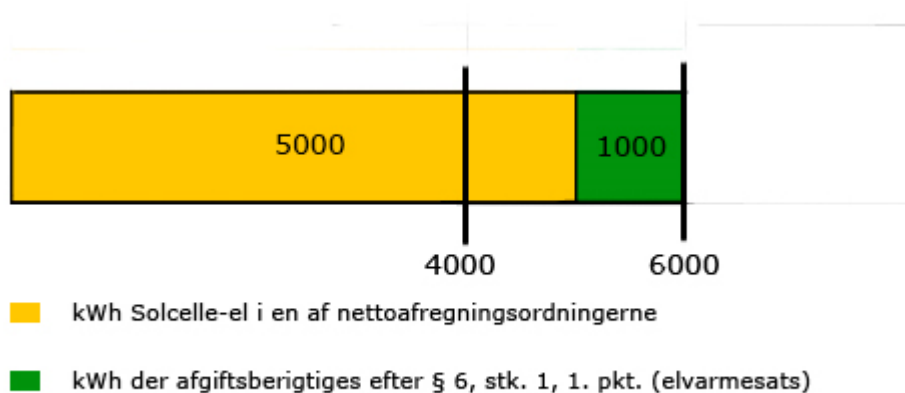
Solcelle-el, der modregnes	3.000 kWh
Elforbrug til fuld afgift	1.000 kWh
Elforbrug til elvarmesats	4.000 kWh



Eksempel 2

Målt leveret solcelle-el til det kollektive net:	5.000 kWh
El omfattet af årsbaseret nettoafregning:	5.000 kWh
Målt elforbrug leveret fra det kollektive net:	6.000 kWh

Solcelle-el, der modregnes	5.000 kWh
Elforbrug til fuld afgift	0 kWh
Elforbrug til elvarmesats	1.000 kWh



4.1.2 Beregninger for producenter af solcelle-el omfattet af timebaseret nettoafregning

Eksempel 1

Målt leveret solcelle-el til det kollektive net:	2.000 kWh
El omfattet af timebaseret nettoafregning:	1.500 kWh
Målt elforbrug leveret fra det kollektive net:	8.000 kWh

Solcelle-el, der modregnes	1.500 kWh
Elforbrug til fuld afgift	2.500 kWh
Elforbrug til elvarmesats	4.000 kWh

Solcelle-el, der er solgt til nettet	500 kWh
--------------------------------------	---------

Eksempel 2

Målt leveret solcelle-el til det kollektive net:	6.000 kWh
El omfattet af timebaseret nettoafregning:	4.000 kWh
Målt elforbrug leveret fra det kollektive net:	10.000 kWh

Solcelle-el, der modregnes	4.000 kWh
Elforbrug til fuld afgift	0 kWh
Elforbrug til elvarmesats	6.000 kWh

Solcelle-el, der er solgt til nettet	2.000 kWh
--------------------------------------	-----------

4.1.3 Beregninger for producenter af solcelle-el med en tilbageløbsmåler

Eksempel 1

Målt elforbrug leveret fra det kollektive net:	6.000 kWh.
--	------------

Solcelle-el, der modregnes	0 kWh
Elforbrug til fuld afgift	4.000 kWh
Elforbrug til elvarmesats	2.000 kWh

5. Genoptagelse efter principperne i skatteforvaltningsloven

I dette styresignal præciseres, hvad der menes med "medregnes i de 4.000 kWh, som fremgår af elafgiftslovens § 6, stk. 1", når der skal ske opgørelse af forbruget af elektricitet, der giver ret til elvarmesats.

Der er ikke tale om en ændring af praksis, men derimod en præcisering af praksis som fastlagt i Skatterådets afgørelse i SKM2014. 7. SR.

Som følge af at der har været usikkerhed om forståelsen af SKM2014. 7. SR, henledes opmærksomheden på muligheden for genoptagelse efter principperne i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, for net- og transmissionsvirksomheder, der har afregnet elafgiften opkrævet hos elvarmekunder til SKAT.

Det vil sige, at der kan ske genoptagelse for afgiftsperioder, der ligger 3 år forud for offentliggørelsen af dette styresignal.

5.1 Registrerede net- og transmissionsvirksomheder

Udgangspunktet er, at en afgiftspligtig, der har betalt for meget i afgift, kan kræve tilbagebetaling. Dette udgangspunkt fraviges, hvis tilbagebetalingen vil medføre en ugrundet berigelse for den afgiftspligtige, fordi afgiften er endeligt overvæltet på næste omsætningsled, så der ikke er lidt noget tab.

El-leverancerne er omfattet af elforsyningslovens regler om omkostnings-bestemte priser, jf. lovens kapitel 10. Energitilsynet fastlægger hvert år en indtægtsramme for hver virksomhed. Prisfastsættelsen for de omhandlede el-leverancer er således underlagt et "hvile-i-sig-selv princip". De elafgifter, der er opkrævet hos elvarmekunderne, må som følge heraf formodes fuldt ud at være overvæltet fra net- og transmissionsvirksomhederne til elvarmekunderne.

Som følge af "hvile-i-sig-selvprincippet" i elforsyningsloven kan det imidlertid lægges til grund, at net- og transmissionsvirksomhederne vil være forpligtet til at indregne den ekstraordinære indtægt, som tilbagebetalingen vil udgøre, ved den omkostningsbestemte prisfastsættelse for de(t) følgende år. Det tilbagebetalte beløb vil derved komme elvarmekunderne til gode ved en nedsættelse af prisen med det tilbagebetalte beløb.

Tilbagebetaling vil derfor ikke udgøre en ugrundet berigelse for net- og transmissionsvirksomhederne under forudsætning af, at det tilbagebetalte beløb videregives som anført ved indregning i de efterfølgende elpriser.

Registrerede net- og transmissionsvirksomheder, der har afregnet elafgiften opkrævet hos elvarmekunder til SKAT, kan således anmode om genoptagelse af afgiftstilsvaret efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 31. Efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse af afgiftstilsvaret, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

Det er en betingelse for genoptagelse og tilbagebetaling, at den pågældende net- og transmissionsvirksomhed afgiver en erklæring om, at tilbagebetalingen videreføres til elvarmekunderne.

5.2 Elvarmekunden

Det fremgår af EU-domstolens dom af 20. oktober 2011 i sag C-94/10, Danfoss og Sauer-Danfoss og SKM2014. 44. VLR, at afgiftspligtige kunder har mulighed for at anmode om tilbagebetaling fra SKAT af den økonomiske byrde, som de uberettigede afgiftsbetalinger har resulteret i.

Det er dog en betingelse for tilbagebetalingen, at byrden er endeligt båret af aftageren.

Som det fremgår ovenfor under pkt. 5.1, betyder hvile-i-sig-selvprincippet i elforsyningsloven, at tilbagebetalingen til net- og transmissionsvirksomhederne ikke udgør en ugrundet berigelse for net- og transmissionsvirksomhederne, da det tilbagebetalte beløb, viderebetales ved indregning i de efterfølgende elpriser. Det tilbagebetalte beløb vil derved komme elvarmekunderne til gode ved en nedsættelse af prisen.

Da elvarmekunderne således ikke endeligt vil bære byrden ved den forkerte opgørelse af forbruget ved opgørelse af den reducerede elvarmeafgift, kan elvarmekunden ikke anmode om tilbagebetaling fra SKAT.

Hertil kommer, at bestemmelserne i elafgiftsloven om elvarmeafgift heller ikke giver mulighed for, at en elvarmekunde, som ikke har fået opgjort forbruget ved opgørelse af den reducerede elvarmeafgift korrekt, kan få godtgjort afgiftsforskellen hos SKAT.

6. Bindende svar

SKATs præcisering af praksis medfører, at ejere af elopvarmede helårsboliger, der har installeret solceller, og som har modtaget et bindende svar fra SKAT, der ikke er i overensstemmelse med fortolkningen af "medregnes" beskrevet i dette styresignal, kan indrette sig efter indholdet af styresignalet.

SKAT vil ikke af egen drift genoptage disse bindende svar. En spørger kan dog anmode SKAT om at genoptage et tidligere afgivet bindende svar med henblik på at modtage et nyt bindende svar, der er udarbejdet i overensstemmelse med præciseringen i dette styresignal. Anmodningen om genoptagelse kan ske digitalt på www.skat.dk, eller ved at sende anmodningen til SKAT, Nykøbingsvej 76, 4990 Sakskøbing.

7. Gyldighed—Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2016-1, afsnit E. A. 4.3.6.2. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 25. september 2015