

Udskriftsdato: 25. december 2025

SKR nr 9972 af 27/10/2023 (Gældende)

Styresignal - genoptagelse - værdiansættelse af privat elforbrug - ændring af praksis - bolig med gældende energimærke

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1198075

Styresignal - genoptagelse - værdiansættelse af privat elforbrug - ændring af praksis - bolig med gældende energimærke

SKM2023.501.SKTST

1. Baggrund for ændring af praksis

I styresignalet beskrives ændring af praksis for skønsmæssig fastsættelse af værdi af privat forbrug af el til opvarmning og varmt vand, når der ikke foreligger en konkret måling af det private forbrug. Praksisændringen sker på baggrund af en afgørelse fra Landsskatteretten.

Afgørelsen er offentliggjort som SKM2023.296.LSR.

I styresignalet fastsættes frister for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

2. Det retlige grundlag

Statsskattelovens § 4 har følgende ordlyd:

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks...

c) af et embede eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelse, emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6 b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestemmelsen i § 5 b), understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelserente, aftægt og deslige

...

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a har følgende ordlyd:

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

Elafgiftslovens § 11, stk. 1 har følgende ordlyd:

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 (...)

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

Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og stk. 3, 2. pkt., i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet eller varme.

Momslovens § 38, stk. 2 har følgende ordlyd:—For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed

Momsbekendtgørelsens § 18 har følgende ordlyd: "Ved vurdering af, om den skønsmæssige fordeling af afgiften efter momslovens § 38, stk. 2, på virksomheden og på indehaverens private forbrug m.v. er foretaget på rimelig måde, vil den fordeling, som er godkendt i forbindelse med skatteansættelsen, normalt blive lagt til grund. Hvis der ikke ved skatteansættelsen er foretaget særskilt fordeling af udgifter til de omhandlede varer og ydelser, kan en af Skatteforvaltningen normalt anvendt fordeling lægges til grund.

3. Gældende praksis

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan fratrækkes udgifter, der er medgået til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Når den selvstændigt erhvervsdrivende har fratrullet udgifter i virksomheden, skal der ske beskatning af det private forbrug af virksomhedens varer og andel af øvrige forbrugsomkostninger.

Reglen sikrer, at kun de udgifter, som er anvendt til erhvervsmæssige formål - nemlig at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten i virksomheden - trækkes fra ved indkomstopgørelsen som erhvervsmæssige driftsomkostninger i det aktuelle indkomstår. Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er det kun de udgifter, der er medgået til virksomhedens indtjening (omsætningen), dvs. udgifter til årets vareforbrug, lønninger, og eventuelle produktionsomkostninger, der er fradragsberettigede som driftsomkostninger i indkomståret.

Reglen forudsætter, at den selvstændige har fratrullet alle omkostninger i virksomheden som erhvervsmæssige. Den selvstændige skal derfor opgøre en værdi af de varer og produkter samt den andel af varme, vand, el, olie, naturgas mv., som virksomhedens ejer har brugt til sig selv og sin husstand, altså privat.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C. C. 2.1.4, at opgørelsen af de udtagne varer og den private andel af virksomhedens øvrige forbrugsomkostninger foretages ud fra virksomhedens løbende bogføring.

Hvis den erhvervsdrivende har bogført sine private udtag mv. efter reglerne i bogføringsloven, volder værdiansættelsen af privatforbruget normalt ikke de store vanskeligheder, men det skal dog understreges, at forbruget ifølge praksis kun beregnes ud fra indkøbsprisen eller produktionsprisen og dermed uden normal avance.

Hvis den erhvervsdrivende derimod har undladt at bogføre sine private udtag, har Skattestyrelsen ret til at værdiansætte opgørelsen over den erhvervsdrivendes forbrug af egne varer og den private andel af virksomhedens øvrige driftsudgifter efter et konkret skøn. Heller ikke i dette tilfælde skal virksomhedens normale avance medtages i skønnet.

Inden for visse områder, fx almindelige forbrugsvarer og øvrige forbrugsudgifter, fastsætter Skattestyrelsen hvert år vejledende mindstesatser som en hjælp til at værdiansætte opgørelsen over den private del.

De vejledende mindstesatser for indkomståret 2018 fremgår af [SKM2017.680.SKAT](#).

Privat andel af elektricitet, vand og varme fastsættes på grundlag af et ansat årligt forbrug. Dette private forbrug sættes derefter i relation til virksomhedens samlede forbrug, og den private andel af udgiften lægges til virksomhedens overskud, i hvilket udgiften til varekøb allerede er fragået som driftsomkostning.

Det private forbrug i [SKM2017.680.SKAT](#) er ansat til:

El til opvarmning	80 kWh pr. m2
-------------------	---------------

El til varmt vand (1-4 personer) 3.000 - 3.600 kWh

Lys og husholdning for parcelhus 4.000 kWh

I forhold til fradrag for moms, fremgår det af Den juridiske vejledning afsnit D. A. 11.4.3.1, at virksomheder, der er momsregistreret efter Momsloven §§ 47, 49, 51 eller § 51 a, har delvis fradragsret for momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der benyttes både til virksomhedens momsplichtige leverancer og til virksomhedens uvedkommende formål. Momsen kan fratrækkes med den del, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varer og ydelsers brug i den momsregistrerede virksomhed, jf. momslovens § 38, stk. 2.

Videre fremgår det, at som typiske eksempler på indkøb til delvis privat anvendelse for virksomhedens indehaver kan nævnes telefon, el og varme, når virksomhed og privatbolig er beliggende på samme adresse, fx landbrugsvirksomheder.

Ved vurderingen af, om den skønsmæssige fordeling af momsen på virksomheden og på indehaverens private forbrug er foretaget på rimelig måde, vil den fordeling, som er godkendt i forbindelse med skatteansættelsen normalt blive lagt til grund. Hvis der ikke ved skatteansættelsen er foretaget særskilt fordeling af udgifter til de omhandlede varer og ydelser, kan den fordeling, som ligningsmyndigheden normalt anvender, lægges til grund. Se momsbekendtgørelsens § 18, SKM2017.680.SKAT og afsnit C. C. 2.1.4.1 om privat forbrug af virksomhedens varer og privat andel af øvrige forbrugsomkostninger.

I forhold til godtgørelse af elafgiften, fremgår det af Den juridiske vejledning afsnit E. A. 4.6.13.8, at hvis der i en virksomhed udelukkende skal ske fordeling af energiforbrug, herunder elektricitet, til privat og til erhvervsmæssig anvendelse, kan fordelingen ske skønsmæssigt, dvs. uden konkret måling. Den skønsmæssige fordeling kan tage udgangspunkt i de standardsatser, som anvendes ved skatteansættelsen af privatforbrug. Den private andel af elektricitet og varme kan beregnes på grundlag af det årlige forbrug fastsat ved de vejledende mindste satser og der henvises ligeledes til afsnit C. C. 2.1.4 Privat andel af virksomhedens varer og anden privat anvendelse.

4. Landsskatterettens afgørelse 4. maj 2023, SKM2023.296.LSR

Sagen drejede sig om, hvorvidt en selvstændigt erhvervsdrivende, der drev landbrug, og hvor stuehuset modtog overskudsvarme fra mælkekølingsanlæg - via varmepumpe/genvinding - til varme og varmt vand til stuehuset.

Der forelå ikke en konkret måling af stuehusets forbrug.

Stuehuset var nyopført i 2012. Der var udarbejdet lovpligtig Energimærkningsrapport, som var gældende for perioden 22. august 2012 til 22. august 2022. Energimærket blev fastsat til A2, og var gældende i 10 år og viste et beregnet varmeforbrug pr. år på 5.050 kWh elektricitet.

Skattestyrelsen havde ud fra satserne i SKM2017.680.SKAT opgjort privat andel til 15.120 kWh. Opgørelsen var foretaget således:

Rumvarme, 80 kWh x 372 m² = 29.760 kWh/3* = 9.920 kWh

Varmt brugsvand 1-4 personer, 3.600 kWh/3* = 1.200 kWh

Lys og husholdning for parcelhus: 4.000 kWh

I alt privat andel pr. år: 15.120 kWh

*på baggrund af anlæggets effektfaktor på 3.

Landsskatteretten fandt, at klagerens private andel af el til opvarmning og varmt vand ved udnyttelse af overskudsvarme fra mælkekøleanlægget via en varmepumpe/genvinding, hvor der ikke var foretaget en konkret måling af det faktiske forbrug, skønsmæssigt skulle fastsættes med udgangspunkt i det lovpligtige energimærke, idet energimærket konkret var udtryk for et mere korrekt skøn over varmeforbruget end mindstesatserne i SKM2017.680.SKAT.

Afgørelsen ændrer således den praksis, som Skattestyrelsen har anvendt i forbindelse med en skønsmæssig ansættelse af den private andel af el til opvarmning og varmt vand, hvor der ikke ligger en konkret måling af det private forbrug, men hvor der ligger et gældende energimærke.

Afgørelsen vedrører indkomståret 2018.

5. Skattestyrelsen opfattelse

På baggrund af SKM2023.296.LSR ændrer Skattestyrelsen praksis vedrørende den skattemæssige værdiansættelse af den private andel af el til brug for varme og varmt vand, i de situationer, hvor der ikke foreligger en konkret opgørelse af det faktiske forbrug, men dette skal ansættes skønsmæssig.

I de situationer, hvor der som i SKM2023.296.LSR, findes et gældende energimærke, vil det private forbrug, der skal opgøres efter statsskatteloven, momsloven og elafgiftsloven derfor kunne fastsættes skønsmæssig i overensstemmelse med det forbrug, der fremgår af energimærket.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en fravigelse af anvendelsen af de vejledende satser alene kan finde anvendelse, hvor der findes et gældende energimærke, jf. også Landsskatterettens begrundelse, hvoraf fremgår, at energimærkning af nyopførte bygninger har til formål at kontrollere, om bygningen lever op til energikravene i byggetilladelsen. Når dette er tilfældet, fandt Landsskatteretten, at energimærket var et bedre skøn over varmeforbruget end de af Skattestyrelsen fastsatte mindstesatser.

Det fremgår af afgørelsen, at energimærket gælder i 10 år, og det er Skattestyrelsen opfattelse, at det derfor er en forudsætning for anvendelse af energimærket, som udtryk for det faktiske elforbrug, at det er inden for gyldighedsperioden, når energimærket alene er gældende i en tidsbegrænset periode.

6. Genoptagelse

Landsskatterettens afgørelse af 4. maj 2023 medfører en ændring af praksis, og der er på denne baggrund adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 26, 27, 31 og 32.

Landsskatterettens afgørelse ændrer den skattemæssige praksis for ansættelse af det private elforbrug for selvstændigt erhvervsdrivende, som ligeledes normalt anvendes til fordelingen i forhold til el-afgift og fradrag for moms.

I de tilfælde hvor en selvstændig erhvervsdrivende/afgiftspligtig person har anvendt de vejledende satser til ansættelse af det private elforbrug, men som samtidig har et gældende energimærke, der udviser et andet elforbrug, kan der ske genoptagelse af henholdsvis skatte-, moms- og elafgiftsansættelsen.

6.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse af indkomstskat, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår, såfremt der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Der vil således på baggrund af dette styresignal kunne ske genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 2020 hvis der fremsættes anmodning herom senest den 1. maj 2024. Det betyder, at såfremt

anmodningen om genoptagelse først fremsættes efter den 1. maj 2024, vil fristen for genoptagelse af indkomståret 2020 være udløbet.

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse af et afgiftstilsvær, hvis anmodning herom fremsættes af den afgiftspligtige senest 3 år efter angivelsesfristens udløb, såfremt der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Tilsvarende skal en virksomhed, der ønsker godtgørelse af afgift, senest 3 år efter det tidspunkt, hvor kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde godtgørelse af afgiften

6.2 Ekstraordinær genoptagelse

Er fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse, såfremt hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankesøgningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan der ske genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

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 for afgiftsperioder, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelse af praksis.

6.3 Særligt om genoptagelse af moms og el-afgifter

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsværet og godtgørelse af el-afgift, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. 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.

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 den afgiftspligtige ikke opnår en ugrundet berigelse ved tilbagebetaling heraf på grund af overvæltning af afgiften på køberne/aftagerne af ydelserne.

6.4 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 og § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den skattepligtige henholdsvis den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede er kommet til kendskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2 og § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKAT.dk.

En anmodning om genoptagelse indgives til Skattestyrelsen via TastSelv eller fremsendes som fysisk post til adressen:

Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse, CPR-nr. eller CVR-nr. samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

6.5 Dokumentation

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtig fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Det er en betingelse for genoptagelse, at den afgiftspligtige fremlægger et gældende energimærke, for den private bolig.

7. Gyldighed

Praksisændringen har virkning fra offentliggørelse af styresignalet på www.skat.dk.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 2.1.4 Privat andel af virksomhedens varer og andet privat anvendelse.

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

Skatteministeriet, den 27. oktober 2023

JEPPE BRUUS