

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023

## Erhvervsdrivendes opgørelse af privat andele af elforbrug<sup>©</sup>

*Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

*www.V.dk*

Landsskatteretten traf den 4. maj 2023 afgørelse i en sag om skønsmæssig fastsættelse af en erhvervsdrivendes privat andel af elforbrug.

Skattestyrelsen havde fastsat privat andel efter styrelsens vejledende mindstesatser. Ved afgørelsen fik den erhvervsdrivende medhold i, at der skulle fastsættes en mindre privat andel.

Skattestyrelsen har i forlængelse af afgørelsen udarbejdet udkast til nye retningslinjer vedrørende ejendomme med energimærker, ligesom der vil kunne blive tale om genoptagelse af ældre sager om privat andel af el i disse tilfælde.

Selvstændige erhvervsdrivende, der udtager varer til eget forbrug fra virksomhedens varebeholdning, skal som udgangspunkt beskattes af værdien af disse varer. Baggrunden for skattereglerne herom kan illustreres med et lille eksempel om bageres eget (private) forbrug af brød fra bageriet:

I bageriet produceres brød på grundlag af råvarer hjemkøbt i virksomheden, og brødet bages i bageriets ovne. Udgifterne til produktion af brødet kan fradrages ved opgørelsen af bagermesterens skattepligtige indkomst. Sælges brødet i bagerbutikken, skal kundens betaling for brødet medregnes ved bagermesterens indkomstopgørelse.

Tager bageren i stedet brødet med hjem til familien, skal værdien af brødet opgøres og tillægges virksomhedens overskud, hvor brødet jo mangler.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023

### Opgørelse af værdien

Handlende skal – som det siges i Skattestyrelsens vejledninger om denne problemstilling, jf. nedenfor – ”i princippet løbende bogføre det private forbrug”.

Det er ikke svært at forestille sig den besværlige praktik for bagermesteren ved at føre et løbende regnskab over ”udtaget (hjemtaget) brød”.

Foretager bageren ikke en sådan løbende registrering af udtaget brød, skal skattemyndighederne fastsætte en skønnet værdi af bagermesterens årlige private brødforbrug.

Det er heller ikke vanskeligt at forestille sig den besværlige praktik for skattemyndighederne ved at skulle fastsætte en konkret værdi af samtlige danske bagermestres årlige private brødforbrug.

### Vejledende mindstesatser

På denne baggrund fastsætter Skattestyrelsen hvert år, hvad der betegnes som ”vejledende mindstesatser” for en lang række varegrupper.

Med udgangspunkt i disse vejledende satser og på baggrund af husstandens størrelse og alder opgøres herefter en samlet værdi af udtagne varer, som den erhvervsdrivende, f.eks. en bagermester, skal beskattes af.

Offentliggørelsen og anvendelsen af de vejledende mindstesatser giver samtidig den erhvervsdrivende mulighed for at opgøre, hvad den pågældende skal beskattes af det pågældende år.

Mindstesatserne har karakter af standardsatser. Der kan peges på mange tilfælde, hvor mindstesatserne afviger fra den handlendes reelle forbrug – både i op- og nedadgående retning. Anvendelsen af mindstesatserne har da også, navnlig tidligere, givet anledning til en del tvister mellem skattemyndighederne og skatteydere, som mente, at de blev beskattet af en for høj værdi. Et problem, der nok ikke er blevet mindre med de stigende

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023

energi-priser, hvorfor spørgsmålet om mindstesatsernes gennemslagskraft på dette område har fået større betydning i de senere år.

### **Mindstesatser for forsyningsydelser – el, vand og varme**

De vejledende mindstesatser omfatter også standardsatser for den erhvervsdrivendes forbrug af el, vand, olie og gas. Det drejer sig altså om tilfælde, hvor en erhvervsdrivende har en installation, som forsyner både virksomheden og ejerens privatbolig med vand eller energi.

De vejledende mindstesatser for forbrug af vand og energi udtrykker her et standardforbrug for en husstand. Eksempelvis er vandforbruget for én person fastsat til 105 liter pr. døgn i 2023.

### **En konkret sag om satser for el-forbrug**

I en konkret sag afgjort af Landsskatteretten den 4. maj 2023<sup>(1)</sup> havde skattemyndighederne fastsat en landmands privat andel af elforbruget på landbrugsejendommen efter de vejledende mindstesatser for det årlige forbrug til henholdsvis ”opvarmning”, ”varmt vand” samt ”lys og husholdning”.

Landmanden drev et landbrug med 200 malkekøer. Overskudsvarmen fra landmandens mælkekølingsanlæg blev - via varmepumpe/genvinding - udnyttet til rengøring af malkemaskinen og mælketanken samt til varme og varmt vand til ejendommens stuehus.

Landmanden anvendte ikke andre former for opvarmning i stuehuset, der var på 372 m<sup>2</sup> og husede 8 personer, herunder to medhjælpere i bedriften. Stuehusets varmeinstallation var registreret som varmepumpe. Der forelå ikke særskilt måler for elforbruget i stuehuset.

---

<sup>1)</sup> SKM2023.296.LSR

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023

Da der blev forbrugt elektricitet både i landbrugsdriften og i stuehuset, skulle der opgøres privat andel af forbruget af elektricitet på ejendommen.

Efter Skattestyrelsens vejledende mindstesatser gældende for 2018<sup>(2)</sup> skulle privat andel af elektricitet fastsættes på grundlag af følgende oplysninger om det årlige forbrug:

Til opvarmning	80 kWh pr. m <sup>2</sup>
Til varmt vand for 1 – 4 personer	3.000 – 3.600 kWh
Til lys og husholdning	
for lejligheder	2.000 kWh
for parcelhuse	4.000 kWh

Landmanden havde opgjort privat andel af elektricitet til 4.000 kWh.

Skattestyrelsen fastsatte privat andel til 15.120 kWh, hvor forbruget af elektricitet til rumvarme og varmt vand var beregnet til 11.120 kWh, svarende til 9.920 kWh vedrørende rumvarme og 1.200 kWh vedrørende varmt vand. Opgørelsen var beregnet efter mindstesatserne til 33.360 kWh, men da der var tale om et varmegenvindingsanlæg, blev det beregnede forbrug efter mindstesatserne reduceret til 1/3, svarende til en effektfaktor for varmegenvindingsanlægget på 3. Herved nåede Skattestyrelsen frem til det beregnede forbrug på 11.120 kWh vedrørende varme og varmt vand. En effektfaktor på 3 for varmegenvindingsanlæg var kendt fra en sag afgjort af Højesteret i 2001, og da landmanden havde ikke fremlagt oplysninger om en anden effektfaktor for genvindingsanlægget på landbrugsejendommen, anvendte Skattestyrelsen effektfaktoren 3.

### Klage til Landsskatteretten

Landmanden klagede over opgørelsen af forbruget af elektricitet til rumvarme og varmt vand.

---

<sup>2</sup> SKM2017.680.SKAT

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023

Som begrundelse henviste landmanden til, at stuehuset blev nyopført i 2012, og at der i denne forbindelse blev udarbejdet en lovpligtig Energimærkningsrapport. Af rapporten fremgik, at en energikonsulent havde beregnet det årlige forbrug af elektricitet til opvarmning og varmt vand for det pågældende stuehus til 5.050 kWh., svarende til mindre end halvdelen af det skønsmæssigt opgjorte forbrug efter mindstesatserne.

### Landsskatterettens afgørelse

Ved en afgørelse af 4. maj 2023 imødekom Landsskatteretten landmandens synspunkter.

Landsskatteretten konstaterede i begrundelsen for afgørelse som det første, at der ikke forelå faktiske målinger, der viste den private andel af el-udgifterne. Den private andel skulle derfor fastsættes skønsmæssigt.

Landsskatteretten konstaterede dernæst, at der forelå et lovpligtigt energimærke på stuehuset, der var nybygget i 2012, at energimærket var udarbejdet af en energikonsulent, og at energimærket, der gjaldt i 10 år, angav et beregnet årligt varmeforbrug på 5.050 kWh elektricitet for stuehuset.

Om betydningen af energimærket anførte Landsskatteretten herefter, at:

*”Energimærkning af nyopførte bygninger har til formål at kontrollere, om bygningen lever op til energikravene i byggetilladelsen. Når der henses til formålet med energimærkningen, finder Landsskatteretten, at Energimærket er udtryk for et mere korrekt skøn over varmeforbruget end mindstesatserne fastsat af SKAT [for 2018].*

*Der er endvidere lagt vægt på, at effektfaktor 3 er den effektfaktor, der også var gældende for indkomstårene 1990/1991 [...] på tidspunktet for Højesterets dom af 27. august 2001 ...” Det må have formodningen imod sig, at effekten af varmepumper ikke på mere end 20 år er blevet bedre. Samtidig er kravene til isolering m.v. i forbindelse med nybyggeri øget. Energimærket er endvidere gældende i 10 år og dermed indtil 2022. Energimærket er således gældende i [2018].*

**Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023**

*Energimærket er i øvrigt et skøn foretaget af en fagmand i form af en energikonsulent, og det må derfor anses for et mere realistisk skøn end mindstesatser fastsat af SKAT.”*

På denne baggrund fik landmanden medhold i, at hans privat andel af forbrug af elektricitet for 2018 skulle opgøres på grundlag af et forbrug på 5.050 kWh, svarende til mindre end halvdelen af det skønsmæssigt opgjorte forbrug efter mindstesatserne på 11.120 kWh.

### **Udkast til ny retningslinjer for opgørelsen af privat andel af el**

På baggrund af Landsskatterettens afgørelse af 4. maj 2023 har Skattestyrelsen nu offentliggjort et udkast til ny retningslinjer (styresignal) for opgørelse og dermed værdiansættelse af privat andel af elforbrug for ejendomme med tilsvarende forhold.

Skattestyrelsens ændrede praksis tager sigte på tilfælde, hvor der ikke foreligger en konkret opgørelse af det faktiske forbrug, og forbruget derfor skal fastsættes skønsmæssigt.

Praksis vil herefter være således, at der i de situationer, hvor der som i sagen omtalt ovenfor findes et gældende energimærke, vil det private forbrug kunne fastsættes skønsmæssigt i overensstemmelse med det forbrug, der fremgår af energimærket.

Skattestyrelsens beskrivelse af den ny praksis på området er i styresignalet ledsaget af den bemærkning, at 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.”*

## Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 10. oktober 2023

*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.”*

### Genoptagelse af tidligere afgørelser

For andre erhvervsdrivende, hvor forbrug af el under tilsvarende omstændigheder som i sagen afgjort af Landsskatteretten den 4. maj 2023 er fastsat efter mindstesatserne, vil der ifølge det foreliggende udkast til styresignal kunne blive tale om genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 2018, som sagen af 4. maj 2023 drejede sig om.

På nuværende tidspunkt gælder for indkomstårene 2018 og 2019 en frist på 6 måneder for at anmode om genoptagelse. Efter udkastet til styresignal skal denne frist regnes fra den formelle offentliggørelse af det endelige styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside. Udkastet til styresignal foreligger, som nævnt, som netop et udkast, og der kendes derfor endnu ikke et sådant offentliggørelsestidspunkt.

Det må dog under alle omstændigheder anbefales erhvervsdrivende med tilsvarende forhold at anmode Skattestyrelsen om genoptagelse inden for en kortere tidshorison.

Det kan supplerende oplyses, at de vejledende mindstesatser for privat andel af elektricitet for 2023 svarer til satserne for 2018, jf. skemaet ovenfor.

————— o —————