PRAKSISOVERSIGTER · SAMLET UDGAVE

Praksis inden for *moms og afgifter*

Moms, told og punktafgifter – praksis samlet ét sted.

OVERSIGTER	AFGØRELSER	PERIODE
23	652	2000–2026

Udskrevet 28. oktober 2026. Oversigterne opdateres løbende - den nyeste version af hver oversigt findes på lovguiden.dk.

Version 28.10.2026

23 OVERSIGTER

Indhold

01	Affaldsafgift ved deponering	13 afg.
02	Chokolade- og sukkervareafgiftens vareområde	36 afg.
03	Emballageafgift på engangsservice, bæreposer og pvc-folier	30 afg.
04	Energiafgifter	22 afg.
05	EU-forbuddet mod kapitaltilførselsafgift	21 afg.
06	Forsikringsafgift (skadesforsikringsafgiftsloven)	10 afg.
07	Grundskyld og dækningsafgift efter ejendomsskatteloven	14 afg.
08	Kommunal dækningsafgift på erhvervs- og offentlige ejendomme	17 afg.
09	Kulafgift, affaldsvarmeafgift og tillægsafgift	19 afg.
10	Lønsumsafgift – afgiftspligt, afgiftsgrundlag og sektoropdeling	20 afg.
11	Mineralvandsafgift – afgiftspligtigt vareområde for læskedrikke	23 afg.
12	Moms – fortolkning og fradragsret	57 afg.
13	Momssvig (momsloven § 81 og straffeloven § 289)	57 afg.
14	Punktafgifter – registrering, hæftelse og skønsmæssig ansættelse	35 afg.
15	Registreringsafgift – afgiftspligtig værdi, leasing og hæftelse	47 afg.
16	Spilleafgift – bruttospilleindtægt og gevinstafgift	23 afg.
17	Spiritusafgift – afgiftspligt, hæftelse og grænsehandel	22 afg.
18	Stempelafgift på dokumenter og dens afvikling	36 afg.
19	Tinglysningsafgift ved ejerskifte, pant og selskabsomstrukturering	51 afg.

20 Tobaksafgift – afgiftspligt, stempelmærker og hæftelse 35 afg.

21 Vandafgift på ledningsført vand 11 afg.

22 Vægtafgift, udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg 35 afg.

23 Øl- og vinafgift – klassificering, oplagshaver og hæftelse 18 afg.

Hver oversigt er et selvstændigt kapitel med introduktion, principper, gennemgang, lovgrundlag og citerede afgørelser. Titlerne er klikbare, og kapitlerne findes også som bogmærker i PDF-læseren.

01 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over affaldsafgift ved deponering

Afgiftspligt, registreringspligt og grænsen mellem deponering og genanvendelse

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 13 afgørelser · 2009–2024 Læs online

INTRODUKTION

Affaldsafgiften ved deponering er en vægtbaseret punktafgift på 475 kr. pr. ton, der udløses af, at affald tilføres en registreringspligtig virksomhed, jf. affalds- og råstofafgiftslovens § 9, stk. 1, og § 10, stk. 1. Praksis er næsten udelukkende administrativ – Landsskatteretten og Skatterådet dominerer, med enkelte principielle domme fra Højesteret og landsretterne – og kredser om tre spørgsmål: hvornår tilførsel sker med henblik på deponering frem for genanvendelse, hvor skarpt afgiftspligtige deponiområder skal være adskilt fra afgiftsfrie genanvendelsesområder, og hvor langt fritagelseskataloget i § 9, stk. 2-3, rækker. Oversigten dækker ikke affaldsforbrændingsafgiften efter kulafgiftsloven eller råstofafgiften efter lovens kapitel 1.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiftspligten efter affalds- og råstofafgiftslovens § 9, stk. 1, udløses af selve tilførslen af affald til en registreringspligtig virksomhed – ikke af, hvad affaldet efterfølgende anvendes til.

02 Afgiftspligten omfatter efter Højesterets praksis alt affald, der tilføres den registreringspligtige virksomhed, herunder affald anvendt til anlægsarbejder som membran- og vækstlag på deponiet.

03 Affald, der tilføres med henblik på genanvendelse, er ikke afgiftspligtigt, selv om det sker på en ejendom, hvor der også drives registreringspligtig deponeringsvirksomhed – men det forudsætter, at genanvendelsesaktiviteten er særskilt indrettet og drevet.

04 Adskillelsen mellem afgiftspligtigt deponi og afgiftsfrit genanvendelsesområde bedømmes i særlig grad efter de fysiske forhold; hegn, jordvold eller naturlig adskillelse accepteres, mens armeringsnet i bunden af en celle placeret oven på en aktiv deponeringsenhed ikke er tilstrækkeligt.

05 Mangler adskillelsen, anses hele anlægget afgiftsmæssigt for ét deponi, og afgiften beregnes af alt tilført affald.

06 Registreringspligten efter § 11 følger anlæggets faktiske håndtering af affaldet, ikke ordlyden af den kommunale anvisning; sædvanlige genbrugs- og genanvendelsesvirksomheder er ikke registreringspligtige.

07 Registreringsfritagelsen for specialdeponier til olie-, kemikalie- eller tungmetalforurenet jord efter § 11, stk. 5, er betinget af, at anlægget ikke modtager andet anvisningspligtigt affald, jf. § 11, stk. 6.

08 Ren jord og rent jordfyld til daglig afdækning og slutafdækning er afgiftsfrit, og siden 1. april 2019 gælder fritagelsen også lettere forurenet jord til slutafdækning og til afdækning af asbestaffald – før da var lettere forurenet jord til slutafdækning afgiftspligtig.

09 Sten, tegl, brokker og lettere forurenet jord kan afgiftsfrit tilføres inden for 3,5 pct. af sidste års deponerede mængde, i hele selvstændige læs, og kun til daglig afdækning og interimsveje.

10 Modregning og tilbagebetaling efter § 12, stk. 1, forudsætter, at det fraførte affald er afgiftspligtigt; affald deponeret før afgiftens indførelse eller fritaget efter § 9, stk. 2, nr. 3, giver ikke ret til tilbagebetaling.

11 Tilbagebetaling er efter fast fortolkning betinget af, at afgiften tidligere faktisk er betalt, og for farligt affald sker modregning efter § 12, stk. 2, til den sats, affaldet blev tilført til, efter et LIFO-princip.

12 Aktiviteter, der ligger uden for selve deponeringsaktiviteten – fx frivillig etablering af biocover på allerede slutafdækkede enheder under en statslig tilskudsordning – kan falde uden for afgiftspligten.

13 Klager over afgiftspligt, registreringspligt, afgiftspligtig vægt og fritagelser efter lovens kapitel 1 og 2 afgøres af Landsskatteretten, ikke Skatteankestyrelsen.

14 Efteropkrævning hos en uregistreret virksomhed kan ske ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3, hvis der er handlet groft uagtsomt, og 6-måneders reaktionsfristen i § 32, stk. 2, er overholdt.

15 Manglende eller mangelfuld vejning fritager ikke for afgift; opgørelsen kan da ske på andet grundlag, og undladelse af at benytte forskriftsmæssig vægt er selvstændigt strafbelagt efter § 33.

§ 1 Afgiftens konstruktion: tilførsel til et registreringspligtigt anlæg

Afgiftspligten er knyttet til én enkelt udløsende begivenhed. Efter affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1 gælder:

> *Der skal betales afgift af affald, der tilføres en registreringspligtig virksomhed.*

Afgiften udgør efter § 10, stk. 1 475 kr. pr. ton affald, der afleveres til deponering, og den afgiftspligtige vægt er affaldets **bruttovægt**. Samme sats gælder efter § 10, stk. 2 for affald, der deponeres med henblik på senere forbrænding. Den afgiftspligtige mængde skal efter § 10, stk. 3 opgøres ved hjælp af en vægt efter regler fastsat af told- og skatteforvaltningen, og afgiftsperioden er kvartalet, jf. § 13.

Afgiftens formål har fra begyndelsen været adfærdsregulerende. Af de almindelige bemærkninger til den oprindelige lov (1989 LSF 100 om afgift af affald og råstoffer) fremgår:

> *Det fremgår af bemærkningerne til loven, at det primære formål med afgiften er at fremme genanvendelsen og tilskynde virksomhederne til at anvende teknologier, der frembringer mindre affald.*

Dette formål gennemsyrer hele fortolkningen: afgiften skal gøre deponering dyrere end genanvendelse. Det er derfor ikke tilfældigt, at næsten al praksis handler om, hvor grænsen mellem de to går. Satsen er siden hævet ad flere omgange – bl.a. ved lov nr. 1224 af 27. december 1996, hvor deponeringssatsen blev hævet med 50 kr./ton oven i en allerede vedtaget forhøjelse, med den udtrykkelige begrundelse, at »tilskyndelsen til genbrug øges i forhold til forbrænding og deponering«.

Endelig indeholder § 9, stk. 4 en særregel: bliver et deponeringsanlæg først miljøgodkendt og registreret efter etableringen, indtræder afgiftspligten ved den efterfølgende godkendelse, og de kommunale miljømyndigheder opgør vægten af det allerede henlagte affald.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1, 4 Affalds- og råstofafgiftsloven § 10, stk. 1-3 Affalds- og råstofafgiftsloven § 13

§ 2 Registreringspligten efter § 11 og de snævre registreringsfritagelser

Afgiftspligten forudsætter, at modtageren er registreringspligtig. § 11 opregner fem grundlag:

Bestemmelse	Registreringspligtens genstand
§ 11, stk. 1	Anlæg, der til deponering modtager affald omfattet af kommunalbestyrelsens anvisningspligt eller en kommunal indsamlingsordning – samt specielle deponeringsanlæg til farligt affald
§ 11, stk. 2	Virksomheder, der på egen grund deponerer eget anvisningspligtigt affald
§ 11, stk. 3	Deponeringsanlæg til restprodukter fra kraftværker (fossile brændsler eller biomasse)
§ 11, stk. 4	Virksomheder, der modtager affald fra udlandet med henblik på deponering
§ 11, stk. 5-6	Fritagelse for anlæg til deponering af olie-, kemikalie- eller tungmetalforurenet jord og oprensningssedimenter samt jord fra roevaskeri – betinget af, at anlægget ikke modtager andet anvisningspligtigt affald

Forarbejderne til nyaffattelsen af § 11, stk. 1, ved lov nr. 1224 af 27. december 1996 fastlægger to bærende fortolkningsprincipper. For det første er det den **faktiske håndtering**, der er afgørende:

> *Med forslaget præciseres det, at det er det modtagende anlægs faktiske håndtering af affaldet, og ikke ordlyden af den kommunale anvisning, der er afgørende for spørgsmålet om registreringspligt.*

For det andet – og dette er grundlaget for hele genanvendelsessporet:

> *Sædvanlige genbrugs- og genanvendelsesvirksomheder, der ikke foretager forbrænding eller deponering af affald, er ikke registreringspligtige.*

Omvendt understreger de samme forarbejder, at anvendelse af affald i bygge- og anlægsarbejder uden for de særlige genanvendelsesregler »vil udløse registreringspligt, når anvendelsen kan sidestilles med deponering«. Samme lovændring præciserede desuden, at deponering på egen grund er omfattet – en præcisering, der var

nødvendig, fordi Højesteret og landsretterne i sager om perioden forud herfor havde underkendt hjemlen til at opkræve afgift af eget affald deponeret på egen grund, jf. SKM2003.26.HR og SKM2001.647.ØLR.

Registreringsfritagelsen i § 11, stk. 5, fortolkes snævert. I SKM2022.134.SR ønskede et fælleskommunalt selskab at indrette et afgiftsfrit specialdepot til klasse 2- og 3-jord i en celle placeret **oven på** en aktiv deponeringsenhed. Skatterådet svarede nej: cellen ville være en integreret del af den eksisterende registreringspligtige deponeringsenhed og dermed ikke et selvstændigt anlæg omfattet af fritagelsen.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 11, stk. 1-6

PRAKSIS **Skatterådet** · Afvisning af specialdeponi for forurenet jord oven på eksisterende deponi 21.03.2022

§ 3 Kernesondringen: tilførsel til deponering kontra tilførsel til genanvendelse

Det centrale tvistemønster er, om affaldet tilføres *med henblik på* deponering eller genanvendelse. Vestre Landsret fastslog i SKM2014.43.VLR, at afgiftspligten efter § 9, stk. 1, ikke omfatter affald, der tilføres med henblik på genanvendelse, selv om tilførslen sker på en ejendom, hvor der også drives registreringspligtig deponeringsvirksomhed. Det bærende var, at miljøanlægget i afgiftsmæssig forstand ikke var en del af deponeringsvirksomheden, fordi det var særskilt indrettet og drevet.

Dommen har et solidt fundament i forarbejderne til lov nr. 1224 af 27. december 1996, hvor lovgiver om begrebet ren jord udtalte:

> *Forurenet jord, der har gennemgået en rensning, og som efter rensningen er så ren, at jorden kan disponeres frit – det vil sige jord, som ikke af kommunalbestyrelsen betragtes som affald og dermed ikke er omfattet af kommunalbestyrelsens anvisningspligt – betragtes som ren jord også i afgiftslovens forstand.*

Skatterådet har fulgt linjen konsekvent. I SKM2014.435.SR blev ren og lettere forurenet jord tilført en **nedlukket** deponeringsenhed til terrænregulering på grundlag af en særskilt miljøgodkendelse efter miljøbeskyttelseslovens § 33, stk. 1. Rådet lagde vægt på, at miljøgodkendelsen udelukkende tillod genanvendelse, at enheden var omgivet af ufarbare skrænter med kun én adgangsvej, og at der var etableret en fast indvejnings- og fotoprocedure med kameraovervågning:

> *Den tilførte jord tilføres med henblik på genanvendelse, og tilførslen er derfor ikke afgiftspligtig.*

Grænsedragningen kan også gå den anden vej, når formålet er midlertidigt. I SKM2022.36.SR bekræftede Skatterådet, at der ikke skulle betales afgift af affald, som kommunalbestyrelsen havde anvist til midlertidig oplagring i højst ét år med henblik på senere levering til forbrænding – oplagringen var ikke deponering i lovens forstand. Modsat gælder, at hvis affaldet ikke fraføres inden for fristen, må det anses for deponeret.

Endelig viser SKM2019.262.SR, at aktiviteter kan ligge helt uden for deponeringsaktiviteten. Skatterådet fandt, at materialer til biocoveranlæg på allerede slutafdækkede enheder ikke var afgiftspligtige:

> *Henset til Biocoverordningens særlige karakter, herunder navnlig den frivillige deltagelse, og det forhold at yderligere afværgning af udslippet af metan fra deponeringsanlægget ikke uden tilskudsordningen i øvrigt var blevet aktualiseret f.eks. ved varsling af påbud fra tilsynsmyndigheden, må spørgers etablering af biocoveranlæg med tilskud fra ordningen … anses for at ligge uden for spørgers deponeringsaktivitet.*

Skatterådet knyttede dog to udtrykkelige betingelser til svaret: nyttiggørelsen skulle være i overensstemmelse med miljøgodkendelsen, og materialerne skulle klart holdes adskilt fra affald tilført til deponering.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1 | Miljøbeskyttelsesloven § 33, stk. 1

PRAKSIS
Skatterådet · Affaldsafgift for midlertidig oplagring før forbrænding 27.01.2022
Skatterådet · Affaldsafgift for biocoveranlæg på nedlukket deponi 15.05.2019
Skatterådet · Ingen afgift ved genanvendelse af jord på lukket deponi 18.06.2014

§ 4 Slutafdækning og anlægsarbejder på deponiet er som udgangspunkt deponering

Modstykket til genanvendelsessporet er, at arbejder *på selve deponiet* som klart udgangspunkt anses for deponering. Højesteret fastslog i SKM2004.233.HR om støbesand leveret til etablering af topmembran og vækstlag på en kommunal losseplads, at afgiftspligten omfatter alt affald, der tilføres den registreringspligtige virksomhed – også når affaldet indgår i et anlægsarbejde. Landsretten var nået til samme resultat i SKM2003.388.VLR.

Denne linje er videreført administrativt. I SKM2015.529.SR bekræftede Skatterådet, at brug af lettere forurenet jord ved slutafdækning af en deponeringsenhed var afgiftspligtig, mens ren jord til samme formål var fritaget efter § 9, stk. 2, nr. 1. Landsskatteretten nåede samme resultat i 15-2773108.

Denne del af praksis er dog overhalet af lovgiver. Ved afgiftssaneringspakken – LOV nr 1728 af 27/12/2018 – blev § 9, stk. 2, nr. 1, udvidet med lettere forurenet jord til slutafdækning og til afdækning af asbestaffald med virkning fra 1. april 2019. Af de paragrafspecifikke bemærkninger fremgår begrundelsen:

> *Efter Miljø- og Fødevareministeriets bekendtgørelse nr. 719 af 24. juni 2011 om deponeringsanlæg er det tilladt at anvende lettere forurenet jord til slutafdækning. Det foreslås at fritage lettere forurenet jord, der anvendes til slutafdækning, for afgift. Der vil herved komme bedre overensstemmelse mellem Miljø- og Fødevareministeriets regler for deponeringsanlæg og Skatteministeriets afgiftsregler.*

SKM2015.529.SR og Landsskatterettens afgørelse i 15-2773108 skal derfor læses som udtryk for retstilstanden **før 1. april 2019**. Efter denne dato er lettere forurenet jord til slutafdækning afgiftsfri, mens udgangspunktet om, at slutafdækning i øvrigt er en del af deponeringsaktiviteten, består uændret – det er alene fritagelseskataloget, der er udvidet. De miljøretlige krav til slutafdækningen findes i bekendtgørelse om deponeringsanlæg, der bl.a. kræver, at nedlukning foretages løbende, og at den enkelte deponeringsenhed slutafdækkes i takt med, at den når den planlagte terrænudformning.

At grænsen kan være vanskelig, illustreres af SKM2010.461.ØLR, hvor uforurenet jord med indhold af blandet byggeaffald efter frasortering blev anset for afgiftspligtig, fordi virksomheden ikke havde godtgjort, at deponeringen indebar en genanvendelse.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1, 2

PRAKSIS
Landsskatteretten · Afgift af lettere forurenet jord anvendt til slutafdækning af deponi 28.10.2016
Skatterådet · Lettere forurenet jord i slutafdækning er afgiftspligtig 10.08.2015

§ 5 Kravet om klar fysisk, regnskabsmæssig og matrikulær adskillelse

Fordi afgiftsfriheden hviler på, at genanvendelsesaktiviteten ikke er en del af deponeringsvirksomheden, er adskillelsen det afgørende bevistema. Den juridiske vejledning, afsnit E.A.7.3.4, sammenfatter praksis således:

> *Efter praksis accepteres afgiftsfri tilførsel til specialdepoter, der er etableret i forbindelse med en registreringspligtig virksomhed, hvis der er en skarp adskillelse mellem specialdepotet og den registreringspligtige virksomhed. … Ved adskillelse … er det i særlig grad de fysiske forhold, der er afgørende. Eksempler på accepteret adskillelse er hegn, herunder flytbare hegn, jordvold samt naturlig adskillelse som fx en bæk.*

Konsekvensen af manglende adskillelse er indgribende. I 02-00971 fandt Landsskatteretten, at hele miljøanlægget afgiftsmæssigt måtte anses for ét afgiftspligtigt deponi, selv om dele af arealet blev anvendt til genanvendelsesaktiviteter. Afgiften beregnes da af alt tilført affald – hele omkostningsrisikoen ved en uklar indretning bæres altså af anlægsejeren.

I SKM2022.134.SR blev det gjort gældende, at armeringsnet i bunden og jordvolde i siderne udgjorde en tilstrækkelig afgrænsning, og at et 30 cm til 1 m tykt midlertidigt afdækningslag oven på det tidligere deponerede affald måtte være nok. Skatterådet afviste begge dele: cellen lå direkte oven på en aktiv deponeringsenhed og var derfor **ikke** et selvstændigt anlæg, og armeringsnettet var ikke sammenligneligt med de accepterede fysiske adskillelser. Spørgers henvisning til SKM2014.43.VLR blev afvist med, at dommen angik renset jord til genanvendelse, ikke deponering af forurenet jord.

Omvendt viser SKM2014.435.SR, hvad der skal til for at bestå prøven. Sagens elementer kan opstilles som en tjekliste:

- **Retlig adskillelse:** særskilt miljøgodkendelse, der udelukkende tillader genanvendelse på den pågældende enhed, og som forbyder deponering.
- **Fysisk adskillelse:** stejle, ufarbare skrænter i perimeteren og kun én central adgangsvej.
- **Proceduremæssig og regnskabsmæssig adskillelse:** identifikation af vognmand, indvejning på brovægt, registrering og fotodokumentation af nummerplade og læs, kameraovervågning samt tydelig skiltning til henholdsvis genanvendelses- og deponeringsområde.
- **Bemanding:** personale til stede med løbende kontrol.

Samme adskillelseskrav blev gentaget som udtrykkelig forudsætning i SKM2019.262.SR. At kravet også har en ren regnskabsmæssig side, fremgår af forarbejderne til reglerne om midlertidig oplagring, hvor det blev gjort til en betingelse, at »affaldet opbevares fysisk adskilt fra andet affald, og at deponeringsanlægget fører et regnskab for det midlertidige oplagrede affald«.

LOV	Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1	Affalds- og råstofafgiftsloven § 11, stk. 5-6
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Hele miljøanlægget anset for afgiftspligtigt deponi trods genanvendelsesområder	27.11.2009
	Skatterådet · Afvisning af specialdeponi for forurenet jord oven på eksisterende deponi	21.03.2022
	Skatterådet · Affaldsafgift for biocoveranlæg på nedlukket deponi	15.05.2019
	Skatterådet · Ingen afgift ved genanvendelse af jord på lukket deponi	18.06.2014

§ 6 Fritagelseskataloget i § 9, stk. 2, og 3,5 pct.-grænsen i § 9, stk. 3

Fritagelserne er udtømmende opregnet og fortolkes efter ordlyden. § 9, stk. 2 fritager:

1. Rent jordfyld og ren jord tilført et deponeringsanlæg **som hele selvstændige læs** til daglig afdækning eller slutafdækning – samt lettere forurenet jord til afdækning af asbestaffald og slutafdækning.
2. Kompost, der opfylder kravene til anvendelse uden særskilt tilladelse efter miljøbeskyttelseslovens § 19, til slutafdækning på lossepladser.
3. Affald, som fjernes fra **afsluttede** affaldsdeponeringsanlæg, der ikke er omfattet af § 11, stk. 5.
4. og 5. Aske og slagger fra separat forbrænding af specificeret risikomateriale henholdsvis kød- og benmel under nærmere betingelser.
5. Olie- og kemikalieforurenet sand fra kommunal strandrensning i hele, selvstændige læs.

Hertil kommer den kvantitative ventil i § 9, stk. 3: sten, tegl og brokker samt lettere forurenet jord, der overholder afskæringskriterierne i Miljøstyrelsens vejledning nr. 7, 2000, kan tilføres afgiftsfrit, men samlet årligt højst med **3,5 pct.** af sidste års deponerede affaldsmængde eksklusive midlertidigt deponeret affald, i hele selvstændige læs, og kun til **daglig afdækning og interimsveje**.

Bestemmelsen blev indsat ved regelforenklingsloven fra 2002. Af de paragrafspecifikke bemærkninger fremgår både kvalitetskravet og formålet:

> *Bygge- og anlægsaffald i form af sten, tegl og brokker, der tilføres et registreringspligtigt anlæg, skal opfylde de kvalitets- og funktionskrav, der er til genanvendelse også uden for registreringspligtige anlæg. … De nævnte fraktioner må således ikke indeholde forurenede stoffer, herunder stoffer, der kan give anledning til forurenende nedsivning til jord eller grundvand.*

og videre:

> *Forslaget … vil samtidig begrænse de affaldsmængder, der afgiftsfrit kan tilføres anlægget. Herunder begrænses muligheden dels for unødvendigt store anlægsprojekter og dels for en daglig afdækning, som er mere omfangsrig end nødvendigt på selve deponeringsanlæggene.*

Beregningsgrundlaget blev præciseret ved LOV nr 127 af 27/02/2004, hvor grundlaget blev ændret fra den samlede tilførte mængde til sidste års **deponerede** mængde eksklusive midlertidigt deponeret affald, netop for at forhindre, at midlertidig deponering kunstigt udvidede den afgiftsfrie ramme; for nye anlæg beregnes mængden ud fra første års deponerede mængde. Selve procentgrænsen blev hævet fra 2 til 3,5 pct. ved LOV nr 1728 af 27/12/2018 med den begrundelse, at »en hævelse af grænsen til 3,5 pct. vurderes at dække deponeringsanlæggenes behov«, og at det ville få mere lettere forurenet jord anvendt under kontrollerede forhold på deponeringsanlæg frem for i bygge- og anlægsprojekter.

To formkrav går igen og overses ofte i praksis: kravet om **hele, selvstændige læs** (blandes fraktionen med andet affald, bortfalder fritagelsen) og kravet om, at anvendelsen skal være omfattet af anlæggets miljøgodkendelse – som forarbejderne udtrykkeligt forudsætter for lettere forurenet jord.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 2-3 Miljøbeskyttelsesloven § 19

§ 7 Opgørelse af afgiftspligtig vægt, fraførsel og tilbagebetaling efter § 12

§ 12, stk. 1 bygger på et nettoprincip: den afgiftspligtige vægt for en afgiftsperiode opgøres som den tilførte mængde fratrukket vægten af den del af det **afgiftspligtige** affald, der igen er fraført i perioden, og overstiger fraførslen tilførslen, tilbagebetales afgiften for den overskydende vægt.

Ordet »afgiftspligtige« er afgørende. I SKM2016.297.SR om et landfill mining-projekt, hvor ca. 5.000 tons affald skulle graves op fra en etape, der var i drift 1979-1981 – altså før afgiftens ikrafttræden 1. januar 1987 – svarede Skatterådet nej til både modregning og tilbagebetaling:

> *Modregning efter vægt i mængden af tilført affald efter § 12, stk. 1, forudsætter efter bestemmelsens ordlyd, at der kan modregnes for fraført afgiftspligtigt affald.*

Da affaldet dels aldrig havde været afgiftsbelagt, dels var fritaget ved fraførsel efter § 9, stk. 2, nr. 3 (affald fjernet fra afsluttede deponeringsanlæg), kunne der ikke opstå et tilbagebetalingskrav. Rådet fremhævede det bagvedliggende punktafgiftsprincip: tilbagebetaling forudsætter, at der tidligere **faktisk er betalt** afgift. Samme forståelse af ordet »tilbagebetaling« blev i SKM2017.421.SR understøttet med henvisning til Østre Landsrets dom i SKM2017.155.ØLR, hvorefter det er en forudsætning for at opnå tilbagebetaling, at afgiften er betalt. I SKM2017.421.SR bekræftede Skatterådet omvendt, at der ved fraførsel fra et deponi **i drift** kan modregnes i mængden af tilført afgiftspligtigt affald ved opgørelsen efter § 12, stk. 1.

For farligt affald gælder et særligt værdibaseret lagerprincip i § 12, stk. 2, indsat i 2013. Der kan alene ske fradrag med den sats, som var gældende, da affaldet blev tilført deponiet, og senest tilført affald anses for fraført først. Forarbejderne forklarer princippet:

> *Ved modregning i den tilførte mængde affald efter den foreslåede ændring kan der alene ske modregning til den sats, som det fraførte affald tidligere er deponeret til. Afgiftsteknisk sker modregningen efter last-in-first-out princippet.*

Af hensyn til historiske satser er dette ikke uvæsentligt: farligt affald var afgiftsfrit før 1. januar 2012, blev afgiftsbelagt med 160 kr./ton i 2012-2014 og med 475 kr./ton fra 2015.

Endelig hviler hele opgørelsen på vejning. Undlades korrekt måling, mister virksomheden ikke afgiftspligten, men bevisbyrden for opgørelsen. Det illustreres af 02-02469, hvor en kommune blev anset for afgiftspligtig af deponeret affald, herunder spildevandsslam, efter afmeldelse fra registrering, og hvor opgørelsen måtte foretages trods mangelfuld måling. Manglende benyttelse af forskriftsmæssig vægt er selvstændigt strafbelagt efter § 33, stk. 1, nr. 6.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 2 · Affalds- og råstofafgiftsloven § 12, stk. 1, 2 · Affalds- og råstofafgiftsloven § 33, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om affalds- og spildevandsafgift ved deponering og mangelfuld måling — 23.10.2009
- **Skatterådet** · Affaldsafgift og modregning ved fraførsel fra deponi — 27.06.2017
- **Skatterådet** · Modregning eller tilbagebetaling af opgravet affald fra deponi — 28.06.2016

§ 8 Efteropkrævning ved uregistreret virksomhed, ekstraordinær genoptagelse og straf

Registreringspligten indtræder af sig selv, når betingelserne i § 11 er opfyldt – den forudsætter hverken en afgørelse fra told- og skatteforvaltningen eller en aktiv kommunal anvisning. En virksomhed, der uden

registrering deponerer eller anvender affald på en måde, der kan sidestilles med deponering, risikerer derfor efteropkrævning.

Et praktisk eksempel er SKM2013.180.LSR (sagsnr. 11-0299745), hvor et selskab uden fornøden tilladelse havde udspredt gips- og papiraffald. Landsskatteretten fandt selskabet registreringspligtigt og pligtigt at betale afgiften. Sagen illustrerer det almindelige mønster: når registreringspligten først er konstateret, opkræves afgiften af hele den tilførte mængde, og spørgsmålet forskydes til fristreglerne.

Den ordinære frist i skatteforvaltningslovens § 31 kan fraviges efter § 32, stk. 1, nr. 3, når den afgiftspligtige

> *forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.*

Det er i den forbindelse afgørende, at reaktionsfristen i § 32, stk. 2 overholdes: ændringen skal varsles senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fristgennembruddet, og ansættelsen skal foretages senest 3 måneder efter varslingen. Den generelle dogmatik om ekstraordinær genoptagelse behandles nærmere under skatteret-genoptagelse.

Overoverholdes registreringspligten ikke, kan der endvidere blive tale om strafansvar. Efter § 33, stk. 1, nr. 2 straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at lade sig registrere efter § 11, og straffen kan efter § 33, stk. 2 stige til fængsel i indtil 1 år og 6 måneder ved forsæt til afgiftsunddragelse, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. Juridiske personer kan pålægges strafansvar, jf. § 33, stk. 4.

Den strafferetlige side hænger tæt sammen med den miljøretlige. I S-1017-10 idømte Højesteret et selskab bøde for ulovlig deponering af farligt affald i strid med miljøbeskyttelseslovens § 33 sammenholdt med afgivelse af falsk erklæring, og sagen blev henført under straffelovens § 289. Tilsvarende blev to selskaber i 3A-398/2024 idømt bøde for ulovlig deponering af forurenet vejopfejet jord i en råstofgrav efter jordforureningsloven, med konfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1. Ulovlig deponering udløser altså typisk en dobbelt reaktion: miljøstraf og efteropkrævet affaldsafgift.

LOV `Affalds- og råstofafgiftsloven § 33, stk. 1, 2, 4` `Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, 2` `Straffeloven § 289`

PRAKSIS **Højesteret** · Miljøkriminalitet og skattesvig: Bøde til selskab for ulovlig deponering af farligt affald og falsk erklæring 25.05.2010

Byretten · Bødestraf til to selskaber for ulovlig deponering af forurenet vejopfejet jord i råstofgrav 26.09.2024

§ 9 Klagestruktur, bindende svar og bevisbyrde

Kompetencefordelingen på klagesiden er atypisk og bør kontrolleres, før en klage indgives. Efter § 1, nr. 1, i bekendtgørelse om afgørelse af visse klager i Skatteankestyrelsen afgør Skatteankestyrelsen klager efter affalds- og råstofafgiftsloven

> *bortset fra afgørelser om afgiftspligt efter denne lovs kapitel 1 og 2, registreringspligt efter denne lovs kapitel 2, opgørelse af den afgiftspligtige mængde efter denne lovs § 1, stk. 2, § 2, stk. 2, og § 5, afgiftsfritagelse og afgiftsgodtgørelse efter denne lovs §§ 6 og 7 og § 9, stk. 2 og 3, samt den afgiftspligtige vægt efter denne lovs §§ 10 og 12.*

De undtagne sagstyper – som netop udgør kernen i denne oversigt: afgiftspligt, registreringspligt, fritagelser og afgiftspligtig vægt – afgøres altså af **Landsskatteretten**, jf. skatteforvaltningslovens § 11. Det forklarer, hvorfor praksis på området domineres af Landsskatteretten og ikke af Skatteankestyrelsen.

Sideløbende har Skatterådets bindende svar fået stor praktisk betydning, fordi anlægsejere typisk ønsker afklaring, **før** en ny enhed eller celle indrettes. Grænserne for det bindende svar følger af skatteforvaltningslovens § 21. I SKM2016.297.SR blev et spørgsmål om afgift ved efterfølgende forbrænding af det opgravede affald **afvist**, fordi afgiftspligten efter kulafgiftsloven påhviler forbrændingsanlægget og ikke spørgeren – der forelå dermed ingen skattemæssig virkning for spørgeren. Anlægsejere bør derfor formulere spørgsmål, så de vedrører deres egen afgiftsposition. Om bindende svar generelt, se bindende-svar-skatteraadet.

Bevismæssigt går to træk igen. For det første påhviler det virksomheden at godtgøre, at en tilførsel sker til genanvendelse og ikke til deponering – jf. SKM2010.461.ØLR, hvor selskabet ikke havde godtgjort, at deponeringen indebar en genanvendelse. For det andet tillægges **miljøgodkendelsens indhold** afgørende vægt: i SKM2014.435.SR var det den særskilte godkendelse til genanvendelse, der bar afgiftsfriheden, og i SKM2019.262.SR blev det gjort til udtrykkelig forudsætning, at nyttiggørelsen skete i overensstemmelse med godkendelsen. Miljøretten og afgiftsretten er dermed i praksis koblet, selv om de formelt administreres af hver sin myndighed.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 11 · Skatteforvaltningsloven § 21	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Affaldsafgift for biocoveranlæg på nedlukket deponi	15.05.2019
	Skatterådet · Modregning eller tilbagebetaling af opgravet affald fra deponi	28.06.2016
	Skatterådet · Ingen afgift ved genanvendelse af jord på lukket deponi	18.06.2014

§ 10 Afgrænsning til forbrændingsafgift, indkomstbeskatning og miljøregulering

Affaldsafgiften ved deponering skal holdes adskilt fra tre nabosæt af regler, som ofte forveksles.

Forbrænding. Afgift ved forbrænding af affald følger ikke længere affalds- og råstofafgiftsloven, men er omlagt til energiafgifter efter kulafgiftsloven, jf. omlægningen ved lov nr. 461 af 12. juni 2009. Det blev udtrykkeligt lagt til grund i SKM2016.297.SR, hvor spørgsmålet om afgift ved forbrænding af det fraførte affald måtte afvises, netop fordi afgiftspligten påhviler forbrændingsanlægget efter kulafgiftsloven. Se nærmere energiafgifter.

Indkomstbeskatning af vederlag for at modtage jord. Den skatteretlige behandling af den betaling, en grundejer modtager for at modtage jord, er et selvstændigt spørgsmål. I SKM2013.778.SR fastslog Skatterådet, at vederlag for modtagelse af lettere forurenet jord til en jordvold ikke kunne behandles efter ejendomsavancebeskatningsloven, fordi der hverken var sket afståelse af ejendommen eller af middelbare rettigheder over den, og at beløbet ikke havde karakter af erstatning:

> *De indgåede aftaler om modtagelse af forurenet jord medfører ikke en overgang af ejendomsretten, og ejendommen eller middelbare rettigheder herover, kan derfor ikke anses for helt eller delvist afstået.*

Beløbet skulle i stedet medregnes til den personlige indkomst efter statsskatteloven. Afgørelsen siger intet om affaldsafgiften, men den viser, at samme faktiske disposition kan udløse både afgiftsmæssige og indkomstskattemæssige konsekvenser.

Miljøregulering. De materielle krav til deponeringsanlæg – klassificering, membran- og perkolatsystemer, modtagekontrol, nedlukning og slutafdækning – findes i bekendtgørelse om deponeringsanlæg (tidligere deponeringsbekendtgørelsen) med hjemmel i miljøbeskyttelsesloven, mens registrerings- og acceptprocedurer er beskrevet i Miljøstyrelsens vejledning i affaldsdeponering. Disse regler er ikke i sig selv afgiftsregler, men de leverer de faktiske og retlige forudsætninger, som afgiftsvurderingen bygger på – først og fremmest miljøgodkendelsens afgrænsning af, hvad der må modtages på den enkelte enhed.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1

PRAKSIS
Skatterådet · Modregning eller tilbagebetaling af opgravet affald fra deponi 28.06.2016
Skatterådet · Beskatning af vederlag for deponering af forurenet jord 05.11.2013

§ 11 Sammenfatning: seks tommelfingerregler for anlægsejeren

Praksis på området er stabil og forudsigelig, når man holder fast i, at afgiften er knyttet til **tilførslen** og ikke til den efterfølgende anvendelse. Følgende linjer kan udledes:

1. **Udgangspunktet er bredt.** Alt affald, der tilføres et registreringspligtigt anlæg, er afgiftspligtigt, jf. § 9, stk. 1 og Højesterets dom i SKM2004.233.HR. Undtagelserne skal godtgøres af virksomheden.
2. **Genanvendelse er den eneste reelle udvej – og den er formbunden.** Efter SKM2014.43.VLR og SKM2014.435.SR kræves både særskilt miljøgodkendelse til genanvendelse, fysisk adskillelse og dokumenteret modtagekontrol.
3. **Fysisk adskillelse vejer tungest.** Hegn, jordvold eller naturlig barriere accepteres; armeringsnet eller et midlertidigt afdækningslag oven på en aktiv deponeringsenhed gør det ikke, jf. SKM2022.134.SR. Svigter adskillelsen, anses hele anlægget for ét deponi, jf. 02-00971.
4. **Slutafdækning er deponering, medmindre fritagelseskataloget rammer.** Retstilstanden er ændret pr. 1. april 2019, hvor lettere forurenet jord til slutafdækning og asbestafdækning blev fritaget ved LOV nr 1728 af 27/12/2018. SKM2015.529.SR og 15-2773108 angår perioden før.
5. **Tilbagebetaling forudsætter tidligere betalt afgift.** Landfill mining på gamle etaper giver ingen godtgørelse, jf. SKM2016.297.SR, mens fraførsel fra et deponi i drift kan modregnes, jf. SKM2017.421.SR. For farligt affald sker modregningen til den historiske sats efter LIFO, jf. § 12, stk. 2.
6. **Dokumentation er afgørende for både afgift og frister.** Korrekt vejning og regnskab efter § 10, stk. 3 og § 12 beskytter mod skønsmæssig opgørelse, jf. 02-02469, og mod at en manglende registrering kvalificeres som grov uagtsomhed med ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3 til følge.

Af hensyn til aktualitet bemærkes, at der pr. juli 2026 ikke foreligger vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer af affalds- og råstofafgiftsloven ud over den gældende lovbekendtgørelse fra april 2025.

LOV Affalds- og råstofafgiftsloven § 9, stk. 1 Affalds- og råstofafgiftsloven § 10, stk. 3 Affalds- og råstofafgiftsloven § 12, stk. 2 Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS
Landsskatteretten · Afgift af lettere forurenet jord anvendt til slutafdækning af deponi 28.10.2016
Landsskatteretten · Hele miljøanlægget anset for afgiftspligtigt deponi trods genanvendelsesområder 27.11.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om affalds- og spildevandsafgift ved deponering og mangelfuld måling 23.10.2009

Skatterådet · Afvisning af specialdeponi for forurenet jord oven på eksisterende deponi 21.03.2022
Skatterådet · Affaldsafgift og modregning ved fraførsel fra deponi 27.06.2017
Skatterådet · Modregning eller tilbagebetaling af opgravet affald fra deponi 28.06.2016
Skatterådet · Lettere forurenet jord i slutafdækning er afgiftspligtig 10.08.2015
Skatterådet · Ingen afgift ved genanvendelse af jord på lukket deponi 18.06.2014

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

- Affalds- og råstofafgiftsloven § 9 stk. 1, 2-3
- Affalds- og råstofafgiftsloven § 10 stk. 1
- Affalds- og råstofafgiftsloven § 11
- Affalds- og råstofafgiftsloven § 12
- Skatteforvaltningsloven § 32 stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

13 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

25.05.2010	Miljøkriminalitet og skattesvig: Bøde til selskab for ulovlig deponering af farligt affald og falsk erklæring	S-1017-10

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

26.09.2024	Bødestraf til to selskaber for ulovlig deponering af forurenet vejopfejet jord i råstofgrav	3A-398/2024

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 3

28.10.2016	Afgift af lettere forurenet jord anvendt til slutafdækning af deponi	15-2773108
27.11.2009	Hele miljøanlægget anset for afgiftspligtigt deponi trods genanvendelsesområder	02-00971
23.10.2009	Landsskatteretten om affalds- og spildevandsafgift ved deponering og mangelfuld måling	02-02469

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 8

21.03.2022	Afvisning af specialdeponi for forurenet jord oven på eksisterende deponi	21-0811922
27.01.2022	Affaldsafgift for midlertidig oplagring før forbrænding	21-0575142
15.05.2019	Affaldsafgift for biocoveranlæg på nedlukket deponi	17-1771559
27.06.2017	Affaldsafgift og modregning ved fraførsel fra deponi	16-1821435
28.06.2016	Modregning eller tilbagebetaling af opgravet affald fra deponi	16-0055580
10.08.2015	Lettere forurenet jord i slutafdækning er afgiftspligtig	15-0581164
18.06.2014	Ingen afgift ved genanvendelse af jord på lukket deponi	14-1201567
05.11.2013	Beskatning af vederlag for deponering af forurenet jord	13-0213514

02 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over chokolade- og sukkervareafgiftens vareområde

Karaktergivende-testen, dækningsafgift og skønsmæssig opkrævning efter chokoladeafgiftsloven

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 36 afgørelser · 2009–2025 Læs online

INTRODUKTION

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, opregner ni varegrupper – fra chokolade og lakrids over marcipan- og nougatmasser til den vidtrækkende opsamlingskategori »sukkervarer af enhver art« og efterlignings-/erstatningsvarebestemmelsen. Fordi overgangen mellem varegrupperne allerede efter 1968-forarbejderne er »flydende«, afgøres afgiftspligten i praksis ved en konkret helhedsvurdering: er chokoladen eller sukkeret karaktergivende for varen, målt på den relative mængde, hvor fremtrædende smagen er, og om varen visuelt fremtræder som en chokolade-/sukkervare – typisk fastlagt ved en organoleptisk undersøgelse af en vareprøve. Oversigten samler Landsskatterettens og Skatterådets praksis om vareområdet og de afledte tvister om dækningsafgift efter § 22, registrering som oplagshaver eller varemodtager, hæftelse for uberigtigede varer samt skønsmæssig ansættelse ved uregistreret slikhandel.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 »Sukkervarer af enhver art« i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, omfatter varer, hvis objektive karakteristika medfører, at sukkeret er karaktergivende – kriterierne fra Østre Landsrets dom om chokoladevarer anvendes analogt.

02 Vurderingen hviler på tre elementer: den relative mængde sukker eller kakao, hvor fremtrædende den søde smag er, og om varen visuelt fremtræder som en sukker-/chokoladevare; grundlaget er en organoleptisk undersøgelse af en vareprøve.

03 Der er ikke grundlag for en indskrænkende fortolkning: en vare kan være afgiftspligtig, selv om den tillige har andre karaktergivende egenskaber.

04 Et højt sukkerindhold er ikke i sig selv nok – 29-36 pct. sukker har ført til frikendelse, når kage-, karamel- eller frugtsmagen dominerede, mens 28 pct. har ført til afgiftspligt, når sukkeret var det bærende.

05 Varens sundhedsprofil, pris, ernæringsindhold og aftagergruppe indgår ikke i afgrænsningen af nr. 1-8; de kan derimod få betydning ved erstatningsvarevurderingen efter nr. 9.

06 Efter nr. 9 er det afgørende, om den almindelige forbruger køber varen for at dække samme behov som en afgiftspligtig chokolade- eller sukkervare – beskaffenhed, anvendelse og markedsføring bedømmes samlet.

07 En sukkerfri vare kan ikke være en »sukkervare« efter nr. 4, men kan være afgiftspligtig som erstatningsvare efter nr. 9, når den markedsføres og anvendes som sidestykke til den sukkerholdige variant.

08 Lovens systematik er trinvis: først vurderes helvaren efter nr. 1-8, dernæst efter nr. 9, og først hvis varen falder helt uden for kapitel 1, kommer dækningsafgiften i § 22 i spil.

09 Dækningsafgift svares af hele vægten af en bestanddel, der er selvstændig og identificerbar og i sig selv ville være afgiftspligtig – ikke blot af den rene mængde kakao eller sukker i bestanddelen.

10 Undtagelsen er masser m.v. med kakao under 5 pct., hvor fritagelsen i § 1, stk. 2 og 3, betyder, at der alene svares dækningsafgift af den rene kakaomængde.

11 Fremstilling af et i sig selv afgiftspligtigt delprodukt til intern brug i en ikke-afgiftspligtig færdigvare udløser hverken registrerings- eller betalingspligt, fordi der ikke udleveres en afgiftspligtig vare.

12 Er varen først omfattet af § 1, stk. 1, kan afgiftspligten ikke afværges ved efterfølgende at ompakke den i en blanding med lavt samlet sukkerindhold – afgiften forfaldt ved modtagelsen her i landet.

13 Den, der ikke er registreret som oplagshaver, betaler afgiften ved varemodtagelsen efter § 10 a, stk. 1, og både varemodtageren og enhver besidder af varen hæfter efter § 29, stk. 1.

14 Manglende afgiftsregnskab og manglende følgesedler/kvitteringer på forretningsstedet berettiger Skatteforvaltningen til skønsmæssig ansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2.

15 Skønnet skal være virkelighedsnært: skøn over historiske mængder er blevet halveret, hjemvist eller nedsat, når butikkens fysiske rammer, varesortiment eller avanceberegning ikke understøttede myndighedens forudsætninger.

16 Beslaglæggelse – hvad enten den foretages af Skattestyrelsen eller Fødevarestyrelsen – kan ikke sidestilles med domstolskonfiskation, og afgiftspligten bortfalder derfor ikke.

17 Den særlige konfiskationsregel i chokoladeafgiftslovens § 26 a er ophævet med virkning fra 1. januar 2025, fordi den sjældent blev anvendt i praksis.

18 Genoptagelse af afgiftstilsvaret efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, forudsætter, at der fremlægges oplysninger, som konkret sandsynliggør et ændret tilsvar – henvisning til ældre, ikke-offentliggjorte kendelser eller til et bortfaldet vejledningseksempel er ikke nok.

§ 1 Vareområdet i § 1, stk. 1 – ni varegrupper og en bevidst flydende overgang

Afgiftspligten er udtømmende afgrænset i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, der i den gældende affattelse omfatter:

Nr.	Varegruppe
1	Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art
2	Lakridssaft, lakrids og lakridsvarer af enhver art m.v.
3	Marcipan- og nougatmasser og varer heraf
4	Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, sukrede korn og lign. tilsat essenser eller farve og i øvrigt sukkervarer af enhver art
5	Tyggegummi
6	Kandiseret frugt og frugtskal og andre kandiserede varer (undtagen skaller af citrusfrugter)
7	Sukkade, marmelade og tilsvarende varer, når de er formet i plader, stænger, figurer og lign.
8	Kager, kiks og lign. delvis bestående af skummasse, når bagværket ikke udgør mindst to tredjedele af varens rumfang
9	Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af beskaffenhed, anvendelse og markedsføring kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for varerne under 1-7

Afgiften er en ren vægtafgift af varernes nettovægt, jf. § 2. Satsen for varer med et indhold af tilsat sukker over 0,5 g pr. 100 g er 25,97 kr. pr. kg, jf. § 2, stk. 1 – anvendt bl.a. i **21-0090724** (offentliggjort som SKM2024.629.LSR).

Omlægningen til ren vægtbeskatning skete med lovforslaget til lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (fremsat 20. november 1968). Af de almindelige bemærkninger fremgår den præmis, som hele den senere praksis hviler på:

> *Det forhold, at forslaget medfører en væsentlig forøgelse af afgiftsbelastningen for de billige varer, kunne ændres, hvis man var i stand til at opdele vareområdet i forskellige afgiftsklasser med hver sin afgiftssats. En sådan opdeling lader sig dog ikke foretage på rimelig og rationel måde, fordi overgangen fra den ene vareart til den anden er flydende inden for chokolade- og sukkervareområdet.*

De paragrafspecifikke bemærkninger til den oprindelige § 1 tilføjer, at vareområdet ikke var tilsigtet ændret ved omlægningen, og at det ved en ren vægtbeskatning netop blev muligt at undlade den tidligere regel om, at blandinger af afgiftspligtige og andre varer var afgiftspligtige i deres helhed.

Nummereringen har flyttet sig og skal derfor kontrolleres for den relevante periode. Landsskatteretten opsummerer det i **21-0090724**:

> *Ved lov nr. 1728 af 27. december 2018 er chokoladeafgiftslovens daværende § 1, stk. 1, nr. 4 ophævet, hvorefter nr. 5 bliver nr. 4 fra den 1. januar 2020. Bestemmelsernes ordlyd er ikke ændret.*

Dertil kommer, at den såkaldte vaffelbestemmelse – den dagældende § 1, stk. 1, nr. 9, om vafler pålagt eller på anden måde i forbindelse med chokolade, skummasse eller nødde-/kernemasser – blev ophævet med

virkning fra 1. april 2019. Af forarbejderne fremgår, at vafler herefter kun er afgiftspligtige, hvis chokoladen er karaktergivende, hvis de er erstatningsvarer, eller hvis de delvis består af skummasse. Den tilknyttede afgiftsfritagelse for isvafler blev som konsekvens ophævet pr. 1. januar 2020 som overflødig.

Administrativt udmøntes vareområdet i Den juridiske vejlednings afsnit E.A.2.3.3 om chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne, som Landsskatteretten rutinemæssigt henviser til. Der findes derimod ingen gældende bekendtgørelse om beregningen af dækningsafgift – den tidligere bekendtgørelse herom blev ophævet ved bekendtgørelse om ophævelse af bekendtgørelse om beregning af dækningsafgift efter kapitel 3 i lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. med virkning fra 1. november 2006.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 Chokoladeafgiftsloven § 2, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4 27.09.2024

§ 2 Karaktergivende-testen: relativ mængde, fremtrædende smag og visuel fremtræden

Den bærende fortolkningsnorm stammer fra Østre Landsrets dom i **SKM2015.654.ØLR** om proteinbarer og energidrik. Landsretten fastslog, at »chokoladevarer« i § 1, stk. 1, nr. 1 omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet, og at der ved den bedømmelse navnlig lægges vægt på:

- den relative mængde af chokolade i varen,
- hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og
- om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.

Landsretten afviste samtidig, at der er grundlag for en indskrænkende fortolkning, hvorefter det skulle være en betingelse for afgiftspligt, at varen ikke tillige har andre karaktergivende egenskaber. Denne præmis gengives ordret i Skattestyrelsens begrundelse i **21-0090724**.

Kriterierne er efterfølgende overført analogt til sukkervarer efter § 1, stk. 1, nr. 4. Landsskatteretten formulerede standarden i afgørelsen af 4. november 2021 om fem glasurer (SKM2022.27.LSR), som **21-0090724** refererer således:

> *"sukkervarer" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, omfatter varer, hvis objektive karakteristika medfører, at sukkeret er karaktergivende for varerne. Ved fastlæggelsen af de omhandlede varers karaktergivende egenskaber har retten lagt vægt på den relative mængde af sukker i varen, hvor fremtrædende sukkersmagen er, og om varen visuelt fremtræder som værende sukker.*

Det bevismæssige grundlag er en **organoleptisk undersøgelse** af en indsendt vareprøve, sammenholdt med fabrikanterklæring og ingrediensliste. Fremgangsmåden er ensartet på tværs af instanserne:

Afgørelse	Produkt	Sukkerindhold	Resultat
SKM2020.113.SR	Chokolade-/sukkerbar (morgenmadsprodukt)	34 % tilsat	Afgiftspligtig, nr. 4
SKM2024.116.SR	Dulce de leche	min. 45 %	Afgiftspligtig, nr. 4
SKM2024.618.SR	Speculoos-smørepålæg	28,1 %	Afgiftspligtig, nr. 4

21-0090724	Sukkerglaserede peanuts	28 % + 2,1 % glukosesirup	Afgiftspligtig, nr. 4 (dragévare)
23-0029409	Karamel-, saltkaramel- og kakaosirup	højt	Afgiftspligtig
SKM2025.401.SR	Sirup, saltet karamel / kirsebær	59,4 % / 50,4 %	Afgiftspligtig, nr. 4

I **SKM2024.618.SR** afviste Skatterådet udtrykkeligt spørgerens synspunkt om, at produktet skulle bedømmes som et kageprodukt, fordi sukkeret stammede fra de karamelliserede speculoos-småkager. Vurderingen angår den færdige vare som helhed – ikke dens enkelte bestanddele – og sukkeret var karaktergivende uanset dets oprindelse. Samme linje følges i SKM2025.6.SR, hvor tre smørepålæg blev anset for afgiftspligtige som sukkervarer.

Skattestyrelsen sammenfattede i **21-0090724** den trinvise systematik, som praksis følger:

> *Ifølge lovens systematik skal det først vurderes, om en vare i sin helhed er en chokoladevare, omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, dernæst om det er en vare omfattet af nr. 2, lakridsvarer osv. Til sidst vurderes det, om der er tale om en efterligning eller erstatningsvare i nr. 9, for en af de øvrige nævnte varer. Er en vare ikke omfattet af den fulde afgift i § 1, vurderes det efterfølgende om varen indeholder afgiftspligtige bestanddele.*

LOV `Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgiftspligt for karamel- og kakaosirupper som sukkervarer	30.10.2024
Landsskatteretten · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4	27.09.2024
Skatterådet · Afgift af sirup og frugtpuré under chokoladeafgiftsloven	03.07.2025
Skatterådet · Smørepålæg afgiftspligtig som sukkervare og chokoladevare	13.01.2025
Skatterådet · Afgift på speculoos smørepålæg som sukkervare	09.12.2024
Skatterådet · Afgiftspligt for Dulche de leche som sukkervare	28.02.2024
Skatterådet · Chokolade/sukkerbar anses for en sukkervare og er fuldt afgiftspligtig	23.03.2020

§ 3 Når sukkeret ikke er karaktergivende – frikendelserne

Et højt sukkerindhold er ikke i sig selv tilstrækkeligt. Frikendelserne viser, at afgiftspligten falder bort, når en anden smagsprofil – kage, karamel, frugt, nødder – fortrænger sukkeret, og varen ikke visuelt fremtræder som slik.

Frugt frem for sukker. I SKM2025.401.SR blev en frugtpuré med 29,3 pct. sukker og 40 pct. frugtpuré frikendt: sukkeret var ikke karaktergivende, fordi produktet havde en frisk og syrlig frugtsmag og ikke signalerede at være en sukkerholdig vare. Puréen kunne heller ikke anses for en erstatningsvare.

Kagen frem for sukkeret. I SKM2025.234.SR om mazarintærter med 28,93 pct. sukker lagde Skatterådet til grund, at mazarinmassen og tærten trods en vis sødme ikke havde en fremtrædende sukkersmag, og at de visuelt fremstod som traditionelt bagværk. Tilsvarende i SKM2024.439.SR, hvor kransekagetoppen »smager karakteristisk af kransekage og marcipan, ikke fremtrædende af sukker«.

Kiksen frem for kakaoen. I SKM2025.293.SR havde tre dobbeltkiks 34-36 pct. sukker og 12,6-18,2 pct. kakao, men blev alligevel ikke anset for afgiftspligtige som helvare: kakaofyldet var hverken visuelt eller smagsmæssigt karaktergivende for det samlede produkt, produkterne smagte primært af kiks, og forbrugeren køber dem som almindelige kiks – ikke som slik. Afgiftspligten blev i stedet håndteret gennem dækningsafgiften af fyldet.

Karamelfromagen. I SKM2024.601.SR blev en karamelfromage, der sælges frossen, men spises optøet, holdt uden for afgiftspligten.

Dadler uden tilsat sukker. I SKM2025.491.SR og SKM2025.492.SR tog Skatterådet stilling til daddelbaserede produkter uden tilsat sukker, herunder afgrænsningen mod lakridsvarer efter § 1, stk. 1, nr. 2 og erstatningsvarebestemmelsen i nr. 9.

Overtrækket frem for helvaren. Den principielt vigtigste frikendelse er 14-5323912 (SKM2017.305.LSR) om snackbarer med et delvist overtræk af chokolade eller vekao svarende til 8 pct. af varens vægt. Landsskatteretten fandt, at overtrækket ikke var karaktergivende for produkterne som helhed, og at barerne heller ikke var erstatningsvarer – de blev markedsført som slankeprodukter og mellemmåltider, solgt i helse- og kosttilskudsafdelinger adskilt fra slik, og smagen afveg fra traditionelle chokoladevarer. Der skulle i stedet svares afgift af de afgiftspligtige bestanddele efter § 22, stk. 1.

Modstykket er 09-00908, hvor proteinbarer med chokoladeovertræk blev anset for fuldt afgiftspligtige. Sondringen ligger i overtrækkets omfang og dets betydning for varens samlede fremtræden.

Sundhedsargumenter slår derimod ikke igennem ved afgrænsningen af nr. 1-8. I 13-0086689 bemærkede Landsskatteretten udtrykkeligt, at det ved vurderingen af afgiftspligten ikke er relevant at tillægge det vægt, om en vare måtte være sundere end tilsvarende produkter.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgift af snackbarer med delvis chokoladeovertræk – Dækningsafgift af afgiftspligtige bestanddele	10.02.2017
	Landsskatteretten · Måltidserstatningsbar med yoghurtovertræk blev anset for afgiftspligtig som efterligning af chokoladevarer	13.06.2013
	Landsskatteretten · Proteinbarer med chokoladeovertræk anset for afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven	13.11.2009
	Skatterådet · Chokoladeafgift på daddelprodukter uden tilsat sukker med sur eller lakridssmag	08.09.2025
	Skatterådet · Chokoladeafgift på daddelprodukter med smag	08.09.2025
	Skatterådet · Afgift af sirup og frugtpuré under chokoladeafgiftsloven	03.07.2025
	Skatterådet · Dækningsafgift af kakaofyld i kiks og bindende svar om satser	23.05.2025
	Skatterådet · Fremstilling af kernemasse til mazarintærter fritages for chokoladeafgift	02.05.2025
	Skatterådet · Karamelfromage solgt frossen men spist optøet fritages for afgift	02.12.2024
	Skatterådet · Fremstilling af kransekagemasse til intern brug i kransekagetop	04.09.2024

§ 4 Dragévarer, fondant og de navngivne varetyper i nr. 4

Ud over opsamlingsleddet »sukkervarer af enhver art« indeholder § 1, stk. 1, nr. 4 en række navngivne varetyper – konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant og sukrede korn. Når en vare falder direkte ind under en af disse betegnelser, er den afgiftspligtig efter bestemmelsens ordlyd, og karaktergivende-testen bliver et supplerende, ikke et selvstændigt, kriterium.

Det fremgår klarest af 21-0090724 om sukkerglaserede peanuts med 67,7 pct. peanuts og 28 pct. sukker. Landsskatteretten inddrog de forklarende bemærkninger til EU's kombinerede nomenklatur om position 1704 90 61:

> *Denne underposition omfatter sukkervarer (slik) såsom sukkerovertrukne mandler med et hårdt overtræk eller skal af sukker. Dragévarer fremstilles ved at anbringe slikstykkernes inderste del (fx mandler) i en kedel med sirup; når kedlen roterer, optager mandlerne etc. sukker, som ved afkøling danner en klar afgrænset ydre skal.*

Retten konkluderede:

> *Retten har herved lagt vægt på, at varen har et højt indhold af sukker, smager sødt af sukker og visuelt fremstår som en sukkervarer. Videre har retten lagt vægt på, at varen med sin hårde, brune sukkerskal fremstår som en dragévare, der er direkte omfattet af ordlyden af bestemmelsen.*

Selskabet havde gjort gældende, at de coatede peanuts ikke skulle bedømmes isoleret, men som bestanddel i et blandingsprodukt i »Salt og Sødt«-kategorien, hvis samlede sukkerindhold lå under 5 pct. Det blev afvist:

> *Den omstændighed, at selskabet efter modtagelsen af varerne ompakker dem i poser sammen med en blanding af andre varer og sælger den færdige blanding, hvoraf sukkerindholdet i den samlede blanding udgør under 5 %, kan ikke føre til et andet resultat, idet afgiften forfaldt til betaling ved modtagelsen af de sukkerglaserede peanuts her i landet.*

Afgørelsen er ifølge redaktionel note indbragt for domstolene.

Også »fondant« er en navngiven varetype. I 13-2013999 havde SKAT vurderet dekorfondant og sugarpaste som afgiftspligtige efter nr. 4, netop fordi lovteksten direkte nævner fondant, og fordi produkterne var spiselige, selv om de primært anvendes til kagedekoration. Landsskatteretten nåede dog ikke til realiteten: SKATs brev var ikke en afgørelse, men en vejledende udtalelse uden bindende virkning, og klagen blev afvist. Sagen understreger, at vejen til en bindende stillingtagen om et konkret produkt går gennem bindende svar efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4	27.09.2024
	Landsskatteretten · Afgiftspligt af dekorfondant og sugarpaste: Afvisning af klage over SKATs vejledende udtalelse	24.11.2014

§ 5 Efterlignings- og erstatningsvarer efter nr. 9 – forbrugerens behov som prøvesten

Opsamlingsbestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 9 rammer varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse og den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for varerne under nr. 1-7.

Markedsføringselementet blev udtrykkeligt indføjet ved lovforslaget fremsat 21. december 1979. Af bemærkningerne fremgår:

> *I chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, er under punkterne 1-9 angivet de varer, der er omfattet af afgiftspligten. I punkt 10 er endvidere anført, at afgiftspligten tillige omfatter andre varer, der efter beskaffenhed, anvendelse eller smag kan betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af de under 1-8 nævnte varer. Det foreslås, at det tydeliggøres, at også en vares markedsføring (emballage, reklamering m.v.) skal indgå i bedømmelsen vedrørende afgiftspligt efter denne bestemmelse.*

Prøvestenen i praksis er forbrugerbehovet. I 14-5323912 formulerede Landsskatteretten det som spørgsmålet om, hvorvidt den almindelige forbruger køber varen for at tilfredsstille samme behov som en chokoladebar; kriteriet er siden gentaget i Skatterådets praksis med henvisning til **SKM2019.36.LSR** om myslibarer, jf. SKM2025.293.SR og SKM2025.234.SR.

Bestemmelsen bruges restriktivt, når varen har en selvstændig smagsidentitet. I SKM2024.618.SR indstillede Skattestyrelsen, at speculoos-smørepålæggene tillige var erstatningsvarer for chokoladesmørepålæg, men Skatterådet var udtrykkeligt uenigt: den karakteristiske speculoos-smag og det lysebrune udseende gjorde, at produkterne ikke dækkede samme forbrugerbehov som traditionelt chokoladepålæg. Afgiftspligten fulgte alene af nr. 4.

Omvendt er nr. 9 den bestemmelse, der fanger de **sukkerfrie** varianter. I SKM2025.401.SR kunne en sukkerfri hasselnøddesirup sødet med acesulfam K og sucralose ikke være en »sukkervare« efter nr. 4, men blev afgiftspligtig efter nr. 9 på grundlag af anvendelsen (til drikkevarer ligesom de sukkerholdige sirupper), markedsføringen (sammen med de sukkerholdige varianter), emballagen (identisk bortset fra en blå »sukkerfri«-markering) og forbrugerbehovet. Samme mønster ses i 13-0086689, hvor en måltidserstatningsbar med yoghurtovertræk blev anset for en efterligning af chokolade på grundlag af overtrækket samt barens form og størrelse.

Begrebet »vekaovarer« – kakao- og chokoladelignende konfektureprodukter, der består af eller er overtrukket med efterlignings- eller erstatningsvarer – er fødevareretligt defineret i Chokoladevejledningen og går igen i afgiftspraksis, bl.a. i **14-5323912** om snackbarer med overtræk af chokolade eller vekao.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgift af snackbarer med delvis chokoladeovertræk – Dækningsafgift af afgiftspligtige bestanddele	10.02.2017
	Landsskatteretten · Måltidserstatningsbar med yoghurtovertræk blev anset for afgiftspligtig som efterligning af chokoladevarer	13.06.2013
	Skatterådet · Afgift af sirup og frugtpuré under chokoladeafgiftsloven	03.07.2025
	Skatterådet · Dækningsafgift af kakaofyld i kiks og bindende svar om satser	23.05.2025
	Skatterådet · Fremstilling af kernemasse til mazarintærter fritages for chokoladeafgift	02.05.2025
	Skatterådet · Afgift på speculoos smørepålæg som sukkervare	09.12.2024

§ 6 Masser efter nr. 3 – marcipan, nougat og kernemasser efter råstofafgiftens afskaffelse

§ 1, stk. 1, nr. 3 omfatter i dag »marcipan- og nougatmasser og varer heraf«. Ordlyden er resultatet af en nyaffattelse, der hænger sammen med nedsættelsen og den efterfølgende afskaffelse af råstofafgiften. Før nyaffattelsen omfattede bestemmelsen efter sin ordlyd masser helt eller delvis fremstillet af mandler, nødder eller andre kerner af enhver art – jf. gengivelsen i SKM2016.351.SR, hvor en kagemasse med 51,37 pct. sukker og 12,35 pct. abrikoskerner blev anset for afgiftspligtig, fordi den var delvis fremstillet af kerner og smagte sødt og nøddeagtigt.

Af de paragrafspecifikke bemærkninger til nyaffattelsen i lovforslag L 109 (fremsat 16. november 2017) fremgår baggrunden og de definitioner, praksis nu bygger på:

> *Nødder, der er yderligere forarbejdet, og hvor varen også har et indhold af enten sukker eller chokolade, f.eks. i marcipan og nougat, vil også fremadrettet være omfattet af chokolade- og sukkervareafgiften. […] Med nyaffattelsen fastslås det derfor, at det med afskaffelsen af råstofafgiften ikke tilsigtes at afgiftsfritage nougat og marcipan.*

> *Ved nougat forstås en masse lavet af bl.a. sukker eller honning og nødder. Konsistensen af nougat kan være blød til hård. Ved marcipan forstås en masse lavet af bl.a. sukker og mandler eller abrikoskerner. Ved vurderingen af, om et produkt vil være at anse for marcipan, er det afgørende, om massen, uanset indholdet af mandler eller abrikoskerner, efter sin beskaffenhed, anvendelse og sit ernæringsindhold, må betragtes som en chokolade- og sukkervare.*

Definitionen er anvendt direkte i SKM2025.234.SR: en kernemasse af 37 pct. abrikoskerner, 43 pct. sukker og vand er i afgiftsmæssig henseende marcipan og dermed omfattet af nr. 3.

Delproduktreglen. Netop fordi kernemassen isoleret set er afgiftspligtig, opstår spørgsmålet, om intern fremstilling udløser registrerings- og afgiftspligt. Svaret er nej. Skatterådet fastslog i SKM2024.439.SR og gentog i **SKM2025.234.SR**:

> *Ved fremstilling af et delprodukt, fx en marcipanmasse, der i sig selv er omfattet af afgiftspligten, men som i virksomheden anvendes til fremstilling af en ikke-afgiftspligtig vare, udleveres der ikke en afgiftspligtig vare fra virksomheden, og en sådan fremstilling vil derfor ikke i sig selv medføre pligt til at lade sig registrere og betale afgift.*

Begrundelsen er systematisk: § 3, stk. 2 indførte udtrykkeligt registreringspligt for egenfremstillet **overtræk** af chokolade, kakao eller erstatning herfor til ikke-afgiftspligtige varer, men lovgiver undlod at indføre en tilsvarende pligt for andre afgiftspligtige delprodukter. Modsætningsslutningen bærer resultatet. Afgørende er dernæst, at delproduktet er opgået i færdigvaren: i begge sager var massen efter forarbejdningen ikke længere identificerbar, og ved tværsnit af vareprøven fremstod produktet som en ensartet masse.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 3, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Fremstilling af kernemasse til mazarintærter fritages for chokoladeafgift	02.05.2025
	Skatterådet · Fremstilling af kransekagemasse til intern brug i kransekagetop	04.09.2024
	Skatterådet · Afgift af kagemasse indeholdende abrikoskerner fra Norge	15.08.2016

§ 7 Fritagelserne i § 1, stk. 2 og 3 – kakaogrænserne og deklarationskravet

§ 1, stk. 2 fritager en række varer fra afgiften efter kapitel 1, herunder lægemidler, kakaopulvere bestemt til fremstilling af kakaodrikke, færdigfremstillede kakaodrikke og kakaoholdige mælkeprodukter, buddingpulver, dessertpulver, fromagepulver og kagepulver med kakao samt – i nr. 5 – »masser m.v., som indeholder kakao«.

Fritagelserne er dog betingede. Efter § 1, stk. 3 er de for varerne i stk. 2, nr. 2-5, betinget af, at kakaoindholdet udgør mindre end henholdsvis 30 pct., 5 pct., 25 pct. og 5 pct. af varens vægt, **og** af at fabrikanten, varemodtageren eller grossisten deklarerer kakaoindholdet tydeligt i fakturaer, prislister og på detailemballagen. For kakaoholdige mælkeprodukter gælder desuden, at varen efter sin beskaffenhed eller anvendelse ikke må kunne betragtes som erstatningsvare for eller efterligning af beskattede chokolade- og sukkervarer.

Grænsen på 30 pct. for kakaopulvere er resultatet af en nedsættelse fra 50 pct. Af bemærkningerne til lovforslaget fremsat 27. april 1977 fremgår baggrunden for 5 pct.-grænsen for de kakaoholdige mælkeprodukter:

> *Motiveringen for afgiftsfritagelsen var, at mejeribruget havde anmodet om at få fjernet hindringer for udviklingen af nye kakaoholdige mælkeprodukter, f. eks. kvarg, budding og fromage, idet man havde henvist til, at disse produkter på grund af deres ringe kakaoindhold ikke ville konkurrere med de afgiftsbelagte chokoladevarer.*

Den praktiske betydning af 5 pct.-grænsen for masser viser sig i dag først og fremmest i dækningsafgiften. I SKM2024.500.SR havde fire kager et mørkebrunt fyld med præcis 4,5 pct. fedtfattigt kakaopulver. Fyldet var i sig selv en kakaovare med karakteristisk kakaosmag og -farve, men fordi kakaoindholdet lå under 5 pct., og indholdet blev deklareret som krævet, var fyldet fritaget som helhed – og der skulle alene betales dækningsafgift af den rene mængde kakao. For et overtræk med 23 pct. kakao og for fyld uden kakao men med 47-75 pct. sukker gjaldt det modsatte: hele bestanddelens vægt blev afgiftsbelagt.

I ældre affattelser knyttede fritagelsen for masser sig tillige til bestemte pakningsstørrelser. Det fremgår af SKM2016.351.SR, hvor den dagældende fritagelse for masser med kakao i pakninger over 5 kg blev anvendt modsætningsvis: fritagelsen forudsatte, at massen ikke indeholdt råstofafgiftspligtige varer, hvilket bekræftede, at masser med kerner var afgiftspligtige.

Bagværkets rolle er reguleret særskilt i § 1, stk. 1, nr. 8, hvorefter kager og kiks delvis bestående af skummasse kun er afgiftspligtige, når bagværket ikke udgør mindst to tredjedele af varens rumfang. Afgrænsningen mellem bagværk og pålagt glasur var netop temaet i 16-1183091 om tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off-produkter, hvor spørgsmålet var, om glasuren skulle bedømmes selvstændigt eller som del af det samlede bagværkssæt.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 2-3, 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter	15.06.2022
	Skatterådet · Dækningsafgift af kagefyld og overtræk baseret på kakao og sukkerindhold	09.10.2024
	Skatterådet · Afgift af kagemasse indeholdende abrikoskerner fra Norge	15.08.2016

§ 8 Dækningsafgift efter § 22 – selvstændig, identificerbar bestanddel og fuld vægt

Falder helvaren uden for kapitel 1, kan der stadig svares **dækningsafgift** efter § 22, stk. 1 af varer under toldtariffens positioner 1806, 1901, 1904, 1905, 2008, 2106 og 2202, som indeholder afgiftspligtige bestanddele. Ved modtagelse fra andre EU-lande svares afgiften ved varemodtagelsen her i landet, jf. § 22, stk. 3, og reglerne i § 10 a finder tilsvarende anvendelse.

Formålet fremgår direkte af bemærkningerne til nyaffattelsen af satsstrukturen i lovforslag L 109 (2017):

> *Dækningsafgiften pålægges varer, som importeres fra udlandet, og som ikke i sig selv er afgiftspligtige efter chokolade- og sukkervareafgiften eller råstofafgiften, men som indeholder afgiftspligtige bestanddele. Formålet med afgiften er at ligestille indenlandsk og udenlandsk producerede varer.*

Fra 1. januar 2020 er satserne 25,97 kr. pr. kg for afgiftspligtige bestanddele med over 0,5 g sukker pr. 100 g og 22,08 kr. pr. kg for bestanddele med højst 0,5 g sukker pr. 100 g.

Testen for, hvad der udgør en afgiftspligtig bestanddel, er formuleret af Landsskatteretten i **SKM2022.577.LSR** og citeres i både SKM2024.500.SR og SKM2025.293.SR:

> *Hvorvidt der skal betales afgift af hele vægten af de mousser/masser, der er anvendt i varerne, afhænger af om disse kan anses som afgiftspligtige bestanddele, jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1. Ved vurderingen heraf finder retten, at der skal lægges vægt på, om mousserne/masserne kan anses som selvstændige og identificerbare bestanddel, og om disse i sig selv ville være omfattet af enten chokoladeafgiftslovens kapitel 1 eller 2.*

To betingelser skal altså være opfyldt kumulativt: bestanddelen skal (1) være **selvstændig og identificerbar** – typisk fordi den er placeret som et synligt lag oven på eller mellem varens øvrige elementer – og (2) i sig selv opfylde karaktergivende-testen. Er begge opfyldt, svares afgiften af **hele bestanddelens vægt**, ikke blot af dens indhold af kakao eller sukker.

I **SKM2025.293.SR** var kakaofyldet i tre dobbeltkiks placeret som et synligt mellemlag, der klart adskilte sig fra kiksene, og havde i sig selv 28,5-41 pct. kakao og 47,9-49,6 pct. sukker, brun farve, karakteristisk kakaosmag og »chocolate«-mærkning. Kakaoen var dermed karaktergivende for fyldet, og der skulle svares dækningsafgift af hele fyldets vægt.

Sammenholdt med **SKM2024.500.SR** tegner der sig følgende systematik:

Bestanddel	Kakao/sukker	Afgiftsgrundlag
Kakaovertræk	23 % kakao	Hele overtrækkets vægt
Kakaofyld	4,5 % kakao (deklareret)	Kun den rene kakaomængde, jf. § 1, stk. 3, jf. stk. 2, nr. 5
Sukkerfyld uden kakao	47-75 % sukker	Hele fyldets vægt (sukkervare efter nr. 4)

Spørgeren i **SKM2024.500.SR** gjorde gældende, at »sukkervarer« måtte forstås som slutprodukter og ikke som bestanddele. Det blev afvist: § 22 retter sig netop mod afgiftspligtige bestanddele i ellers ikke-afgiftspligtige varer.

En vigtig afgrænsning følger af 21-0090724: »Da de omhandlede varer er omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 4, er de ikke omfattet af dækningsafgiften.« Dækningsafgiften er subsidiær og kommer først i spil, når helvaren falder uden for kapitel 1 – som i 14-5323912 og 09-00908.

Dækningsafgiften er også omdrejningspunktet i 16-1183091 om glasur til bake-off-produkter, hvor sagen angik samspillet mellem § 1, stk. 1, registreringspligten i § 3, stk. 1, opgørelsesreglen i § 6, stk. 1 og § 22, stk. 1.

Endelig indeholder § 22, stk. 7 en bevisbyrderegel med betydelig praktisk vægt: fremlægges fabrikanterklæring ikke, beregnes afgiften på grundlag af et indhold af afgiftspligtige bestanddele på 50 pct. af varens vægt og med anvendelse af satsen for den højst beskattede bestanddel.

LOV `Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 3` `Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1, 3, 7`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4 27.09.2024

Landsskatteretten · Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter 15.06.2022

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afgift af snackbarer med delvis chokoladeovertræk – Dækningsafgift af afgiftspligtige bestanddele 10.02.2017

Landsskatteretten · Proteinbarer med chokoladeovertræk anset for afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven	13.11.2009
Skatterådet · Dækningsafgift af kakaofyld i kiks og bindende svar om satser	23.05.2025
Skatterådet · Dækningsafgift af kagefyld og overtræk baseret på kakao og sukkerindhold	09.10.2024

§ 9 Oplagshaver, varemodtager og afgiftspligtens indtræden ved modtagelse fra udlandet

Registreringsstrukturen afgør, **hvornår** afgiften forfalder, og dermed hvem der bærer risikoen.

Erhvervsmæssig fremstilling af afgiftspligtige varer må kun ske i virksomheder registreret som **oplagshaver**, jf. § 3, stk. 1. Særskilt registreringspligt gælder for erhvervsmæssig fremstilling af overtræk af chokolade, kakao eller erstatning herfor til ikke-afgiftspligtige varer, jf. § 3, stk. 2 – dog med mulighed for fritagelse efter § 3, stk. 4, når afsætningen udelukkende sker fra egne detailudsalg, og antallet af udsalg ikke overstiger 3. Virksomheder, der driver mellemhandel, eller som afsætter afgiftspligtige varer fra 6 eller flere egne detailudsalg, **kan** frivilligt lade sig registrere som oplagshaver efter § 4, stk. 1. Fjernsalgsvirksomheder i andre EU-lande skal registreres som oplagshaver efter § 3, stk. 6.

Registrerede oplagshavere kan modtage varer fra udlandet eller fra andre oplagshavere uden berigtiget afgift, når varerne er bestemt til fremstilling af afgiftspligtige varer, videresalg en gros eller afsætning fra 6 eller flere egne detailudsalg, jf. § 5, stk. 1.

Er virksomheden **ikke** oplagshaver, gælder § 10 a, stk. 1: afgiften svares i forbindelse med varemodtagelsen her i landet, og erhvervsdrivende varemodtagere skal lade sig registrere, **inden** varerne afsendes fra udlandet. Konsekvensen er skarpt formuleret i 21-0090724:

> *Selskabet har ikke været registreret som oplagshaver for chokolade- og sukkervarer i den omhandlede periode. Afgiften forfalder derfor til betaling ved varernes modtagelse her i landet, og selskabet hæfter for betalingen.*

Samme mekanisme bærer 21-0041872 og 18-0001112, hvor klageren hverken var registreret som oplagshaver eller varemodtager.

En virksomhed, institution eller person, der ikke er registreret varemodtager, men som led i sit erhverv modtager afgiftspligtige varer fra andre EU-lande eller tredjelande, skal efter § 10 a, stk. 5 forud for afsendelsen registreres som **midlertidigt registreret varemodtager**, anmelde varetransporten og indbetale afgiften. For andre varemodtagere sker angivelse og betaling efter opkrævningslovens § 9, jf. § 10 a, stk. 4. Netop grænsen mellem privat indførsel til eget brug og erhvervsmæssig modtagelse var temaet i 21-0092653, hvor store indkøb af chokolade- og sukkervarer i Tyskland til en arbejdsgiver eller til store arrangementer ikke blev anset for indført til eget brug, og hvor ekstraordinær fastsættelse på grund af grov uagtsomhed blev accepteret.

Told- og skatteforvaltningen kan fratage en virksomhed registreringen som varemodtager ved gentagen for sen angivelse og betaling eller ved manglende overholdelse af regnskabsbestemmelserne i §§ 12 og 13, jf. § 10 a, stk. 6, og kan pålægge sikkerhedsstillelse på mindst 20.000 kr., hvis varemodtageren inden for de seneste 3 år er straffet efter § 26, jf. § 10 a, stk. 2.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 3, stk. 1-6 Chokoladeafgiftsloven § 4, stk. 1 Chokoladeafgiftsloven § 5, stk. 1 Chokoladeafgiftsloven § 10a, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Delvis opretholdelse af afgiftskrav: Store indkøb af chokolade- og sukkervarer i Tyskland til arbejdsgiver eller store arrangementer anses ikke for til eget brug, og ekstraordinær fastsættelse pga. grov uagtsomhed accepteres. 11.06.2025

Landsskatteretten · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4 27.09.2024

Landsskatteretten · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift 01.03.2024

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager 03.02.2020

§ 10 Regnskabskrav, dokumentation på forretningsstedet og hæftelse efter § 29

Kontrolsporet hviler på tre søjler: regnskabspligten i § 12, dokumentationspligten på forretningsstedet i § 12, stk. 6 og § 13, stk. 2 samt hæftelsen i § 29, stk. 1.

Efter § 12, stk. 5 skal virksomheder, der handler med afgiftspligtige varer, føre et regnskab, som kan danne grundlag for opgørelsen af, om afgiften er betalt, og hvorfra varen er leveret. Af regnskabet skal fremgå varens art, mængde og pris, leveringsdagen, leverandøren, og om og hvordan varerne er betalt. Regnskabet føres efter bogføringslovens regler. Følgesedler, kvitteringer, kvitterede fakturaer eller fakturakopier for de **tilstedeværende** afgiftspligtige varer skal opbevares på forretningsstedet.

Hæftelsen er bred: foruden personkredsen i opkrævningslovens § 10 hæfter både varemodtagerne efter § 10 a og **den, der er i besiddelse af varen.** I 18-0001112 rakte hæftelsen til varer i to kælderrum, som klageren gjorde gældende tilhørte en tidligere ejer eller et andet selskab; da det ikke kunne dokumenteres, at kælderrummene ikke hørte til lejemålet, eller at varerne var afgiftsberigtigede, blev klageren anset for afgiftspligtig besidder.

Dokumentationspligten håndhæves stramt. I 22-0107256 understregede Landsskatteretten den skærpede pligt til at opbevare dokumentation direkte i forretningslokalet i mindst 3 måneder; indehaverens manglende hukommelse om datoer og en leverandørmail om mulige indtastningsfejl kunne ikke erstatte den manglende primære dokumentation – og opkrævningen på 779 kr. blev stadfæstet fuldt ud. Tilsvarende i 11-00023, hvor en efterfølgende fremsendt faktura dateret 14 måneder før kontrolbesøget ikke blev lagt til grund, bl.a. fordi holdbarhedsdatoerne ikke stemte.

I 17-0532407 var det omvendte problem: selskabet havde ikke ført afgiftsregnskab over tilgang og udlevering, og bestred fire tyske »Lieferschein«-dokumenter fundet ved politiets ransagning som værende tilbud, ikke følgesedler. Landsskatteretten fandt det ikke sandsynliggjort, at dokumenterne ikke kunne lægges til grund, og lagde ikke afgørende vægt på manglende DK-VIES-indberetninger, da indberetningspligten påhviler den udenlandske leverandør. Forhøjelsen på 389.341 kr. blev stadfæstet.

Strafsporet ligger i § 26, hvor bl.a. overtrædelse af § 10 a, stk. 1, 2. pkt., og §§ 12-13 straffes med bøde, og hvor der efter § 26, stk. 5 udmåles **skærpet bøde**, når overtrædelsen medfører, at det ikke er muligt at konstatere, om afgiften er betalt. Begås overtrædelsen med forsæt til at unddrage statskassen afgift, er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, jf. § 26, stk. 3. Om overbygningsbestemmelsen anfører Rigsadvokatmeddelelsen, afsnittet om formueforbrydelser, pkt. 4.3, at § 289 efter retspraksis som udgangspunkt anvendes, når det unddragne beløb udgør 500.000 kr. eller derover, men at andre grove omstændigheder kan bringe bestemmelsen i anvendelse ved lavere beløb.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 12, stk. 5 Chokoladeafgiftsloven § 13, stk. 2

Chokoladeafgiftsloven § 26, stk. 3 | Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig opkrævning af chokolade- og spiritusafgift grundet manglende købsdokumentation på forretningsstedet 16.09.2025

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager 03.02.2020

Landsskatteretten · Afgift af chokolade- og sukkervarer - manglende afgiftsregnskab - Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse 01.03.2019

Landsskatteretten · Manglende dokumentation og regnskabsrod førte til skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift 18.04.2011

§ 11 Skønsmæssig ansættelse ved uregistreret slikhandel – når skønnet holder, og når det falder

Kan afgiftstilsvaret ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan Skatteforvaltningen ansætte det skønsmæssigt, jf. opkrævningslovens § 5, stk. 2. Ved konstateret urigtig angivelse afkræves det skyldige beløb i stedet efter § 5, stk. 1, som i **21-0090724**.

Praksis falder i to grupper. Skønnet **opretholdes**, når det bygger på faktiske, kontrollerbare data:

- I 18-0001112 blev en fysisk optælling og vejning af 360 salgsbokse, grossistemballage og kælderlagre – i alt 2.946,64 kg – accepteret: »SKAT ved anvendelse af denne metode har foretaget et realistisk skøn, hvorfor der ikke er grundlag for at tilsidesætte den skønsmæssige opgørelse af afgiftstilsvaret.«
- I 16-0996391 blev et skøn baseret på dankort- og MobilePay-data med en kontantandel på 30 pct. og en bland selv-andel på 85 pct. stadfæstet; virksomhedens egne z-boner udgjorde grundlaget for kontantandelen, og skønnet blev anset for forsigtigt. Afgiften udgjorde 1.411.161 kr.
- I 17-0990397 og 17-0989783 blev tilsvarende forhøjelser efter uanmeldt kontrol henholdsvis i en slikbutik og i en kiosk med ulovlig import stadfæstet.

Omvendt **tilsidesættes eller nedsættes** skønnet, når det ikke er virkelighedsnært:

- I 16-1075485 havde SKAT skønnet 500 kg slik om måneden tilbage fra 2013 for en 20 m²-kiosk. Landsskatteretten fastholdt afgiften af de varer, der faktisk blev fundet ved kontrollen, men halverede det historiske skøn til 250 kg pr. måned: »Landsskatteretten finder ikke, at disse oplysninger sandsynliggør, at det af SKAT fastsatte skøn er et virkelighedsnært skøn af virksomhedens tidligere køb og salg af chokolade- og sukkervarer.« Chokoladeafgiften blev nedsat fra 350.402 kr. til 183.264,50 kr.
- I 18-0006356 havde SKAT ud fra VIES-oplysninger og en dankortandel på 82,2 pct. henført hele en udeholdt omsætning på 621.193 kr. til import af blandselvslik fra Sverige à 100 kr./kg. Retten stadfæstede adgangen til at skønne, men ophævede og hjemviste afgørelsen: billedmateriale godtgjorde, at der var tale om en kiosk ved en tankstation med et bredt sortiment, og »Retten finder imidlertid ikke, at der er et tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at et eventuelt udeladt varekøb fra regnskabet alene kan henføres til køb af afgiftspligtige chokolade- og sukkervarer fra udlandet.«
- I 21-0046809 blev en skønsmæssig forhøjelse over for en slikbutik nedsat på grund af en forkert avanceberegning – spørgsmålet om, hvorvidt avancen skal beregnes som andel af salgs- eller af købsprisen, slår direkte igennem på den beregnede varemængde og dermed på afgiften.

Mønstret er dermed klart: adgangen til at skønne følger næsten automatisk af regnskabsmanglerne, mens **skønnets udøvelse** er det reelle stridspunkt. De parametre, der typisk anfægtes med succes, er antallet

af indkøbsture, den forudsatte lagerhastighed, kontantandelen, den anvendte salgspris pr. kg og avancens beregningsgrundlag.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 12, stk. 5 | Opkrævningsloven § 5, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4	27.09.2024
Landsskatteretten · Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	13.09.2024
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift og moms ved uregistreret slikimport	18.10.2021
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift efter uanmeldt kontrol i slikbutik	11.12.2020
Landsskatteretten · Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	30.11.2020
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	03.02.2020
Landsskatteretten · Nedsættelse af skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms for kiosk med bland-selv slik	26.09.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms grundet manglende regnskabsføring	21.09.2018

§ 12 Beslaglæggelse er ikke konfiskation – og § 26 a er ophævet pr. 1. januar 2025

Den mest afklarende afgørelse om hæftelsens ophør er 21-0041872. Ved et uanmeldt kontrolbesøg i to lagerlokaler fandt Skattestyrelsen og Fødevarestyrelsens Rejsehold 2.841,39 kg chokolade- og sukkervarer, 662,87 kg nøddeprodukter, 701,27 liter vin, 1.440,4 liter spiritus, 8,45 kg vandpibetobak og 222 kg kaffeprodukter – i alt 316.613 kr. i punktafgifter, heraf 73.537 kr. i chokolade- og sukkervareafgift.

Klageren gjorde gældende, at varerne var beslaglagt og destrueret, hvilket måtte sidestilles med konfiskation, så afgiftspligten bortfaldt efter den dagældende § 26 a, stk. 2. Landsskatteretten afviste:

> *Afgørelse om konfiskation kan alene træffes af domstolene. Der er ikke foretaget konfiskation af varerne i henhold til chokoladeafgiftslovens § 26 a, stk. 1 [...] De afgiftspligtige chokolade- og sukkervarer, nødder, vin, spiritus og tobaksprodukter er således ikke konfiskeret, og afgiftspligten er derfor ikke bortfaldet.*

> *Den omstændighed at Skattestyrelsen har beslaglagt den afgiftspligtige vandpibetobak, og at Fødevarestyrelsens Rejsehold har beslaglagt de afgiftspligtige chokolade- og sukkervarer, nødder, vin, spiritus og kaffeprodukter, har ikke betydning for om klageren skal betale afgiften, idet afgiften forfaldt til betaling, inden varerne blev beslaglagt.*

Afgørelsen bygger på to selvstændige led: konfiskationskompetencen ligger hos domstolene, og afgiftspligten var **allerede forfaldet** ved varernes modtagelse her i landet, jf. § 10 a, stk. 1.

Retsstillingen er siden ændret. Konfiskationsbestemmelsen blev indsat i 2008 med virkning fra 1. januar 2009 som led i Fairplay III-indsatsen mod skatte- og afgiftsunddragelse. Af bemærkningerne fremgår formålet:

> *Det foreslås i stk. 2, at afgiftspligten bortfalder for varer, der konfiskeres. I tilfælde, hvor varer, med hensyn til hvilke der er unddraget afgift, konfiskeres, skal der således ikke tillige ske efterbetaling af afgift.*

Ved **lov af 11. december 2024** (L 29, 2024-25 – sanering og modernisering af sanktionsbestemmelser på skatteområdet) blev § 26 a ophævet med virkning fra 1. januar 2025. Begrundelsen fremgår af forarbejderne:

> *Formålet med forslaget er at ophæve bestemmelsen i chokoladeafgiftslovens § 26 a, da den kun sjældent bliver anvendt i praksis. Det skyldes, at bl.a. konfiskation ofte foretages af andre myndigheder end Skatteforvaltningen. […] Forslaget vil ikke være til hinder for, at der som efter gældende ret vil kunne ske beslaglæggelse eller konfiskation af andre myndigheder, f.eks. Fødevarestyrelsen, i medfør af lovgivningen på myndighedernes ressort.*

Skatteforvaltningen henvises i stedet til reglerne om sikkerhedsstillelse og tvangsafmelding, der anses for mere effektive reaktionsmuligheder. Den praktiske konsekvens er, at det særlige grundlag for bortfald af afgiftspligt ved konfiskation ikke længere findes i chokoladeafgiftsloven; § 26 a står i den konsoliderede lovtekst som »(Ophævet)«. Der er pr. seneste lovbekendtgørelse ingen vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer af loven.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 10a, stk. 1 Chokoladeafgiftsloven § 26a Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift 01.03.2024

§ 13 Råstofafgiftens afskaffelse og den EU-retlige ramme om dækningsafgiften

Indtil 1. januar 2020 indeholdt chokoladeafgiftsloven i kapitel 2 en selvstændig **råstofafgift** af nødder, mandler og kerner m.v. Kendetegnet var – som Skattestyrelsen formulerer det i 21-0090724 med henvisning til forarbejderne – at afgiften omfattede varer, som kan anvendes til at fremstille varer omfattet af kapitel 1, men som i uforarbejdet form ikke selv er omfattet af chokolade- og sukkervareafgiften.

Afviklingen skete i to trin ved lovforslag L 109 (2017): en halvering af satserne pr. 1. januar 2018 og en fuld afskaffelse pr. 1. januar 2020. Som konsekvens blev § 1, stk. 1, nr. 3 nyaffattet, og et midlertidigt nr. 4 om nøddemasser uden sukker eller chokolade blev indsat og igen ophævet:

> *Som følge af den foreslåede nedsættelse af råstofafgiften foreslås det, at chokoladeafgiftslovens bestemmelse vedrørende masser med forarbejdede nødder ændres, således at der sondres mellem rene chokolade- og sukkervarer med et indhold af nødder f.eks. marcipan eller nougatvarer, og masser af nødder uden indhold af enten chokolade eller sukker.*

> *Med forslaget om afskaffelse af afgiften på nødder m.v. […] bortfalder råstofafgiften pr. 1. januar 2020. Dette betyder samtidig, at den foreslåede nedsatte afgiftssats for nøddemasser og lignende uden indhold af sukker eller chokolade ligeledes ophæves pr. 1. januar 2020. Fra den dato vil disse varetyper ikke være omfattet af chokoladeafgiftsloven.*

Parallelt hermed blev dækningsafgiften for kokos, behandlede jordnødder samt andre nødder og kerner afskaffet, og § 22, stk. 4 nyaffattet, så satserne alene differentieres efter sukkerindhold.

Overgangen har givet anledning til tvist. I **21-0090724** gjorde selskabet netop gældende, at de sukkerglaserede peanuts efter chokoladeafgiftsloven var *behandlede jordnødder* og ikke sukkervarer, og at problemet først opstod, da nøddeafgiftsreglerne bortfaldt. Selskabet anførte tillige, at der ville opstå konkurrenceforvridning i forhold til EU-reglerne, fordi afgiften ville blive forskellig, alt efter om sukkeret blev tilført inden for eller uden for Danmark. Landsskatteretten fulgte ikke synspunktet og fastholdt afgiftspligten efter nr. 4.

Den EU-retlige ramme er selve **begrundelsen** for dækningsafgiften. Af forarbejderne til § 22, stk. 4, fremgår det udtrykkeligt, at »[f]ormålet med afgiften er at ligestille indenlandsk og udenlandsk producerede varer«, og forhøjelserne af dækningsafgiftssatserne i 2011 blev begrundet med, at man dermed »sikres ligebehandling mellem danskproducerede og importerede produkter«. Ordningen er således udformet som en generel intern afgift, der rammer indenlandske og importerede varer efter samme kriterier, og ikke som en afgift, der udløses af grænsepassagen som sådan – sondringen mellem afgifter med tilsvarende virkning som told efter artikel 28 og artikel 30 i TEUF på den ene side og diskriminerende interne afgifter efter artikel 110 i TEUF på den anden.

Den konkrete prøvelse af råstof- og dækningsafgiften indgik i 17-0990354, hvor Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afslag på genoptagelse vedrørende råstof- og dækningsafgift efter chokoladeafgiftslovens §§ 19-22 sammenholdt med skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2. Afgørelsen viser, at en EU-retlig indsigelse mod afgiftsordningen ikke i sig selv løfter genoptagelsesbetingelserne – den skal fremsættes rettidigt og understøttes af oplysninger, der sandsynliggør et ændret tilsvar.

Bemærk, at chokolade- og sukkervareafgiften ikke er en harmoniseret punktafgift; den er en national forbrugsafgift, hvis afgrænsning derfor beror på dansk lovgivning og praksis, mens EU-retten sætter rammen om, at ordningen ikke må diskriminere importerede varer.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 4 · Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4 — 27.09.2024
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse vedrørende råstof- og dækningsafgift efter chokoladeafgiftsloven — 28.04.2022

§ 14 Genoptagelse af afgiftstilsvaret efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2

Ønsker en afgiftspligtig sit tilsvar ændret, skal der senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2. Ekstraordinær genoptagelse forudsætter særlige omstændigheder og en anmodning inden 6 måneder fra kundskabstidspunktet, jf. § 32.

Tærsklen er reel. I 20-0046884 formulerede Landsskatteretten grundbetingelsen:

> *Landsskatteretten finder, at klageren ikke i forbindelse med fremsættelsen af genoptagelsesanmodningen eller den efterfølgende indsendelse af dokumenter til Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen har fremlagt oplysninger, som sandsynliggør, at afgiftstilsvaret vil blive ændret som følge af genoptagelse.*

De to nye fakturaer viste varemængder, der tilnærmelsesvis svarede til klagerens egne angivelser, og indeholdt derfor ingen nye faktiske oplysninger. Da grundbetingelsen ikke var opfyldt, var det ufornødent at tage stilling til, om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i øvrigt var opfyldt. Samme resultat i 20-0018670.

Den mest oplysende sag om **retlige** genoptagelsesgrunde er 16-0750413. En konsumisproducent krævede 10.275.757,47 kr. tilbage i afgift af karamel- og lakridsprodukter (saucer, centre, pynt og overtræk), der blev nedfrosset med isen. Tre anbringender blev afvist:

-

Den ikke-offentliggjorte kendelse. En landsskatteretskendelse fra 1998 om »caramel fudge icing« kunne ikke godtgøre en administrativ praksis, der fritog de omhandlede varer.

- **Vejledningseksemplet.** Eksemplet om afgiftsfri karamelsovs til iscremefabrikker i punktafgiftsvejledningen 2012-2 var uden støtte i loven og kunne ikke grundlægge et retskrav.
- **Dobbeltbeskatningen.** Der var hverken i lovgivningen eller andre retskilder holdepunkter for, at afgift efter én afgiftslov fritager for afgift efter en anden. Forarbejderne til lov nr. 1728 af 27. december 2018 bekræftede tværtimod praksis: »En given ingrediens kan dermed være pålagt både konsum-is-afgift og chokoladeafgift.«

Subsidiært fastslog retten, at karamel- og lakridsprodukterne i deres helhed måtte anses for bestanddele i konsumisen, fordi de var fremstillet først og derefter tilsat ismassen; hele mængden var derfor afgiftspligtig efter § 2, stk. 2 om nettovægt, og der kunne ikke ske reduktion til alene indholdet af lakrids. Retten bemærkede endelig, at en eventuel mangelfuld begrundelse hos SKAT, jf. forvaltningslovens § 22 og § 24, stk. 1, var uvæsentlig og kunne afhjælpes af Landsskatteretten.

Omvendt kan **grov uagtsomhed** åbne for ekstraordinær fastsættelse til myndighedens fordel. Det skete i 21-0092653, hvor afgiftskravet delvis blev opretholdt.

De generelle regler om ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar behandles nærmere under skatteret-genoptagelse, og selve bindende svar-instituttet under bindende-svar-skatteraadet.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 2, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Delvis opretholdelse af afgiftskrav: Store indkøb af chokolade- og sukkervarer i Tyskland til arbejdsgiver eller store arrangementer anses ikke for til eget brug, og ekstraordinær fastsættelse pga. grov uagtsomhed accepteres.	11.06.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift for karamel og lakrids i konsumis	05.10.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvar	16.06.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift	26.01.2021

§ 15 Sammenfatning – sådan afgrænses vareområdet i praksis

Praksis om chokolade- og sukkervareafgiftens vareområde kan koges ned til en fast rækkefølge af spørgsmål.

1. Er helvaren omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-8? Vurderingen angår det færdige produkt som helhed, ikke dets enkelte ingredienser, og den foretages ved en organoleptisk undersøgelse af en vareprøve sammenholdt med fabrikanterklæringen. Er chokoladen eller sukkeret karaktergivende – målt på relativ mængde, smagens fremtræden og det visuelle indtryk – er varen fuldt afgiftspligtig af sin nettovægt. Falder varen direkte ind under en navngiven varetype som dragévare eller fondant, følger afgiftspligten af ordlyden, jf. **21-0090724**.

2. Hvis nej – er den en efterligning eller erstatningsvare efter nr. 9? Her indgår beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, og prøvestenen er, om den almindelige forbruger køber varen for at dække samme behov som en afgiftspligtig chokolade- eller sukkervare. Bestemmelsen fanger bl.a. sukkerfrie varianter, jf. **SKM2025.401.SR**, men ikke varer med en selvstændig smagsidentitet, jf. **SKM2024.618.SR**.

3. Hvis stadig nej – indeholder varen afgiftspligtige bestanddele efter § 22? Er bestanddelen selvstændig og identificerbar og i sig selv afgiftspligtig, svares dækningsafgift af hele dens vægt, jf. **SKM2024.500.SR** og **SKM2025.293.SR**. Er der tale om en masse med kakao under 5 pct., og er kakaoindholdet deklareret, svares afgiften alene af den rene kakaomængde.

4. Hvem hæfter, og hvornår forfalder afgiften? Er virksomheden ikke registreret som oplagshaver, forfalder afgiften ved varemodtagelsen her i landet, og både varemodtageren og enhver besidder af varen hæfter. Efterfølgende ompakning, blanding eller beslaglæggelse ændrer ikke på en allerede forfalden afgift, jf. **21-0090724** og **21-0041872**.

5. Kan tilsvaret opgøres på grundlag af regnskabet? Kan det ikke, er der adgang til skønsmæssig ansættelse – men skønnet skal være virkelighedsnært og tage højde for butikkens fysiske rammer, sortiment, kontantandel og avancens beregningsgrundlag, jf. **16-1075485**, **18-0006356** og **21-0046809**.

To forhold fortjener særlig opmærksomhed for den, der arbejder med området i dag. For det første er nummereringen i § 1, stk. 1, ændret flere gange siden 2018 – sukkervarebestemmelsen har været både nr. 4 og nr. 5, og efterligningsbestemmelsen både nr. 9, nr. 10 og nr. 11 – så enhver henvisning skal kontrolleres mod den affattelse, der gjaldt i den relevante periode. For det andet er konfiskationsbestemmelsen i § 26 a ophævet med virkning fra 1. januar 2025, hvorved det særlige grundlag for bortfald af afgiftspligt ved konfiskation er forsvundet ud af loven.

Området er fortsat i bevægelse: **21-0090724** om sukkerglaserede peanuts er indbragt for domstolene, og Skatterådets bindende svar leverer løbende ny afgrænsning på konkrete produkttyper – smørepålæg, sirupper, daddelprodukter, mazarin- og kransekagemasser. Øvrige punktafgiftstyper og de fælles opkrævnings- og hæftelsesspørgsmål behandles under de respektive emner inden for afgiftsret.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4	27.09.2024
Landsskatteretten · Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	13.09.2024
Landsskatteretten · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift	01.03.2024
Landsskatteretten · Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	30.11.2020
Landsskatteretten · Nedsættelse af skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms for kiosk med bland-selv slik	26.09.2018
Skatterådet · Afgift af sirup og frugtpuré under chokoladeafgiftsloven	03.07.2025
Skatterådet · Dækningsafgift af kakaofyld i kiks og bindende svar om satser	23.05.2025
Skatterådet · Afgift på speculoos smørepålæg som sukkervare	09.12.2024
Skatterådet · Dækningsafgift af kagefyld og overtræk baseret på kakao og sukkerindhold	09.10.2024

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Chokoladeafgiftsloven § 1	stk. 1	Chokoladeafgiftsloven § 10a	stk. 1
Chokoladeafgiftsloven § 22	stk. 1	Chokoladeafgiftsloven § 29	stk. 1

Opkrævningsloven § 5	stk. 2	Skatteforvaltningsloven § 31	stk. 2

MATERIALE Citerede afgørelser

36 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 23

16.09.2025	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig opkrævning af chokolade- og spiritusafgift grundet manglende købsdokumentation på forretningsstedet	22-0107256
11.06.2025	Delvis opretholdelse af afgiftskrav: Store indkøb af chokolade- og sukkervarer i Tyskland til arbejdsgiver eller store arrangementer anses ikke for til eget brug, og ekstraordinær fastsættelse pga. grov uagtsomhed accepteres.	21-0092653
30.10.2024	Afgiftspligt for karamel- og kakaosirupper som sukkervarer	23-0029409
27.09.2024	Afgift af sukkerglaserede peanuts – Chokoladeafgiftsloven – § 1, stk. 1, nr. 4	21-0090724
13.09.2024	Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	21-0046809
01.03.2024	Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift	21-0041872
05.10.2022	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift for karamel og lakrids i konsumis	16-0750413
16.06.2022	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvar	20-0046884
15.06.2022	Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter	16-1183091
28.04.2022	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse vedrørende råstof- og dækningsafgift efter chokoladeafgiftsloven	17-0990354
18.10.2021	Skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift og moms ved uregistreret slikimport	17-0989783
26.01.2021	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift	20-0018670
11.12.2020	Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift efter uanmeldt kontrol i slikbutik	17-0990397
30.11.2020	Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	18-0006356
03.02.2020	Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	18-0001112
01.03.2019	Afgift af chokolade- og sukkervarer - manglende afgiftsregnskab - Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	17-0532407
26.09.2018	Nedsættelse af skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms for kiosk med bland-selv slik	16-1075485
21.09.2018	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms grundet manglende regnskabsføring	16-0996391

10.02.2017	Landsskatteretten: Afgift af snackbarer med delvis chokoladeovertræk – Dækningsafgift af afgiftspligtige bestanddele	14-5323912
24.11.2014	Afgiftspligt af dekorfondant og sugarpaste: Afvisning af klage over SKATs vejledende udtalelse	13-2013999
13.06.2013	Måltidserstatningsbar med yoghurtovertræk blev anset for afgiftspligtig som efterligning af chokoladevarer	13-0086689
18.04.2011	Manglende dokumentation og regnskabsrod førte til skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift	11-00023
13.11.2009	Proteinbarer med chokoladeovertræk anset for afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven	09-00908

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 13

08.09.2025	Chokoladeafgift på daddelprodukter uden tilsat sukker med sur eller lakridssmag	25-2516682
08.09.2025	Chokoladeafgift på daddelprodukter med smag	25-2611417
03.07.2025	Afgift af sirup og frugtpuré under chokoladeafgiftsloven	25-1428913
23.05.2025	Dækningsafgift af kakaofyld i kiks og bindende svar om satser	24-2240805
02.05.2025	Fremstilling af kernemasse til mazarintærter fritages for chokoladeafgift	25-0074680
13.01.2025	Smørepålæg afgiftspligtig som sukkervare og chokoladevare	24-1428724
09.12.2024	Afgift på speculoos smørepålæg som sukkervare	24-1185908
02.12.2024	Karamelfromage solgt frossen men spist optøet fritages for afgift	24-1495874
09.10.2024	Dækningsafgift af kagefyld og overtræk baseret på kakao og sukkerindhold	24-0887739
04.09.2024	Fremstilling af kransekagemasse til intern brug i kransekagetop	24-0822466
28.02.2024	Afgiftspligt for Dulche de leche som sukkervare	23-1481426
23.03.2020	Chokolade/sukkerbar anses for en sukkervare og er fuldt afgiftspligtig	19-0656115
15.08.2016	Afgift af kagemasse indeholdende abrikoskerner fra Norge	15-2545020

03 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over emballageafgift på engangsservice, bæreposer og pvc-folier

Afgiftspligtens afgrænsning efter emballageafgiftsloven §§ 2 a-2 d – udformning, funktion, anvendelse og robusthed

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 30 afgørelser · 2011-2025 Læs online

INTRODUKTION

Emballageafgiftsloven pålægger fire adskilte afgifter: en volumenbaseret beholderafgift på drikkevareemballage (§ 1, jf. § 2) og tre vægtbaserede afgifter på bæreposer (§ 2 a, jf. § 2 b), engangsservice (§ 2 c, 64,11 kr. pr. kg) og pvc-folier til levnedsmidler (§ 2 d, 43,71 kr. pr. kg). Praksis er helt domineret af Skatterådets bindende svar, med Vestre Landsrets dom om en plastske som den eneste egentlige domstolsafgørelse om engangsservicebegrebet. To vurderingstemaer går igen: for engangsservice en samlet bedømmelse af produktets udformning, funktion og anvendelse med kriteriet "sædvanligvis bestemt til bortkastning efter brug", og for bæreposer en fysisk robusthedstest af, om posen kan sidestilles med en stofpose, et bærenet eller en taske. Oversigten dækker desuden registrering, godtgørelse ved eksport, skønsmæssig ansættelse og den endnu ikke konsoliderede nulstilling af beholderafgiften for 2026-2027.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiftspligten for engangsservice efter emballageafgiftsloven § 2 c beror på en samlet vurdering af produktets udformning, funktion og anvendelse – ikke på fremstillingsmaterialet.

02 Et produkt er afgiftspligtigt engangsservice, hvis det sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug, uanset at det måske kan anvendes flere gange.

03 At et produkt tjener flere formål – fx både som produktionsredskab og som spiseredskab – fritager ikke for afgift, når det efter sin udformning er beregnet til at spise med.

04 Komposterbart materiale (CPLA, palmeblade, tørrede kålblade) og certificering efter flergangsstandarder som DIN EN 12875 fritager ikke; det afgørende er den forventede faktiske anvendelse.

05 Markedsføring som flergangsservice er ikke i sig selv tilstrækkeligt – men markedsføringsmaterialet indgår som moment i helhedsvurderingen og kan trække i skærpende retning.

06 Robuste og stive produkter, der forventes genanvendt ubegrænset (drikkedunke af hård plast, PP-kopper og -glas, kraftigt PP-bestik), falder uden for § 2 c.

07 Spinkle og bøjelige produkter er afgiftspligtige, selv om de teoretisk kan tåle opvask, fordi deres beskaffenhed ikke giver grund til at forvente genbrug.

08 Produktets mulige og sekundære anvendelse er afgørende: et bæger, der efter udformning og funktion er identisk med et drikkebæger, er afgiftspligtigt, selv om det markedsføres til mundskyl.

09 Emballage til transport falder uden for § 2 c – et integreret låg med lukkefunktion er det centrale kendetegn, der adskiller æsken fra spisebakken.

10 Låg til bægre og bakker er ikke omfattet af det afgiftspligtige vareområde for engangsservice, selv når selve bakken er det.

11 Forarbejdernes eksempelliste opererer med en størrelsesgrænse: bakker med en længde eller tallerkener med en diameter på 33 cm eller derunder er omfattet, mens serveringsbakker over 33 cm ikke er.

12 Bæreposeafgiften efter § 2 a forudsætter både et rumindhold op til hank på mindst 5 liter og en hank – eller en konstruktion, der er forberedt til hank.

13 En snor eller et bånd, der primært tjener som lukning og pynt, skaber ikke en hank; en snor med modhager, der frembringer en egentlig hank, gør.

14 Poser, der er umiddelbart sammenlignelige med bærenet og tasker – fx af meget kraftig plast – falder uden for bæreposeafgiften.

15 Robusthedstesten for bæreposer bygger på konkrete fysiske prøver: om posen kan perforeres med en fingerspids, om syninger og hanke brister ved moderat træk, og om faconen påvirkes.

16 Gramvægten (g/m²) er ikke i sig selv afgørende – en pose på 100 g/m² kan være afgiftsfri, mens en på 80 g/m² med enkeltsyede hanke er afgiftspligtig.

17 Hankenes konstruktion er ofte det svageste led og dermed udslagsgivende: krydssyning og forstærkning taler for afgiftsfrihed, enkeltsyninger og svage svejsninger for afgiftspligt.

18 Emballageafgiftsloven er en national, ikke-EU-harmoniseret afgift fra 1982, og engangsplastdirektivets flergangsdefinition er ikke styrende for afgiftspligtens afgrænsning.

19 Afgiften udgør ikke en teknisk handelshindring i strid med reglerne om varernes frie bevægelighed, fordi den er en generel vægtafgift uanset produktets oprindelse og materiale.

20 Ved manglende registrering og mangelfuldt regnskab kan afgiftstilsvaret ansættes skønsmæssigt efter opkrævningsloven § 5, stk. 2, og skønnet kan skærpes af klageinstansen.

21 Den, der erhverver eller besidder varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, hæfter for afgiften – også når leverandøren var formelt registreret.

22 Godtgørelse af emballageafgift ved eksport forudsætter, at ansøgningen indgives rettidigt og at den årlige godtgørelse mindst udgør 500 kr.

23 Skønsmæssige forhøjelser skal begrundes efter forvaltningsloven § 24 med angivelse af de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

§ 1 Fire selvstændige afgiftsspor i emballageafgiftsloven

Emballageafgiftsloven (lovbekendtgørelse A20250036129) indeholder i dag fire teknisk adskilte afgifter, der har hver sit vareområde, sin beregningsmetode og sin praksis.

Den volumenbaserede beholderafgift. Efter emballageafgiftsloven § 1, stk. 1 svares afgift af salgsemballager og multipak med et rumindhold under 20 l til nærmere opregnede drikkevarer — spiritus, vin og frugtvin (nr. 1) samt øl, mineralvand, alkoholblandinger, andre gærede drikkevarer og drikkeklart vand uden kulsyre (nr. 2). Selve satserne differentieres efter materiale, varegruppe og rumindhold i § 2. Afgørende for hele denne del af loven er fritagelsen i § 1, stk. 2:

> *Emballager, der er omfattet af det obligatoriske pant- og retursystem, jf. bekendtgørelse nr. 540 af 22. maj 2017 om pant på og indsamling m.v. af emballager til visse drikkevarer, er fritaget for afgift. Fritagelsen gælder ikke for emballager, der har fået dispensation fra at være omfattet af pant- og retursystemet.*

Pant- og retursystemet reguleres i dag af pantbekendtgørelsen, der bl.a. fastsætter pantsatserne i § 3 og returtagningspligten i § 5. Fordi langt hovedparten af de drikkevareemballager, som § 1 omfatter, i praksis er pantbelagte, har den volumenbaserede afgift et begrænset reelt anvendelsesområde — hvilket også er den lovgivningsmæssige baggrund for den midlertidige nulstilling, der omtales i sidste sektion.

Bæreposeafgiften. Emballageafgiftsloven § 2 a har en kort og bred ordlyd:

> *Der svares tillige afgift af poser fremstillet af papir eller plast m.v. med et rumindhold op til hank eller lignende på mindst 5 l.*

Satserne findes i § 2 b, der efter den seneste indeksering udgør 33,39 kr. pr. kg for poser af papir m.v. og 73,46 kr. pr. kg for poser af plast m.v. med virkning fra 1. januar 2024.

Engangsserviceafgiften. Emballageafgiftsloven § 2 c er endnu kortere:

> *Stk. 1. Der svares afgift af engangsservice.*
>
> *Stk. 2. Afgiften udgør 64,11 kr. pr. kilogram.*

Loven indeholder ingen legaldefinition af "engangsservice". Hele afgrænsningen er derfor overladt til forarbejder, administrativ praksis og domstolene — hvilket forklarer, hvorfor netop denne bestemmelse har genereret langt den største mængde bindende svar.

Pvc-folieafgiften. Efter emballageafgiftsloven § 2 d, stk. 1 svares afgift af folier fremstillet af blødt polyvinylklorid (pvc), der er egnet til emballering af levnedsmidler, med 43,71 kr. pr. kg efter stk. 2. Denne afgift er kendetegnet ved en meget sparsom offentliggjort praksis — afgrænsningen "egnet til emballering af levnedsmidler" giver i praksis sjældent anledning til tvist, fordi produktkategorien er teknisk veldefineret.

Bemærk, at pvc-folieafgiften efter emballageafgiftsloven er en anden afgift end den selvstændige pvc- og ftalatafgift, der ikke behandles her.

LOV Emballageafgiftsloven § 1, stk. 1, 2 Emballageafgiftsloven § 2 Emballageafgiftsloven § 2a Emballageafgiftsloven § 2b Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1, 2 Emballageafgiftsloven § 2d, stk. 1, 2

§ 2 Forarbejdernes definition af engangsservice og afgiftens grønne formål

Afgiften på engangsservice blev indført i 1982 som en forbrugsbegrænsende foranstaltning og overført til emballageafgiftsloven ved lov nr. 1292 af 20. december 2000. Det er bemærkningerne til dette lovforslag (L 59 af 25. oktober 2000), der den dag i dag udgør den autoritative definition, og som citeres ordret i praktisk talt hver eneste afgørelse på området:

> *Afgiftspligten omfatter engangsservice uanset fremstillingsmateriale, dvs. knive, gafler, skeer, tallerkener og krus m.v. af plast og pap m.v., der benyttes, når man spiser og drikker, og som sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug, uanset at det måske kan anvendes flere gange. Hovedsigtet med afgiften er at begrænse anvendelsen af engangsservice og dermed minimere affaldsmængderne.*

Ved samme lovændring bortfaldt den hidtidige undtagelse for engangsservice, der efter sin art udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, således at al engangsservice herefter er omfattet.

Forarbejderne indeholder desuden en ikke-udtømmende eksempelliste, som er gengivet i Skattestyrelsens bemærkninger til den senere satsforhøjelse og i Den juridiske vejledning, afsnit E.A.7.1.8. Blandt de opregnede afgiftspligtige varer er bakker med en længde eller tallerkener med en diameter på 33 cm eller derunder, drikkebægre og beholdere med et rumindhold op til 2 l, drinkspinde, rørepinde af plast, grilltallerkener med flere rum, portionsskåle til is og desserter samt træspatler til isbægre. Ikke-afgiftspligtige er bl.a. aluminiumsbakker og -forme, isbægre der nedfryses sammen med isen, ispinde, pindemadspinde, sugerør, servietter, låg til bægre og serveringsbakker med en længde på mere end 33 cm.

Satsudviklingen. Afgiftsniveauet blev markant hævet ved **lov nr. 1587 af 27. december 2019** (Forhøjelse af afgiften på bæreposer og engangsservice m.v.), hvor bemærkningerne til § 2 c anfører:

> *Det foreslås, at afgiftssatsen i § 2 c, stk. 2, fordobles, således, at afgiften på engangsservice vil komme til at udgøre 38,40 kr. pr. kg. Afgiften på engangsservice har til formål at begrænse anvendelsen af engangsservice og dermed reducere affaldsmængderne samt fremme genanvendelse.*

De almindelige bemærkninger til samme lovforslag placerer forhøjelsen i en klimapolitisk ramme:

> *Regeringen ønsker at fremme den grønne omstilling ved blandt andet at genanvende mere plastik og forbruge mindre, da alt for meget plastik havner i naturen. Afgifter på plastik kan være et godt middel – blandt flere – til at nå disse mål, fordi afgifter kan hjælpe til at sikre, at varens pris afspejler skadesomkostningerne for sundhed og miljø.*

Om bæreposerne præciserer de almindelige bemærkninger, at satserne fordobles for både plast og papir:

> *Afgiftssatsen fordobles både for bæreposer af plastik og papir for at undgå forskelsbehandling og en utilsigtet stigning i forbruget af papirsposer, der i et livscyklusperspektiv ikke entydigt er miljømæssigt bedre end bæreposer af plastik.*

Efterfølgende blev satserne indekseret ved **lov nr. 168 af 29. februar 2020**, hvis bemærkninger til § 2 c udtrykkeligt understreger, at nyaffattelsen alene har til formål at indsætte den indekserede sats: "Der foreslås ikke derudover materielle ændringer af den gældende retstilstand." Det er baggrunden for den nugældende sats på 64,11 kr. pr. kg.

Bæreposeafgiften har en anden historik. En § 2 a blev første gang indsat ved lov nr. 833 af 21. december 1988 om afgift af engangsemballager til flydende mælkeprodukter, ophævet igen ved lov nr. 1068 af 23. december 1992, og genindsat i sin nuværende skikkelse ved lov nr. 488 af 30. juni 1993 om afgift af visse poser af papir eller plast m.v. Det er forarbejderne til 1993-loven, der leverer den formålsbetragtning, som styrer hele poseparaksis:

> *Lovforslaget tager sigte på at afgiftspålægge de typer poser, der med rimelighed kan erstattes af stofposer, bærenet, tasker og lignende.*

og videre:

> *For at afgrænse afgiftspligtige poser i forhold til f.eks. de traditionelle affaldsposer, fryseposer og de brune papirsposer foreslås det kun at afgiftsbelægge poser med hank (eller forberedt til hank) eller lignende.*

LOV `Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1, 2` `Emballageafgiftsloven § 2a` `Emballageafgiftsloven § 2b`

§ 3 Vestre Landsrets trekantstest: udformning, funktion og anvendelse

Den centrale domstolsafgørelse på området er Vestre Landsrets dom af 24. marts 2023, BS-49195/2021-VLR (offentliggjort som SKM2023.272.VLR), der stadfæstede Retten i Koldings dom af 6. december 2021, BS-3485/2020-KOL (SKM2021.712.BR).

Sagen angik en særligt udformet plastske, som en leverandør producerede for en global fastfoodkæde. Skeen havde en **dobbeltfunktion**: den blev først monteret på en blender som blenderstav for at røre softice sammen med topping, og derefter afmonteret og udleveret til kunden som spiseske, hvorefter den blev bortkastet. Leverandøren gjorde gældende, at skeen reelt var et produktionsredskab – en nødvendig komponent i fremstillingsapparatet – og henviste til den administrative praksis om isbægre, der nedfryses sammen med isen og derfor ikke er afgiftspligtige.

Byretten lagde efter de afgivne forklaringer til grund, at skeen efter sin udformning måtte karakteriseres som en ske, designet netop med henblik på at kunne bruges til at spise isen med. Retten afviste analogien til isbægre med den begrundelse, at de afgiftsfrie varer netop er kendetegnet ved at indgå i eller undergå en forandring under fremstillingsprocessen – hvilket ikke gjaldt skeen. Retten bemærkede desuden, at valget af en engangsske i produktionen var drevet af profitoptimerende og kommercielle hensyn, og at dette ikke kunne begrunde en afgiftsmæssig begunstigelse.

Landsretten tiltrådte af de grunde, byretten havde anført, og formulerede den test, der siden er blevet standardformlen:

>

> *Af de grunde, der er anført af byretten, tiltræder landsretten, at plastskeen under hensyn til dens udformning, funktion og anvendelse må anses for engangsservice omfattet af afgiftspligten efter emballageafgiftslovens § 2 c.*

Det afgørende var, at skeen var udformet som en ske med henblik på, at restaurationskunderne kunne benytte den ved spisning, og at den var bestemt til bortkastning som affald efter brug. Landsretten tilføjede den præmis, der har størst rækkevidde for senere praksis:

> *Det kan herefter ikke føre til et andet resultat, at skeen også blev anvendt til at blande is og fyld inden servering for kunden.*

Trekantstestens tre led – udformning, funktion og anvendelse – anvendes siden gennemgående af Skatterådet, ofte suppleret med et fjerde moment: produktets salgs- og markedsføringsmateriale. Landsskatteretten har i SKM2023.218.LSR anvendt samme test på en række produkter (suppebægre, pommes frites-bakker og "eksklusiv præsentation"-service) og udtrykkeligt fastslået, at det forhold, at produkterne kunne tjene flere formål, ikke kunne føre til et andet resultat.

LOV	Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsretten** · Dom om emballageafgift af plastske anvendt i produktion og som engangsservice	24.03.2023
	Byretten · Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	06.12.2021

§ 4 Materialet fritager ikke: komposterbart, palmeblade og kål

En af de mest konsekvent fastholdte linjer i praksis er, at fremstillingsmaterialet er uden betydning for afgiftspligten. Forarbejdernes formulering "uanset fremstillingsmateriale" tages helt bogstaveligt.

Palmeblade. I SKM2017.375.SR solgte spørger tallerkener og skåle af 100 % komposterbare, tørrede palmeblade, der tålte håndopvask og skånsom maskinvask og udtrykkeligt blev markedsført til dekorations- eller flergangsbrug. Skatterådet fandt dem alligevel afgiftspligtige:

> *Afgørende er, om produktet sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug. Det er uden betydning for afgiftspligten, om produktet er fremstillet af plast eller palmeblad, eller om det potentielt kan genanvendes, da en engangstallerken af plast principielt også kan anvendes flere gange.*

Rådet inddrog samtidig mærkningsreglerne i forordning (EF) nr. 1935/2004 om materialer bestemt til kontakt med fødevarer, herunder artikel 15, stk. 2, hvorefter genstande, der på grund af deres karakteristika klart er bestemt til fødevarekontakt, ikke lovligt kan mærkes som uegnede hertil. Selv palmebladsprodukter, der solgtes sammen med et stykke fedttæt papir godkendt til fødevarekontakt, var afgiftspligtige, fordi det samlede produkt fortsat benyttes, når man spiser.

Grænsen for materialebetragtningen trækkes i SKM2015.667.SR. Her fandt Skatterådet, at palmebladsprodukter, der reelt ikke kan anvendes til at spise eller drikke af, ikke er afgiftspligtige – men kun under to udtrykkelige forudsætninger: at produktet ikke i sig selv klart er bestemt til fødevarekontakt, og at det ved tydelig mærkning fremgår, at det ikke må anvendes til fødevarer. Fødevarestyrelsen havde i sagen udtalt, at genstande, der åbenlyst ligner fødevarekontaktmaterialer, ikke lovligt kan mærkes som uegnede hertil.

CPLA-bestik. SKM2022.329.SR er den skarpeste illustration af, at flergangs-dokumentation ikke slår igennem. Bestikket var komposterbart, certificeret efter EN 13432, testet efter DIN EN 12875 for flergangsservice og

havde gennemgået 20 maskinvaske ved 70 °C uden ændringer i form, materiale eller farve. Skattestyrelsen beskrev det som hårdt plast, der dog nemt kunne knækkes, af bedre kvalitet end tyndt engangsbestik, men væsentligt ringere end stålbestik (ske ca. 6 g, gaffel ca. 5 g, kniv ca. 4,5 g). Skatterådet fandt bestikket afgiftspligtigt og lagde vægt på, at det er den **forventede faktiske anvendelse** og ikke den tekniske mulighed for genanvendelse, der er afgørende:

> *Det fremgår af forarbejderne, at almindeligt engangsservice sidestilles med komposterbare engangsservice og, at det er uden betydning, om produkterne kan anvendes flere gange.*

Tørrede kålblade. I SKM2015.669.SR ville spørger fremstille tallerkener og fade af de yderste, normalt kasserede hvidkålsblade, der ellers ville gå til spilde og efter brug kunne gå direkte til biogas eller kompost. Skatterådet fandt tallerkenerne afgiftspligtige, men trak samtidig den størrelsesgrænse, som forarbejderne opererer med:

Produkttype	Størrelseskriterium	Afgiftspligtig
Tallerkener (enkeltblade eller pressede)	Diameter ≤ 33 cm	Ja
Fade/serveringsbakker	Længde eller diameter > 33 cm	Nej

Afgørelsen er samtidig den centrale kilde til, at afgiften ikke udgør en teknisk handelshindring, jf. sektionen om EU-retten nedenfor.

LOV Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1

PRAKSIS
Skatterådet · Afgift på CPLA-bestik afgjort som afgiftspligtigt engangsservice 27.06.2022
Skatterådet · Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice 23.05.2017
Skatterådet · Emballageafgift på palmebladeprodukter som ikke er fødevareegnede 27.10.2015
Skatterådet · Afgift på engangsservice af tørret hvidkål 27.10.2015

§ 5 Robusthedsgrænsen for service: hvornår er et produkt reelt flergangsservice?

Selv om materialet ikke i sig selv fritager, er produktets **beskaffenhed** – robusthed, stivhed, vægt, evne til at tåle høje temperaturer – det bærende kriterium, når Skatterådet skal afgøre, om et produkt reelt vil blive genbrugt. Her findes den skarpeste konkrete grænsedragning i praksis.

Drikkedunk af hård plast – ikke afgiftspligtig. I SKM2023.276.SR blev en drikkedunk af polypropylen (40 cl, 82 g, ca. 17 cm høj, med indbygget sugerør, åbne-/lukkefunktion og aftageligt låg) anset for ikke-afgiftspligtig. Skatterådet lagde vægt på, at dunken var robust og afvaskelig og sammenlignelig med almindelige drikkedunke, der genanvendes ubegrænset – i modsætning til typisk engangsservice som tynde plastikkopper. Afgørelsen etablerer det sammenligningsgrundlag, som senere sager anvender: findes der et almindeligt, ubegrænset genanvendeligt modstykke til produktet?

Den differentierede afgørelse. SKM2023.517.SR er den mest instruktive afgørelse på området, fordi Skatterådet inden for én og samme produktserie af polypropylen (PP) nåede modsatte resultater afhængigt af det enkelte produkts fysiske egenskaber. Om det afgiftspligtige bestik hedder det:

> *Skattestyrelsen har lagt særlig vægt på produkternes beskaffenhed og materiale, som ikke er sammenlignelig med fx stålbestik, som almindeligvis bruges ubegrænset. Produkterne fremstår meget spinkle, og i funktion er de ikke stive, men meget bøjelige. Produkterne fremstår som værende til engangsbrug, da produkterne vurderes at blive bortkastet efter brug.*

Om de ikke-afgiftspligtige produkter i samme serie:

> *Der er lagt vægt på produkternes beskaffenhed, og at produkterne ikke ligner sædvanligt engangsservice. Produkterne fremstår robuste og stive, og det forventes, at produkterne vil blive brugt flere gange.*

Afgørelsen viser tillige to negative afgrænsninger: Skatterådet bekræftede, at afgiftspligten hverken beror på, om produkterne sælges enkeltvis eller i sæt, eller på pakningsstørrelsen (1, 10 eller 100 stk.). Vurderingen knytter sig alene til det enkelte stykke services beskaffenhed.

Kopper og glas. SKM2024.548.SR videreførte linjen for drikkekopper (320-515 ml, 34-49 g) og drikkeglas (425-675 ml, 33-47 g) i PP. Skatterådet lagde vægt på, at produkterne fremstår robuste og forholdsvis stive, ikke smelter eller ændrer karakter ved kontakt med kogende væsker, kan holdes direkte på – ligesom porcelænskopper – og forventes genbrugt igen og igen.

Sammenfattende kan grænsen mellem afgiftspligtigt og afgiftsfrit service opstilles således:

Moment	Taler for afgiftspligt	Taler for afgiftsfrihed
Materialets stivhed	Bøjeligt, spinkelt, knækker let	Stift, robust, formstabilt
Varmebestandighed	Smelter eller deformeres	Tåler kogende væske, kan holdes direkte på
Sammenligningsgrundlag	Ligner sædvanligt engangsservice	Ligner porcelæn, stålbestik, almindelig drikkedunk
Forventet anvendelse	Bortkastes efter få anvendelser	Genanvendes ubegrænset
Markedsføring	Solgt som engangsartikel	Konsekvent markedsført og prissat til flergangsbrug

Bemærk, at markedsføringen alene er ét moment blandt flere. I både **SKM2022.329.SR** og **SKM2017.375.SR** blev produkter, der udtrykkeligt blev markedsført som flergangsservice, anset for afgiftspligtige, fordi beskaffenheden ikke understøttede påstanden.

LOV `Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1`

PRAKSIS

Skatterådet · Plastkopper og drikkeglas til flergangsbrug er ikke engangsservice	04.11.2024
Skatterådet · Afgift på plastservice differentieret efter produktets robusthed	06.11.2023
Skatterådet · Drikkedunk af hård plast ikke omfattet af emballageafgift	20.06.2023
Skatterådet · Afgift på CPLA-bestik afgjort som afgiftspligtigt engangsservice	27.06.2022
Skatterådet · Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice	23.05.2017

§ 6 Service eller emballage? Låg, lukkefunktion og transportformål

Den anden store afgrænsningslinje går mellem **service, der benyttes når man spiser**, og **emballage, der anvendes til transport**. Her er det integrerede låg med lukkefunktion blevet det afgørende kendetegn.

Udgangspunktet er lagt af Landsskatteretten i SKM2023.218.LSR, hvor en rektangulær pommes frites-æske med integreret låg og lukkefunktion (144 × 85 × 60 mm) blev anset for **ikke** afgiftspligtig, fordi den adskilte sig væsentligt fra de øvrige produkter i varegruppen ved netop at have integreret låg og lukkefunktion og derfor måtte karakteriseres som en æske til transport af madvarer.

Burgerboksen. SKM2025.189.SR videreførte linjen for en papboks (ca. 21 g, 8,2 cm høj) med fastmonteret låg, der kunne "låses" med to tapper og matchende huller. Skatterådet konkluderede:

> *Efter en samlet vurdering må burgerboksen karakteriseres som en æske, der anvendes til transport af burgere, og ikke som service, der benyttes, når man spiser og drikker.*

Den differentierede afgørelse om madbeholdere. SKM2025.134.SR behandlede tre produkter og nåede forskellige resultater:

Produkt	Mål/materiale	Resultat	Bærende begrundelse
A-madbeholder	227 × 178 × 45 mm, tykt ru paplignende materiale, høj næsten lodret kant	Ikke afgiftspligtig	Hverken i størrelse, form eller materiale egnet til at spise af med bestik; indrettet til transport og forsegling
B-boks	146 × 110 × 41 mm (350 ml), transparent PP, forseglingskant	Ikke afgiftspligtig	Salgsemballage til delikatesser/dressing, ikke service til indtagelse af et måltid
C-bakke	Diameter 25 cm, dyb, glat sort PP/mineral, integrerede håndtag	Afgiftspligtig	Form som en dyb tallerken, glat materiale, markedsført som "tallerken, der kan stilles direkte på bordet"

Afgørelsen viser, at markedsføringsmaterialet kan blive udslagsgivende: spørgers egen omtale af C-bakken som havende "form som en tallerken" og passende "til den måde, vi naturligt spiser på" vejede tungt. At bakken tillige kunne anvendes til transport og forsegles, kunne ikke føre til et andet resultat.

Låget er ikke omfattet. SKM2025.312.SR rummer den vigtigste præcisering på området. Sagen angik sorte, rektangulære sushibakker af tyndt, bøjeligt PS-plast i tre størrelser (18, 23 og 26 cm) med et aftageligt, klart låg. Skatterådet fandt bakkerne afgiftspligtige – de lå klart under forarbejdernes 33 cm-grænse og fremstod som service:

> *Produktet fremstår som en bakke, der benyttes i forbindelse med indtagelse af et måltid, og som efter brug sædvanligvis vil blive bortkastet... Det forhold, at sushibakken har låg kan ikke føre til et andet resultat.*

Men **lågene selv** var ikke afgiftspligtige. Skatterådet henviste til Den juridiske vejlednings udtrykkelige undtagelse af "Låg til bægre mv." og lagde vægt på, at låget ikke er beregnet til at spise af, men typisk tages af og kastes. Sondringen er skarp: et **aftageligt** låg følger ikke bakken afgiftsmæssigt og er selv afgiftsfrit, mens et **integreret** låg med lukkefunktion omvendt kan gøre hele produktet afgiftsfrit som transportemballage.

LOV `Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1`

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Sushibakker med låg beskattes som afgiftspligtig engangsservice 03.06.2025
- **Skatterådet** · Burgerboks med integreret låg ikke afgiftspligtigt engangsservice 04.04.2025
- **Skatterådet** · Afgift på engangsservice for madbeholdere og bakker 11.03.2025

§ 7 Sekundær og mulig anvendelse udløser afgift

En tredje linje i praksis er, at det ikke er den af producenten tilsigtede anvendelse, men produktets **mulige** anvendelse, der er afgørende. Dette princip udspringer af byretsdommen om plastskeen og er sat på spidsen i sagen om mundskyllebægre.

I SKM2022.574.SR solgte spørger 180 ml engangsbægre af polypropylen til tandklinikker, hvor de fyldes med vand fra tandlægeunitten, så patienten kan skylle munden under og efter behandling. Spørger anførte, at bægrene ikke bruges til at drikke af, at vandet er teknisk vand, som ikke må drikkes, at bægrene ikke er fødevaregodkendte, og at de ikke er afgiftspligtige i Tyskland.

Skatterådet fandt bægrene afgiftspligtige og formulerede begrundelsen således:

> *Skatterådet fandt efter en samlet vurdering, at det omhandlede bæger skulle karakteriseres som afgiftspligtigt engangsservice, jf. emballageafgiftsloven § 2 c. Der blev særligt lagt vægt på bægerets udformning, funktion samt mulige anvendelse som drikkebæger.*

Fire momenter bar afgørelsen:

- Bægeret var efter udformning og funktion **identisk** med almindelige afgiftspligtige drikkebægre (hvide plastikkopper/automatbægre) og havde ingen særlige kendetegn, der adskilte det.
- Forarbejderne omfatter udtrykkeligt produkter som drinkspinde og plastrørepinde, der **ikke** i sig selv bruges til at spise eller drikke med – hvilket viser, at vareområdet er bredere end en snæver "spise og drikke"-læsning.
- "Glas og gaffel"-symbolet på bægeret dokumenterede egnethed til fødevarekontakt og underbyggede den mulige anvendelse som drikkebæger.
- Forbrugerens viden om, at vandet var teknisk vand, var uden betydning; Styrelsen for Patientsikkerhed havde oplyst, at der var tale om almindeligt postevand.

Princippet er en direkte forlængelse af landsrettens præmis i plastskesagen: når produktet efter sin udformning kan bruges til at spise eller drikke af og bortkastes efter brug, kan hverken en anden tilsigtet primærfunktion eller en indskrænkende markedsføring fritage det. Skatterådet har senere anvendt samme betragtning i SKM2025.134.SR og SKM2025.312.SR.

Modsat viser SKM2015.667.SR, at den mulige anvendelse kan afskæres – men kun ved at produktet reelt ikke er egnet til fødevarekontakt **og** dette fremgår af en så tydelig mærkning, at det er åbenlyst for forbrugeren.

LOV	Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1	
PRAKSIS	**Byretten** · Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	06.12.2021
	Skatterådet · Sushibakker med låg beskattes som afgiftspligtig engangsservice	03.06.2025
	Skatterådet · Afgift på engangsservice for madbeholdere og bakker	11.03.2025
	Skatterådet · Engangsbægre til mundskyl på tandklinikker er afgiftspligtige	28.11.2022
	Skatterådet · Emballageafgift på palmebladeprodukter som ikke er fødevareegnede	27.10.2015

§ 8 Bæreposeafgiften § 2 a: hank-kriteriet og 5-liters-grænsen

Emballageafgiftsloven § 2 a opstiller to formelle betingelser: posen skal have et rumindhold op til hank eller lignende på **mindst 5 l**, og den skal have en **hank eller lignende**. Forarbejderne til lov nr. 488 af 30. juni 1993 præciserer, at hankekriteriet netop blev indsat for at afgrænse over for traditionelle affaldsposer, fryseposer og brune papirsposer, og at afgiftspligten omfatter poser "med hank (eller forberedt til hank) eller lignende".

Forberedelse til hank er nok. I SKM2016.80.SR solgte spørger en gavepose af kraftigt papir (33 × 34 cm med 13 cm bundfals) med udstansede huller og en løst medfølgende snor forsynet med **modhager**, så snoren efter montering kunne fungere som hank. Spørger anførte, at snoren først monteres af kunden, og at der derfor ikke var leveret en pose med hank. Skatterådet afviste:

> *Det er SKAT's opfattelse, at det forhold, at hanken kun er forberedt af spørger, og først endeligt monteres hos slutbrugeren ikke medfører, at posen kan anses for at være uden hank i forhold til emballageafgiftsloven.*

Rådet henviste samtidig til Landsskatterettens præmis i SKM2004.485.LSR om, at der "hverken på grundlag af lovens ordlyd eller forarbejderne er grundlag for at lægge vægt på den påtænkte eller faktiske konkrete anvendelse af en given pose".

Lukning og pynt skaber ikke hank. SKM2024.612.SR trækker den modsatte grænse. Her var der tale om en firkantet papirspose (coatet papir, 160 g/m², rumindhold over 5 l) med en klisterstribe til lukning, tre udstansede og **ikke-forstærkede** huller samt et ca. 40 cm langt gavebånd **uden modhager**. Skatterådet fandt posen afgiftsfri:

- Båndet havde ingen kendetegn (fx modhager), der gjorde det forudbestemt til brug som hank; det var mere nærliggende, at båndet anvendes som pynt og lukning.
- Hullerne var ikke forstærkede, og bæreevnen ved brug af båndet ville være beskeden.
- Selv om båndet **kunne** bruges til at bære posen, kunne posen derved ikke antages at få en funktion, så den med rimelighed kunne erstatte stofposer m.v.

Afgørelsen bygger direkte videre på Landsskatterettens afgørelse i SKM2002.512.LSR om en affaldspose med snørelukning:

> *Det forhold, at snørelukningen tillige – eventuelt efter en sammenbinding – kan anvendes til at bære posen i, kan efter rettens opfattelse ikke medføre, at den i sagen omhandlede pose kan antages at få en funktion, således at den med rimelighed kan erstattes af stofposer mv.*

Affaldsposer. SKM2018.374.SR fritog en 40 liters affaldspose (55 × 65 cm) af tynd, let strækbar plast med snøreluk og duft. Selv om snørelukningen gav en form for hank, kunne posens materiale ikke bære nævneværdig vægt; den var konstrueret til kortvarigt at bære affald fra skraldespand til større affaldsbeholder og var derfor uegnet til at transportere varer. Skatterådet lagde her afgørende vægt på en **funktionel** vurdering frem for den formelle snørelukketest fra SKM2004.485.LSR.

Sondringen kan sammenfattes således:

- **Afgiftspligtig hank**: påsyet eller påsvejset hank; snor med modhager, der frembringer en egentlig hank; huller forstærket til bæring.
- **Ikke hank**: gavebånd eller snor uden modhager gennem uforstærkede huller, der primært lukker og pynter; snørelukning på en tynd pose, der ikke kan bære varer.

LOV Emballageafgiftsloven § 2a

PRAKSIS
Skatterådet · Gavepose uden funktionel hank ikke afgiftspligtig 04.12.2024
Skatterådet · Affaldspose med snøreluk er fritaget for emballageafgift 10.07.2018
Skatterådet · Afgiftspligt af gavepose forberedt med hank 11.02.2016

§ 9 Robusthedstesten for bæreposer: perforering, syninger og gramvægt

Den mest omfangsrige praksisudvikling på hele området findes i den række bindende svar fra 2021 og frem, hvor Skattestyrelsen fysisk undersøger en fremsendt vareprøve og vurderer, om posen kan sidestilles med en stofpose, et bærenet eller en taske. Grundlaget er formålsbetragtningen i forarbejderne til lov nr. 488 af 30. juni 1993 sammenholdt med Den juridiske vejledning, afsnit E.A.7.1.6, hvorefter der ikke er afgift på "poser, der er umiddelbart sammenlignelige med bærenet og tasker, fx poser af meget kraftig plast".

Testparametrene er blevet standardiserede og går igen i afgørelse efter afgørelse:

- Kan posen perforeres med en fingerspids eller ved moderat træk i materialet?
- Brister syningerne ved moderat træk?
- Løsnes hankene ved moderat træk i bæreretningen?
- Påvirkes faconen ved moderat træk?
- Fremstår materialet porøst eller slidstærkt?
- Er der laminering, kantbånd, krydssyning eller anden forstærkning?

Udgangspunktet – den porøse non-woven-pose. SKM2021.326.SR angik en 45-liters pose af ikke-vævet polypropylen (ca. 75 g) med påsyet hank i samme stof, enkeltsyninger i sider og bund uden forstærkning og ingen vaskeanvisning. Skattestyrelsen konstaterede, at posen kunne gennembrydes med en fingernegl og fremstod porøs og blød. Skatterådet fandt posen afgiftspligtig, fordi holdbarheden ikke svarede til stofposer, bærenet og tasker.

Modpolen – den vævede, laminerede taske. SKM2024.276.SR angik en firkantet klodspose af **vævet** PP med udvendig laminering, 120 g/m² (ca. 25 % genbrugsmateriale) og hanke af nylon webbing påsyet med krydssyning. Skattestyrelsens fysiske vurdering var systematisk: materialet føltes plastikagtigt og stift og fremstod slidstærkt, syningerne bristede ikke ved moderat træk, hankene løsnedes ikke, posen kunne ikke umiddelbart perforeres, og faconen påvirkedes ikke. Posen var derfor ikke afgiftspligtig.

Gramvægten er ikke afgørende alene. SKM2024.535.SR er instruktiv, fordi Skatterådet **tilsidesatte** Skattestyrelsens indstilling. Styrelsen havde vurderet, at en pose af 100 % RPET på 100 g/m² var porøs, forholdsvis nemt kunne perforeres og ikke fremstod robust – og indstillet afgiftspligt med henvisning til SKM2021.326.SR. Skatterådet nåede det modsatte resultat: posen kunne kun **vanskeligt** perforeres med en fingerspids, syningerne og hankene var slidstærke, og posen var tilstrækkelig robust til at sidestilles med en stofpose eller taske – i tråd med linjen fra SKM2024.274.SR, hvor en RPET-pose på 160 g/m² med x-syede hanke var afgiftsfri. At faconen blev påvirket ved moderat træk, fandtes ikke afgørende. Sammen med SKM2024.273.SR og SKM2024.534.SR markerer disse afgørelser, at RPET og robust PP som udgangspunkt falder uden for afgiften.

Hankene som det svageste led. Fra 2025 er tyngdepunktet i vurderingen flyttet fra materialet til samlingerne. SKM2025.197.SR angik to non-woven PP-poser, hvor pose 1 var af robust materiale, men hvor **svejsningerne** i hanken nedsatte bæreevnen, så posen ikke kunne sidestilles med en stofpose; pose 2 var non-woven PP med

papirlaminering. Begge blev anset for afgiftspligtige. Samme betragtning bærer SKM2025.650.SR, hvor en gavepose af non-woven R-PET på 80 g/m² ikke lod sig perforere ved moderat tryk – men hvor **syningerne i hankene bristede ved moderat træk i bæreretningen**, fordi de var enkeltsyede uden krydsforstærkning eller kantbånd. Posen var afgiftspligtig. Skatterådet afviste samtidig, at et medfølgende gavebånd kunne kompensere for den manglende hank-robusthed, da båndet primært havde luknings- og pyntefunktion, jf. **SKM2024.612.SR** og SKM2002.512.LSR.

Sagskomplekser med flere poser. De to største afgørelser vurderer poser enkeltvis: i SKM2025.355.SR fandt Skatterådet, at tre af spørgers fire poser ikke var afgiftspligtige, og i SKM2025.398.SR at fire af seks poser ikke var det – bl.a. en pose fremstillet i PP woven indvendigt og PP nonwoven udvendigt. Afgørelserne bekræfter, at der ikke findes nogen generel materialebaseret formodning: hver enkelt pose skal bedømmes konkret på sin egen konstruktion.

Linjen er senest videreført af Landsskatteretten i afgørelse af 18. marts 2026, SKM2026.166.LSR, hvor spørgsmålet var, om et selskabs salg af PP non-woven-poser i perioden 1. august til 31. december 2020 var afgiftspligtigt efter § 2 a med et krav på 1.529.556 kr. Afgørelsen er endnu ikke indarbejdet i Den juridiske vejledning.

Sammenfattende kan robusthedstesten opstilles som en gradient:

Konstruktionselement	Trækker mod afgiftspligt	Trækker mod afgiftsfrihed
Materiale	Non-woven, porøst, halvgennemsigtigt	Vævet PP, RPET, lamineret, slidstærkt
Perforering	Kan gennembrydes med fingernegl/-spids	Kan vanskeligt eller ikke perforeres
Syninger	Enkeltsyning, ingen forstærkning	Krydssyning, kantbånd, dobbeltsyning
Hanke	Brister/løsnes ved moderat træk; svage svejsninger	Nylon webbing, krydssyet, holder ved moderat træk
Facon	Påvirkes markant ved træk	Formstabil (dog ikke i sig selv afgørende)

LOV Emballageafgiftsloven § 2a

PRAKSIS

Skatterådet · Gavepose af R-PET afgiftspligtig grundet svage hanke	21.11.2025
Skatterådet · Emballageafgift på seks bæreposer af plast og papir	02.07.2025
Skatterådet · Emballageafgift bæreposer robusthed og egnethed til gentagen brug	25.06.2025
Skatterådet · Afgiftspligt for non-woven poser vurderet efter svejsekvalitet	08.04.2025
Skatterådet · Gavepose uden funktionel hank ikke afgiftspligtig	04.12.2024
Skatterådet · Afgift på RPET pose robusthed til sammenligning med taske	29.10.2024
Skatterådet · Emballageafgift på robust PP-taske til gentagen brug	29.10.2024
Skatterådet · Robust PP vævet taske er ikke afgiftspligtig	14.05.2024
Skatterådet · Afgiftspligt for R-PET pose til gentagen brug	13.05.2024
Skatterådet · R-PET pose undtaget fra emballageafgift grundet robusthed	13.05.2024
Skatterådet · Afgift på genbrugspose af non-woven polypropylen	24.06.2021

§ 10 Satsvalget efter § 2 b: papir eller plast

Når først en pose er fundet afgiftspligtig, skal det afgøres, om den skal beskattes efter satsen for papir eller efter den væsentligt højere sats for plast, jf. emballageafgiftsloven § 2 b. Forskellen er betydelig: efter den indeksering,

der trådte i kraft 1. januar 2024, udgør satsen 33,39 kr. pr. kg for poser af papir m.v. og 73,46 kr. pr. kg for poser af plast m.v.

Satsdifferentieringen har en teknisk begrundelse, der fremgår af forarbejderne til 1993-loven: papirposer er typisk tungere end plastposer, og satserne blev fastsat sådan, at afgiften **pr. pose** blev nogenlunde ens. Denne begrundelse er afgørende for, hvordan satsvalget håndteres i grænsetilfælde.

SKM2014.77.SR er den centrale afgørelse. Spørger ville importere bæreposer af polyethylen tilsat et additiv (under 3 % af produktet), der gjorde posen opløselig i naturen med vand, CO2 og biomasse som restprodukter. Skatterådet fastslog for det første, at poserne var afgiftspligtige efter § 2 a: de var fremstillet af plast, havde et rumindhold på mindst 5 l og havde hank. At plasten var gjort nedbrydelig ved additiver ændrede intet, da formålet med afgiften er at reducere brugen af bæreposer, der kan erstattes af mere holdbare produkter.

For det andet afviste Skatterådet, at den lavere papirsats kunne anvendes. Spørger havde påberåbt sig SKAT's praksis i SKM2009.620.SKAT, hvorefter bionedbrydelige poser fremstillet fuldt ud af plantestivelse omfattes af papirsatsen. Skatterådet afgrænsede denne praksis snævert:

- Den formålsfortolkning, der bar SKM2009.620.SKAT, byggede netop på, at **plantestivelsesposer er tungere** end plastposer, og at de derfor ville blive diskrimineret ved anvendelse af plastsatsen.
- Spørgers pose var fremstillet af polyethylen – en almindelig plasttype – og additivet medførte ikke, at posens vægt blev væsentligt højere end en standard plastpose.
- At posen var dyrere at fremstille, kunne ikke i sig selv begrunde en lavere sats.

Satsvalget beror altså ikke på posens miljøegenskaber eller markedsføring, men på en materialebaseret vurdering, hvor undtagelsen for plantestivelsesposer alene hviler på en vægtbetragtning. Skatterådets afgørelser efter 2024 om poser med blandede materialer – fx PP woven indvendigt og PP nonwoven udvendigt i SKM2025.398.SR – behandler tilsvarende materialesammensætningen som ét samlet vurderingsgrundlag.

Om opgørelsen bemærkes, at Den juridiske vejlednings afsnit om opgørelse af den afgiftspligtige mængde tillader omregning fra stk. til kg, hvis udlevering og fakturering af bæreposer sker i antal stk.

LOV	Emballageafgiftsloven § 2b · Emballageafgiftsloven § 2a	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Emballageafgift på seks bæreposer af plast og papir	02.07.2025
	Skatterådet · Afgiftspligt for opløselige bæreposer af polyethylen	24.01.2014

§ 11 EU-retten er ikke styrende for afgiftspligtens afgrænsning

Et gennemgående argument fra spørgere er, at EU's engangsplastdirektiv bør styre afgrænsningen af "engangsservice", fordi direktivet definerer et engangsplastprodukt som et produkt, der ikke er udtænkt, designet eller markedsført til flergangsbrug. Argumentet er konsekvent afvist.

I SKM2023.517.SR påberåbte spørger sig netop denne definition fra direktiv (EU) 2019/904 om reduktion af visse plastprodukters miljøpåvirkning og henviste tillige til, at emballagedirektivet undtager engangsbestik fra definitionen af "emballage". Skattestyrelsen understregede, at emballageafgiftsloven er en **ikke-EU-harmoniseret** afgiftslov, indført i 1982, og at den derfor hverken implementerer eller nødvendigvis følger direktivets definitioner.

Samme resultat i SKM2022.574.SR, hvor spørger anførte, at mundskyllebægrene ikke var omfattet af direktivets definition af drikkebægre, at de hverken var mærket "Plastic in product" eller fødevaregodkendt, og at de ikke var afgiftspligtige i Tyskland. Skatterådet afviste både direktiv- og komparationsargumentet med henvisning til, at emballageafgiftsloven er en national forbrugsbegrænsende afgiftslov. Den juridiske vejledning, afsnit E.A.7.1.8, gengiver dette som fast praksis: "emballageafgiftsloven [implementerer] ikke EU direktiv 2019/904 af 5. juni 2019 om reduktion af visse plastprodukters miljøpåvirkning (Plastdirektivet)".

Direktivet er implementeret i dansk ret ved Miljøministeriets bekendtgørelse nr. 1000 af 22. maj 2021 – altså i miljølovgivningen, ikke i afgiftslovgivningen. Et produkt kan derfor udmærket falde uden for direktivets engangsplastdefinition og alligevel være afgiftspligtigt engangsservice efter emballageafgiftsloven § 2 c. Dette er præcis, hvad der skete med CPLA-bestikket i SKM2022.329.SR, der var testet efter DIN EN 12875 og markedsført til flergangsbrug.

Fri bevægelighed. Spørgsmålet om, hvorvidt afgiften udgør en teknisk handelshindring, blev prøvet i SKM2015.669.SR. Spørger anførte, at kålbladsprodukternes varierende størrelse og vægt gjorde afgiftsadministrationen så besværlig, at omkostningerne oversteg produktets værdi, og at afgiften dermed hindrede varernes frie bevægelighed. SKAT afviste med en begrundelse, som Skatterådet tiltrådte:

> *Afgiften på engangsservice er en generel miljøafgift efter vægt uanset produkternes oprindelse, materiale eller specielle karakteristika. At et produkts karakteristika gør, at det konkrete produkt kan variere i størrelse eller vægt, og dermed håndteringen heraf, ændrer ikke på afgiftens generelle karakter.*
>
> *Det ligger i afgifternes natur, at der er forskelle i håndteringen af opgørelsen af afgiften for forskellige produkter med forskellige karakteristika. Afgiften på engangsservice har efter SKATs vurdering ikke karakter af teknisk handelshindring i strid med EU's lovgivning om varernes frie bevægelighed.*

Derimod har EU-retten reel betydning på ét punkt: mærkningsreglerne i forordning (EF) nr. 1935/2004 om materialer bestemt til kontakt med fødevarer sætter grænsen for, hvornår et produkt lovligt kan mærkes som uegnet til fødevarekontakt og dermed falde uden for afgiften, jf. artikel 15, stk. 2 og SKM2015.667.SR.

LOV	Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Afgift på plastservice differentieret efter produktets robusthed	06.11.2023
	Skatterådet · Engangsbægre til mundskyl på tandklinikker er afgiftspligtige	28.11.2022
	Skatterådet · Afgift på CPLA-bestik afgjort som afgiftspligtigt engangsservice	27.06.2022
	Skatterådet · Afgift på engangsservice af tørret hvidkål	27.10.2015
	Skatterådet · Emballageafgift på palmebladeprodukter som ikke er fødevareegnede	27.10.2015

§ 12 Registrering som oplagshaver og varemodtager, lønarbejde og bagatelgrænser

Afgiftens opkrævningsmekanik hviler på et registreringssystem, hvis rækkevidde det er væsentligt at holde adskilt fra selve afgiftspligten.

Pligtmæssig og frivillig registrering. Efter emballageafgiftsloven § 3, stk. 1 **skal** den, der med henblik på salg fremstiller afgiftspligtige varer omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, §§ 2 a, 2 c eller 2 d, anmelde sin virksomhed til registrering som oplagshaver. Derimod **kan** grossister (stk. 2), pakke- og aftapningsvirksomheder

(stk. 3) og den, der modtager afgiftspligtige varer fra udlandet med henblik på salg (stk. 4), lade sig registrere. Fjernsalgsvirksomheder fra andre EU-lande, der er betalingspligtige for dansk moms, **skal** registreres, jf. stk. 6.

Registrerede oplagshavere er efter § 3 a berettiget til at modtage afgiftspligtige varer fra udlandet og fra andre oplagshavere, uden at afgiften er berigtiget – det er dette suspensionsprincip, der gør registreringen kommercielt attraktiv for grossister.

Lønarbejde. Emballageafgiftsloven § 3 b rummer to bemyndigelser, der er praktisk vigtige for producenter uden egen fabrikation: Skatteforvaltningen kan efter ansøgning give en oplagshaver tilladelse til at lade større partier varer fremstille for sin regning (lønarbejde) hos en anden oplagshaver, og kan tillige tillade, at virksomheder **uden** erhvervsmæssig fremstilling registreres som oplagshaver, når virksomheden er eneforhandler af en vare, som den lader fremstille for sin regning hos en anden oplagshaver.

Varemodtagere. Modtages varerne ikke efter § 3 a, svares afgiften ved varemodtagelsen her i landet, jf. § 7 a, stk. 1, og erhvervsdrivende varemodtagere skal lade sig registrere **inden** varerne afsendes fra udlandet. Angivelse og betaling sker efter udløbet af hver afgiftsperiode, der er måneden, jf. § 7 a, stk. 3. Virksomheder, institutioner eller personer, der ikke er registreret som varemodtager, men som led i erhvervsudøvelse modtager afgiftspligtige varer fra andre EU-lande eller tredjelande, skal efter § 7 a, stk. 5 inden vareafsendelsen registreres som midlertidigt registreret varemodtager, anmelde varetransporten og indbetale afgiften.

Bagatelgrænsen. Både § 3, stk. 8 og § 7 a, stk. 6 indeholder en bagatelgrænse: virksomheden kan undlade at lade sig registrere og betale afgift, hvis mængden af afgiftspligtige varer svarer til en afgift, der ikke overstiger **10.000 kr. årligt**. Grænsen følger virksomhedens regnskabsår og er ikke et bundfradrag – overskrides den, skal den fulde afgift afregnes, og virksomheden skal lade sig registrere på det tidspunkt, hvor der er kendskab til, at grænsen vil blive overskredet. Virksomheder, der benytter bagatelgrænsen, skal efter § 9, stk. 11 løbende føre regnskab, der dokumenterer, at grænsen ikke overskrides.

Fratagelse af registrering. Efter § 7 a, stk. 7 kan Skatteforvaltningen fratage en virksomhed registreringen som varemodtager, hvis virksomheden gentagne gange ikke angiver og betaler rettidigt, eller ikke overholder regnskabsbestemmelserne i § 9. Generhvervelse kan først ske efter 1 år. Efter § 7 a, stk. 2 kan der pålægges sikkerhedsstillelse på mindst 20.000 kr., hvis varemodtageren inden for de seneste 3 år er straffet efter § 18.

Skatteforvaltningen kan efter § 6, stk. 7 give offentligheden adgang til oplysninger om virksomheders bevillingsforhold og registrering som oplagshaver, når der angives SE-/CVR-nummer – en offentlighedsordning, der understøtter, at handelspartnere kan kontrollere modpartens registreringsstatus.

LOV `Emballageafgiftsloven § 3, stk. 1-8` `Emballageafgiftsloven § 3a` `Emballageafgiftsloven § 3b` `Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 1-7` `Emballageafgiftsloven § 9, stk. 11`

§ 13 Afgiftsfritagelse og godtgørelse ved eksport – 500 kr.-grænsen og ansøgningsfristen

Emballageafgiftsloven § 6 rummer to forskellige mekanismer, som det er vigtigt at holde adskilt.

Eksportemballagebevilling. Efter § 6, stk. 1 kan Skatteforvaltningen meddele virksomheder bevilling til **afgiftsfrit indkøb** af eksportemballage omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, der ikke er genstand for omsætning her i landet. Ordningen gælder alene den volumenbaserede beholderafgift.

Godtgørelse. For de vægtbaserede afgifter gælder § 6, stk. 3, hvorefter Skatteforvaltningen – **når den årlige godtgørelse er mindst 500 kr.** – kan meddele virksomheder, der ikke er registreret efter § 3, godtgørelse af den betalte afgift af afgiftspligtige poser, engangsservice og pvc-folier til levnedsmidler, der leveres til udlandet. Den parallelle bestemmelse for salgsemballager i § 6, stk. 2 indeholder samme 500 kr.-grænse samt en begrænsning om, at der ikke kan godtgøres afgift ud over den afgift, der påhviler en tilsvarende ny emballage.

Registrerede varemodtagere har efter § 6, stk. 4 en administrativ genvej: de kan uden bevilling angive afgiften af afgiftsberigtigede varer direkte på afgiftsangivelsen, så den godtgørelsesberettigede afgift indgår i opgørelsen af afgiftstilsvaret, i stedet for at søge om godtgørelse.

Dertil kommer to specielle godtgørelsesordninger: § 6, stk. 5 om brugte beholdere, der leveres tilbage og sælges til fornyet anvendelse i udlandet – betinget af, at beholderne er modtaget fra udlandet og afgiftsberigtiget mindre end 1 år før tilbageleveringen – og § 6, stk. 6 om glasbeholdere til naturligt kulsyreholdigt mineralvand, betinget af at flaskerne genvindes til glasfabrikation.

Fristerne er reelle. Landsskatterettens afgørelse af 17. september 2012, 11-0299681, illustrerer, at godtgørelsesadgangen fortabes ved for sen ansøgning. Afgørelsen understreger, at godtgørelsesordningen er et bevillingsbaseret system med formelle betingelser, ikke en automatisk ret, der kan gøres gældende efterfølgende.

En praktisk vigtig afgrænsning fremgår af Den juridiske vejlednings afsnit om afgiftsfritagelse og -godtgørelse: almindelige bæreposer til brug i lufthavne anses ikke for leveret til udlandet og udløser derfor ikke godtgørelse.

Regnskabskravene i § 9 er forudsætningen for både godtgørelse og korrekt afgiftsopgørelse. Fremstillingsvirksomheder skal efter stk. 1 føre regnskab over fremstillingen, tilgangen af uberigtigede varer og udleveringen af afgiftspligtige varer, mens andre oplagshavere efter stk. 2 skal føre regnskab over tilgang og udlevering samt forbrug. Særligt vidtrækkende er § 9, stk. 5, der rammer alle virksomheder, der **handler** med afgiftspligtige varer:

> *Virksomheder, der handler med afgiftspligtige varer, skal føre et regnskab, som kan danne grundlag for opgørelsen af, om afgiften af de afgiftspligtige varer er betalt, og hvorfra varen er leveret.*

Regnskabsmaterialet skal opbevares i 5 år, jf. § 9, stk. 7. Skatteforvaltningen kan efter § 9, stk. 9 give påbud om efterlevelse og pålægge daglige bøder, indtil påbuddet efterleves. Kontrolbeføjelserne i § 15 omfatter adgang uden retskendelse til eftersyn af varebeholdninger og regnskabsmateriale samt eftersyn af varer under transport.

LOV Emballageafgiftsloven § 6, stk. 1-6 · Emballageafgiftsloven § 9, stk. 1, 2, 5, 7, 9 · Emballageafgiftsloven § 15

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Manglende godtgørelse af emballageafgift grundet for sen ansøgning 17.09.2012

§ 14 Skønsmæssig ansættelse, hæftelse for uberigtigede varer og begrundelseskrav

Når registrerings- og regnskabspligten ikke er overholdt, forskydes tvisten fra afgiftspligtens materielle afgrænsning til opgørelsen af tilsvaret. Her er retsgrundlaget opkrævningsloven § 5, stk. 2 sammenholdt med hæftelsesbestemmelserne i emballageafgiftsloven § 20.

Skønsmæssig ansættelse ved manglende registrering. Landsskatterettens afgørelse af 14. august 2024, 22-0044134, er den centrale afgørelse. Sagen angik emballageafgift af importerede plastikposer, hvor virksomheden hverken havde ladet sig registrere efter § 7, stk. 1 og § 7 a, stk. 1 eller ført det regnskab, § 9, stk. 5 kræver. Skattestyrelsen ansatte derfor afgiften skønsmæssigt efter opkrævningsloven § 5, stk. 2 med hjemmel i hæftelsesreglen i emballageafgiftsloven § 20, stk. 1, og Landsskatteretten **forhøjede** afgiften yderligere. Afgørelsen viser to ting: at klageinstansen kan skærpe et skøn, og at den manglende registrering i sig selv skaber det grundlag for skønsudøvelse, som ellers ville mangle.

Hæftelse for besidderen. Emballageafgiftsloven § 20 opererer med et trin-for-trin-system. Efter stk. 1 kan Skatteforvaltningen udstede en **notifikation**, der gennem konkrete påbud pålægger virksomheden at udvise større agtpågivenhed ved sine handler; notifikationen gives for 5 år og registreres i kontrolinformationsregisteret. Efter stk. 2 skal virksomheden betale afgift senest 14 dage efter påkrav, hvis den tidligere har handlet med uberigtigede varer, har modtaget en notifikation og forsætligt eller groft uagtsomt ikke har overholdt påbuddene. Uafhængigt heraf gælder stk. 3:

> *Har en virksomhed forsætligt eller groft uagtsomt overdraget, erhvervet, tilegnet sig eller anvendt varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, som skulle være betalt efter denne lov, skal virksomheden betale afgift af varerne senest 14 dage efter påkrav.*

Hæftelsen rammer også den, der blot besidder varerne. Landsskatterettens afgørelse af 6. juni 2011, 11-00741, angik en drikkevaregrossist, der ved en uanmeldt kontrol havde et lager af udenlandske afgiftspligtige varer købt af en dansk leverandør, som hverken havde angivet eller betalt afgifterne. Varerne var leveret via en anonym kassevogn og betalt kontant på håndskrevne fakturaer til priser væsentligt under markedsniveau. Selskabet gjorde gældende, at det var i god tro, fordi det havde indhentet leverandørens registreringsbevis. Landsskatteretten stadfæstede kravet: selskabet hæftede som erhverver og besidder efter bl.a. emballageafgiftsloven § 20, stk. 1, og den skønsmæssige ansættelse efter opkrævningsloven § 5, stk. 2 blev opretholdt, da selskabet ikke havde fremlagt dokumentation, der kunne modbevise opgørelsen. Afgørelsen viser, at leverandørens formelle registrering ikke i sig selv skaber god tro, når de øvrige omstændigheder – usædvanligt lave priser, kontant betaling, håndskrevne fakturaer, ukendt leverandør – burde have vakt mistanke.

Begrundelseskravet. Skønsmæssige forhøjelser er afgørelser og skal derfor begrundes efter forvaltningsloven § 22 og § 24. Folketingets Ombudsmand har i FOB 2020-40 om begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen sammenfattet kravene:

> *En begrundelse for en afgørelse [skal] indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. I det omfang afgørelsen efter disse regler beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen tillige angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.*

Ombudsmanden understreger, at begrundelsen skal fremtræde som en forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det indhold, den har, at den skal være dækkende og korrekt, og at den i en vis udstrækning skal tage stilling til partsanbringender – også anbringender, der ikke angår kriterier, myndigheden selv har inddraget, når de ikke uden videre kan afvises som uvæsentlige eller irrelevante. Ombudsmanden fremhæver desuden, at en afgørelse efter omstændighederne kan blive **ugyldig**, hvis begrundelsen helt mangler eller på afgørende punkter er ufyldestgørende.

Allerede i den ældre udtalelse om begrundelse for skønsmæssig indkomstansættelse kritiserede Ombudsmanden, at en skønsmæssig forhøjelse hvilede på et utilstrækkeligt sammenligningsgrundlag, og henstillede til genoptagelse med henblik på en fyldestgørende begrundelse. Officialprincippet supplerer

begrundelseskravet: myndigheden har ansvaret for, at sagen er tilstrækkeligt oplyst, og en afgørelse må ikke bygge på formodninger eller antagelser, som ikke har tilstrækkelig støtte i de tilvejebragte faktiske oplysninger, jf. Ombudsmandens udtalelse i FOB 2022-15. Disse krav er relevante, når Skatteforvaltningen ekstrapolerer en fordelingsnøgle fra én forsendelse til en hel periode.

Om strafansvar bemærkes, at overtrædelser sanktioneres efter emballageafgiftsloven § 18, og at § 20 alene regulerer det civilretlige hæftelses- og opkrævningsspørgsmål. Beslægtede spørgsmål om genoptagelse af afgiftstilsvar behandles i skatteret-genoptagelse.

LOV Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 1 · Emballageafgiftsloven § 9, stk. 5 · Emballageafgiftsloven § 20, stk. 1-3 · Forvaltningsloven § 22 · Forvaltningsloven § 24 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Emballageafgift for importerede plastikposer fastsat skønsmæssigt – Landsskatteretten forhøjede afgiften — 14.08.2024
- **Landsskatteretten** · Hæftelse for ubetalt mineralvands-, øl- og emballageafgift ved køb fra dansk leverandør — 06.06.2011

§ 15 Bindende svar som den dominerende retskildeform på området

En iøjnefaldende egenskab ved emballageafgiftsområdet er, at praksis næsten udelukkende dannes af Skatterådets bindende svar. Af de afgørelser, der er gennemgået ovenfor, er kun tre truffet af domstolene eller Landsskatteretten om selve afgiftspligtens afgrænsning: byretsdommen og landsretsdommen om plastskeen samt Landsskatterettens afgørelse i SKM2023.218.LSR. Alt det øvrige er bindende svar efter skatteforvaltningsloven § 21.

Det har tre praktiske konsekvenser.

For det første er afgrænsningen i høj grad **produktkasuistisk**. Hver afgørelse angår en konkret vareprøve, og Skattestyrelsen foretager en fysisk undersøgelse, hvis resultat gengives i afgørelsen. Det giver et usædvanligt konkret, næsten laboratorieagtigt præjudikatgrundlag – men også en praksis, hvor små konstruktionsforskelle kan vende resultatet. Sammenlign SKM2024.274.SR (RPET, 160 g/m², x-syede hanke – afgiftsfri) med SKM2025.650.SR (non-woven R-PET, 80 g/m², enkeltsyede hanke – afgiftspligtig): samme materialefamilie, modsat resultat, alene på grund af gramvægt og hankekonstruktion.

For det andet kan Skatterådet **tilsidesætte** Skattestyrelsens indstilling. Det skete i SKM2024.535.SR, hvor styrelsen havde indstillet afgiftspligt, men rådet efter en konkret vurdering nåede, at posen kun vanskeligt kunne perforeres og var tilstrækkelig robust. Spørgers høringssvar – om at RPET er et materiale på niveau med nylon og polyester – fik reel betydning for udfaldet. Det illustrerer, at høringsprocessen i bindende svar-sager er en reel prøvelsesmulighed for den erhvervsdrivende. Om proceduren for bindende svar i almindelighed henvises til bindende-svar-skatteraadet.

For det tredje er Den juridiske vejledning en central retskilde på området, fordi den – med cirkulærestatus – sammenfatter praksis i to eksempellister. Afsnit E.A.7.1.8 om engangsservice opregner således på den afgiftspligtige side bl.a. "Sushibakker med en længde på henholdsvis 18, 23 og 26 cm", "Dybe tallerkener, med integrerede håndtag, med en diameter på 25 cm" og "Chinabox med sammenfoldeligt låg, hvor låget er udformet på en særlig måde for at muliggøre at man kan spise af boksen" – og på den afgiftsfrie side bl.a. "Låg til bægre mv.", "Pommes frites æsker, rektangulære med integrereret låg og lukkefunktion", "Drikkedunk af hård plast, der

almindeligvis genanvendes ubegrænset" og "Dressingbægre på 4,6 cm x 11 cm x 4,1 cm, med forseglingskant". Listerne opdateres løbende, efterhånden som nye bindende svar afgives, og de er derfor det bedste udgangspunkt for en foreløbig vurdering af et nyt produkt.

Om offentliggørelsen af afgørelserne som SKM-numre henvises til skm-offentliggoerelse-afgoerelser. Flere af afgørelserne på området offentliggøres af hensyn til tavshedspligten i redigeret form, jf. bemærkningen herom i SKM2025.134.SR.

LOV	Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1 · Emballageafgiftsloven § 2a	
PRAKSIS	**Landsretten** · Dom om emballageafgift af plastske anvendt i produktion og som engangsservice	24.03.2023
	Byretten · Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	06.12.2021
	Skatterådet · Gavepose af R-PET afgiftspligtig grundet svage hanke	21.11.2025
	Skatterådet · Afgift på engangsservice for madbeholdere og bakker	11.03.2025
	Skatterådet · Afgift på RPET pose robusthed til sammenligning med taske	29.10.2024
	Skatterådet · Afgiftspligt for R-PET pose til gentagen brug	13.05.2024

§ 16 Ikke-konsolideret ændring: beholderafgiften nulstilles i 2026-2027

Praksisoversigten skal læses med det forbehold, at der pr. 1. januar 2026 er trådt vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer i kraft. Den nyeste lovbekendtgørelse er dateret 9. april 2025, og LOV nr 1776 af 29/12/2025 (Lov om ændring af lov om afgift af elektricitet og forskellige andre love) indeholder seks ændringer af emballageafgiftsloven, som endnu ikke er rullet ind i den konsoliderede tekst.

Nulstilling af den volumenbaserede beholderafgift. Der indsættes et nyt § 2, stk. 7, hvorefter afgiften efter § 2, stk. 2, 4 og 6, i perioden fra og med den 1. januar 2026 til og med den 31. december 2027 udgør **0 kr. pr. stk.** Forarbejderne beskriver rækkevidden præcist:

> *Det foreslåede vil medføre, at den volumenbaserede emballageafgift, der fremgår af emballageafgiftslovens § 2, nedsættes til 0 kr. pr. beholder fra og med den 1. januar 2026 til og med den 31. december 2027. Den volumenbaserede afgift varierer i dag efter materiale, varegruppe og rumindhold og udgør mellem 0,06 kr. pr. beholder og 1,78 kr. pr. beholder.*

Som konsekvens indsættes henvisningen ", jf. dog stk. 7," i § 2, stk. 2, 4 og 6.

Bortfald af angivelses- og regnskabspligt. Af § 2, stk. 7, 2. pkt., følger, at virksomheder, der er pligtige til at angive afgiften af varer nævnt i § 2, ikke skal foretage angivelse i perioden, og at § 9 om regnskab ikke finder anvendelse med hensyn til de varer, afgiften vedrører. Forarbejderne præciserer, at der ikke skal indgives 0-angivelser, og at fritagelsen knytter sig til afgiftspligtens indtræden:

> *Det foreslåede indebærer, at nedsættelsen til 0 kr. kun finder anvendelse for varer, hvor afgiftspligten indtræder i perioden fra og med den 1. januar 2026 til og med den 31. december 2027. Afgiftspligten indtræder ved udlevering af varer. Varer, der fremstilles i perioden, men først udleveres efter den 31. december 2027, omfattes derfor ikke af den foreslåede nedsættelse.*

En virksomhed, der fx i december 2027 fremstiller eller modtager uberigtigede varer omfattet af § 2, som først udleveres i 2028, skal derfor føre regnskab efter § 9 for disse varer, fordi den relevante afregningsperiode ligger i 2028.

Lageropgørelse. Efter § 2, stk. 7, 3. pkt., skal virksomheden opgøre en eventuel lagerbeholdning af de pågældende varer **pr. 1. januar 2028**, så Skatteforvaltningen kan kontrollere, om afgiftsfritagelsen har været berettiget.

Godtgørelsesordningen tilpasses. Der indsættes tre undtagelser i § 6 for 2026-2027: en særlig godtgørelsesadgang for eksporterede beholdere omfattet af § 2 som undtagelse til den almindelige ordning i § 6, stk. 2; en suspension af betingelsen i § 6, stk. 4, om at godtgørelse kun ydes for påfyldte drikkevarer; og en udvidelse af § 6, stk. 5, der tillader overdragelse og suspenderer 1-års-tidsbetingelsen.

Pant-henvisningen moderniseres. Endelig ændres henvisningen i § 1, stk. 2, 1. pkt. fra den konkrete bekendtgørelse nr. 540 af 22. maj 2017 til en dynamisk henvisning til bemyndigelsesbestemmelserne i miljøbeskyttelseslovens § 9. Forarbejderne forklarer baggrunden:

> *Bekendtgørelse nr. 540 af 22. maj 2017 om pant på og indsamling m.v. af emballager til visse drikkevarer er dog ophævet den 1. juli 2019 [...] Den gældende bekendtgørelse er nr. 606 af 23. maj 2025 om pant på og indsamling m.v. af emballager til visse drikkevarer, som trådte i kraft den 1. juli 2025 [...] Skatteforvaltningen har administreret efter den til enhver tid gældende bekendtgørelse, og der er derfor ikke tilsigtet ændringer i den gældende retstilstand.*

Vigtigt for læsningen af denne oversigt: Ændringerne berører **udelukkende** den volumenbaserede beholderafgift efter §§ 1-2 og de tilhørende godtgørelsesregler. De vægtbaserede afgifter på bæreposer (§ 2 a, jf. § 2 b), engangsservice (§ 2 c) og pvc-folier (§ 2 d) er **uændrede** og fortsat i fuld kraft. Hele den praksis, der er gennemgået ovenfor, er derfor uberørt af 2025-loven.

LOV Emballageafgiftsloven § 1, stk. 2 Emballageafgiftsloven § 2, stk. 2, 4, 6 Emballageafgiftsloven § 6, stk. 2, 4, 5 Emballageafgiftsloven § 9

§ 17 Sammenfatning: den praktiske prøvningsrækkefølge

Praksis på emballageafgiftsområdet lader sig sammenfatte i to adskilte prøvningsforløb – ét for engangsservice og ét for bæreposer – der begge ender i en konkret helhedsvurdering, men som opererer med forskellige kriterier.

Engangsservice efter § 2 c:

1. **Er produktet service eller emballage?** Et integreret låg med lukkefunktion peger mod transportemballage og dermed afgiftsfrihed (SKM2025.189.SR, SKM2025.134.SR om A-madbeholder og B-boks). En åben bakke eller tallerken er service (SKM2025.312.SR, C-bakken i SKM2025.134.SR). Bemærk at et aftageligt låg til en afgiftspligtig bakke selv er afgiftsfrit.
2. **Kan produktet benyttes, når man spiser og drikker?** Her tæller den **mulige** anvendelse, ikke kun den tilsigtede (SKM2022.574.SR). En sekundær eller efterfølgende anvendelse som spiseredskab er nok (-BS-49195/2021-VLR).
3. **Er produktet sædvanligvis bestemt til bortkastning efter brug?** Vurderingen er beskaffenhedsbaseret: spinkelt og bøjeligt taler for afgiftspligt (SKM2023.517.SR), robust, stift og varmebestandigt

imod (SKM2023.276.SR, SKM2024.548.SR). Materiale, komposterbarhed, flergangscertificering og markedsføring er ikke i sig selv afgørende (SKM2022.329.SR, SKM2017.375.SR).

4. **Ligger produktet inden for størrelsesgrænserne?** Bakker og tallerkener over 33 cm samt beholdere over 2 l falder uden for (SKM2015.669.SR).

Bæreposer efter § 2 a:

1. **Rumindhold op til hank på mindst 5 l?** Et objektivt kriterium.
2. **Har posen hank eller er den forberedt til hank?** En snor med modhager gennem huller er nok (-SKM2016.80.SR); et gavebånd uden modhager gennem uforstærkede huller er ikke (SKM2024.612.SR). En snørelukning på en tynd affaldspose skaber ikke en funktionel hank (SKM2018.374.SR).
3. **Kan posen med rimelighed erstattes af en stofpose, et bærenet eller en taske?** Dette er kernen. Er posen selv umiddelbart sammenlignelig med en taske, falder den uden for. Testen er fysisk: perforering med fingerspids, syningers og hankes modstand ved moderat træk, materialets porøsitet og eventuelle laminering (SKM2021.326.SR mod SKM2024.276.SR, SKM2024.535.SR, SKM2025.197.SR, SKM2025.650.SR).
4. **Hvilken sats?** Papir eller plast efter § 2 b, hvor undtagelsen for plantestivelsesposer hviler på en ren vægtbetragtning (SKM2014.77.SR).

Den administrative dimension. Uanset det materielle udfald skal virksomheden forholde sig til registreringspligten efter § 3 og § 7 a, bagatelgrænsen på 10.000 kr. årligt, regnskabskravene i § 9 og – ved eksport – godtgørelsesordningen i § 6 med sin 500 kr.-grænse og bevillingskrav. Forsømmelser her udløser ikke blot en efteropkrævning, men et skøn efter opkrævningsloven § 5, stk. 2, som klageinstansen kan skærpe (22-0044134), og en hæftelse, der også rammer den godtroende besidder, når omstændighederne burde have vakt mistanke (11-00741).

Endelig bør enhver vurdering tage højde for, at praksis på området er i hastig udvikling: alene i 2024-2025 er der afgivet mindst ti bindende svar om bæreposer og syv om engangsservice, og Landsskatteretten har i 2026 taget stilling til PP non-woven-poser i SKM2026.166.LSR. En produktvurdering, der bygger på et bindende svar fra før 2024, bør derfor kontrolleres mod den seneste udgave af Den juridiske vejlednings afsnit E.A.7.1.6 og E.A.7.1.8.

LOV Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1 · Emballageafgiftsloven § 2a · Emballageafgiftsloven § 2b · Emballageafgiftsloven § 3 · Emballageafgiftsloven § 6 · Emballageafgiftsloven § 9 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Landsretten · Dom om emballageafgift af plastske anvendt i produktion og som engangsservice	24.03.2023
Landsskatteretten · Emballageafgift for importerede plastikposer fastsat skønsmæssigt – Landsskatteretten forhøjede afgiften	14.08.2024
Landsskatteretten · Hæftelse for ubetalt mineralvands-, øl- og emballageafgift ved køb fra dansk leverandør	06.06.2011
Skatterådet · Gavepose af R-PET afgiftspligtig grundet svage hanke	21.11.2025
Skatterådet · Sushibakker med låg beskattes som afgiftspligtig engangsservice	03.06.2025
Skatterådet · Afgiftspligt for non-woven poser vurderet efter svejsekvalitet	08.04.2025
Skatterådet · Burgerboks med integreret låg ikke afgiftspligtigt engangsservice	04.04.2025
Skatterådet · Afgift på engangsservice for madbeholdere og bakker	11.03.2025
Skatterådet · Gavepose uden funktionel hank ikke afgiftspligtig	04.12.2024
Skatterådet · Plastkopper og drikkeglas til flergangsbrug er ikke engangsservice	04.11.2024

Skatterådet · Afgift på RPET pose robusthed til sammenligning med taske 29.10.2024
Skatterådet · Robust PP vævet taske er ikke afgiftspligtig 14.05.2024
Skatterådet · Afgift på plastservice differentieret efter produktets robusthed 06.11.2023
Skatterådet · Drikkedunk af hård plast ikke omfattet af emballageafgift 20.06.2023
Skatterådet · Engangsbægre til mundskyl på tandklinikker er afgiftspligtige 28.11.2022
Skatterådet · Afgift på CPLA-bestik afgjort som afgiftspligtigt engangsservice 27.06.2022
Skatterådet · Afgift på genbrugspose af non-woven polypropylen 24.06.2021
Skatterådet · Affaldspose med snøreluk er fritaget for emballageafgift 10.07.2018
Skatterådet · Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice 23.05.2017
Skatterådet · Afgiftspligt af gavepose forberedt med hank 11.02.2016
Skatterådet · Afgift på engangsservice af tørret hvidkål 27.10.2015
Skatterådet · Afgiftspligt for opløselige bæreposer af polyethylen 24.01.2014

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Emballageafgiftsloven § 1	stk. 1, 2	Emballageafgiftsloven § 2c	stk. 1, 2
Emballageafgiftsloven § 2a		Emballageafgiftsloven § 2b	
Emballageafgiftsloven § 2d	stk. 1, 2	Emballageafgiftsloven § 6	stk. 2, 3
Forvaltningsloven § 24		Opkrævningsloven § 5	stk. 2

MATERIALE Citerede afgørelser

30 afgørelser

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

24.03.2023	Dom om emballageafgift af plastske anvendt i produktion og som engangsservice	5929-7082

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

06.12.2021	Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	2192-2613

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 3

14.08.2024	Emballageafgift for importerede plastikposer fastsat skønsmæssigt – Landsskatteretten forhøjede afgiften	22-0044134
17.09.2012	Manglende godtgørelse af emballageafgift grundet for sen ansøgning	11-0299681
06.06.2011	Hæftelse for ubetalt mineralvands-, øl- og emballageafgift ved køb fra dansk leverandør	11-00741

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 25

21.11.2025	Gavepose af R-PET afgiftspligtig grundet svage hanke	25-3051259
02.07.2025	Emballageafgift på seks bæreposer af plast og papir	25-1050847

25.06.2025	Emballageafgift bæreposer robusthed og egnethed til gentagen brug	25-0138582
03.06.2025	Sushibakker med låg beskattes som afgiftspligtig engangsservice	25-0098588
08.04.2025	Afgiftspligt for non-woven poser vurderet efter svejsekvalitet	24-1811306
04.04.2025	Burgerboks med integreret låg ikke afgiftspligtigt engangsservice	24-1851574
11.03.2025	Afgift på engangsservice for madbeholdere og bakker	24-1503775
04.12.2024	Gavepose uden funktionel hank ikke afgiftspligtig	24-1227883
04.11.2024	Plastkopper og drikkeglas til flergangsbrug er ikke engangsservice	24-1113649
29.10.2024	Emballageafgift på robust PP-taske til gentagen brug	24-0984228
29.10.2024	Afgift på RPET pose robusthed til sammenligning med taske	24-0873379
14.05.2024	Robust PP vævet taske er ikke afgiftspligtig	24-0304844
13.05.2024	R-PET pose undtaget fra emballageafgift grundet robusthed	24-0223995
13.05.2024	Afgiftspligt for R-PET pose til gentagen brug	24-0230493
06.11.2023	Afgift på plastservice differentieret efter produktets robusthed	23-0943621
20.06.2023	Drikkedunk af hård plast ikke omfattet af emballageafgift	23-0433589
28.11.2022	Engangsbægre til mundskyl på tandklinikker er afgiftspligtige	22-0572976
27.06.2022	Afgift på CPLA-bestik afgjort som afgiftspligtigt engangsservice	22-0194591
24.06.2021	Afgift på genbrugspose af non-woven polypropylen	20-0857902
10.07.2018	Affaldspose med snøreluk er fritaget for emballageafgift	18-0217811
23.05.2017	Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice	16-1773682
11.02.2016	Afgiftspligt af gavepose forberedt med hank	15-2543527
27.10.2015	Emballageafgift på palmebladeprodukter som ikke er fødevareegnede	15-1114346
27.10.2015	Afgift på engangsservice af tørret hvidkål	15-1114307
24.01.2014	Afgiftspligt for opløselige bæreposer af polyethylen	13-4328204

04 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over energiafgifter

Sondringen mellem godtgørelsesberettiget procesenergi og ikke-godtgørelsesberettiget rumvarme/komfortkøling

Version 2 Opdateret 23. jun. 2026 22 afgørelser · 2009-2025 Læs online

INTRODUKTION

Danske virksomheder, der er momsregistrerede, kan som udgangspunkt få godtgjort energiafgifter af el, gas, mineralolie og kul, der forbruges i virksomheden. Den centrale undtagelse – og det hyppigste tvistemne – er energi anvendt til rumvarme, varmt brugsvand og komfortkøling, som ikke er godtgørelsesberettiget. Denne praksisoversigt dækker den retlige sondring mellem procesenergi og rumvarme/komfortkøling, forbrugerkriteriet ved datacenter- og leasingsituationer, afgiftsfritagelse for brændsel til elproduktion (herunder ved kraftvarme), konsekvenserne af manglende måling og dokumentation samt betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af energiafgifter efter skatteforvaltningslovens § 32.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Momsregistrerede virksomheder kan som hovedregel få godtgjort energiafgift af forbrugt el, gas, mineralolie og kul – men IKKE for energi anvendt til rumvarme, varmt brugsvand eller komfortkøling.

02 Sondringen mellem procesenergi og rumvarme fortolkes snævert: opvarmning af produktionslokaler anses som rumvarme, selv om formålet er produktionsteknisk (fx tørring af maling eller forhindring af kondens), medmindre der er tale om lukkede procesrum med lejlighedsvis personaleadgang.

03 De lovhjemlede undtagelser i gasafgiftsloven § 10, stk. 5, nr. 2 (malekabiner, ostelagre, trætørrestuer og lignende særligt indrettede rum) kræver, at rummet er lukket, at opvarmningen aktivt ændrer varens karakter, og at personale kun opholder sig lejlighedsvis.

04 Energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet er en integreret del af varmeleverancen og giver ikke ret til afgiftsgodtgørelse efter kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 1 (Højesteret, 3-2 dissens).

05 Forbrugerkriteriet i elafgiftslovens § 11, stk. 1 kræver, at virksomheden er driftsmæssigt ansvarlig for elektricitetens anvendelse og bærer en reel økonomisk risiko – ejendomsret til anlægget er ikke afgørende.

06 Datacentre kan få elafgiftsgodtgørelse for fælles infrastruktur (køling, sikkerhed, overvågning), men IKKE for elektricitet til kundernes serverdrift, som anses som videresalg.

07 Manglende måling fører ikke automatisk til fuld nægtelse af godtgørelse – er det godtgjort, at en del af forbruget er gået til proces, skal Skattestyrelsen foretage skøn efter mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1.

08 Energibeskatningsdirektivets artikel 14, stk. 1, litra a pålægger en ubetinget pligt til at afgiftsfritage energiprodukter anvendt til elproduktion – også ved kraftvarme. Den fakultative ordning i artikel 15, stk. 1, litra c kan ikke fortrænge denne obligatoriske fritagelse (EU-Domstolen, C-31/17).

09 Gentagen, uberettiget modtagelse af energiafgiftsgodtgørelse over flere år udgør grov uagtsomhed og berettiger ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3 – også når reglerne opleves som komplekse.

10 Proceskøling i fødevareproduktion (fx nedkøling af småkager før pakning) kan være godtgørelsesberettiget, selv om medarbejdere også befinder sig i lokalet, når kølingen er teknisk nødvendig for produktet.

11 Ved indirekte opgørelse af varmeproduktion (fx el-patronordningen) kan en dokumenteret virkningsgrad accepteres som alternativ til direkte varmemåling, når det sikres, at der ikke udbetales for meget i godtgørelse.

§ 1 Lovgrundlag og systematik: fire parallelle afgiftslove med ensartet struktur

Energiafgiftssystemet hviler på fire parallelle afgiftslove, der alle følger samme grundlæggende model: en hovedregel om godtgørelse for momsregistrerede virksomheder, undtaget energi til rumvarme/komfortkøling, med en række undtagelser til undtagelsen (procesformål).

Elafgiftsloven regulerer afgift på elektricitet. Elafgiftsloven § 11, stk. 1 giver momsregistrerede virksomheder ret til tilbagebetaling af afgift af den af virksomheden *forbrugte* afgiftspligtige elektricitet. Forbrugerkriteriet – hvem der er den egentlige forbruger – er centralt og drøftes i en selvstændig sektion nedenfor.

Gasafgiftsloven regulerer afgift på naturgas og bygas. Gasafgiftsloven § 10, stk. 4 fastslår, at der ikke ydes tilbagebetaling for varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand. § 10, stk. 5 opregner undtagelserne – procesformål i særlige anlæg og rum.

Mineralolieafgiftsloven har en parallel struktur i § 11, stk. 4 og 5. Derudover indeholder § 29, stk. 1 en hjemmel til skønsmæssig ansættelse, når størrelsen af det skyldige beløb ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber.

Kulafgiftsloven anvender samme model i § 8, stk. 3 og 4: som udgangspunkt ingen tilbagebetaling for varme leveret fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand – men undtaget procesvarme til fremstilling af varer bestemt for afsætning.

Endelig fastlægger skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1 betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar – herunder nr. 3 om forsætlig eller groft uagtsom adfærd.

Den EU-retlige ramme sættes af Rådets direktiv 2003/96/EF (energibeskatningsdirektivet), særligt **artikel 14, stk. 1, litra a** om obligatorisk afgiftsfritagelse for energiprodukter til elproduktion og **artikel 15, stk. 1, litra c** om den fakultative lempelse for kraftvarme.

LOV Elafgiftsloven § 11, stk. 1 Gasafgiftsloven § 10, stk. 4-5 Kulafgiftsloven § 8, stk. 3-4 Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 4-5 Mineralolieafgiftsloven § 29, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

§ 2 Rumvarme contra procesenergi – den centrale sondring

Sondringen mellem rumvarme (ikke-godtgørelsesberettiget) og procesenergi (godtgørelsesberettiget) er det hyppigste tvistemne i energiafgiftspraksis. Lovene opstiller en klar hovedregel: opvarmning af lokaler er rumvarme, uanset om opvarmningen samtidig tjener et produktionsteknisk formål. Undtagelserne – de særlige procesrum i fx gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 2 – kræver, at rummet er *lukket*, at opvarmningen *aktivt ændrer varens karakter*, og at personale kun opholder sig *lejlighedsvis*.

Malehallen (Landsskatteretten 2009)

I 08-01243 drev selskabet H1 A/S en sprøjtemalervirksomhed i en produktionshal på ca. 190 m², der blev opvarmet til 19-20°C for at sikre optimal maling og tørring. Selskabet argumenterede for, at opvarmningen var procesenergi, da den var nødvendig for malingens påføring, tørring og hærdning. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse og nægtede godtgørelse med denne begrundelse:

- Produktionshallen var ikke et *lukket procesrum* men et lokale, der blev anvendt til virksomhedens samlede produktion.
- Medarbejdere opholdt sig *mere end lejlighedsvis* i lokalet.
- Der foregik også slibning, pakning og lagring i hallen – ikke kun maleproces.

Afgørelsen understreger, at undtagelsen for malekabiner i gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 2 og mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 2 fortolkes snævert: et *rum* i lovens forstand kræver en fysisk afgrænsning, og personale må kun opholde sig lejlighedsvis.

Komfortkøling i restaurantkøkken (Landsskatteretten 2011)

I 11-03104 havde et hotel installeret køling i et køkken på 100 m². SKAT anså kølingen for komfortkøling efter elafgiftslovens § 11, stk. 3. Landsskatteretten stadfæstede: køling af et køkken, hvor medarbejdere arbejder permanent, er komfortkøling – selv om kølingen også gavner fødevarerne.

Proceskøling i småkageproduktion (Landsskatteretten 2013)

I modsætning hertil ændrede Landsskatteretten i 12-0194592 SKATs afgørelse til gunst for selskabet. Her var kølingen teknisk nødvendig for at nedbringe småkagernes temperatur fra 42-44°C til 32°C før pakning – uden køling ville der opstå kondens, mugdannelse og maskinskader. Retten lagde vægt på, at kølingen objektivt set var procesbestemt, og at medarbejdernes tilstedeværelse var sekundær i forhold til produktionskravet.

Disse tre afgørelser illustrerer mønstret:

Kriterium	Rumvarme/komfortkøling	Procesenergi

Lokalet	Åbent, flersidig brug	Lukket, dedikeret procesrum
Personale	Fast ophold	Kun lejlighedsvis
Formål	Komfort/generel produktion	Direkte ændring af varens karakter
Resultat	Ingen godtgørelse	Godtgørelse

LOV Elafgiftsloven § 11, stk. 3 · Gasafgiftsloven § 10, stk. 5 · Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 5

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Godtgørelse af elafgift for proceskøling i småkageproduktion — 19.11.2013
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om elafgift vedrørende komfortkøling i restaurantkøkken — 19.12.2011
- **Landsskatteretten** · Manglende godtgørelse af energiafgift for opvarmning af malehal — 09.12.2009

§ 3 Fjernvarme og spædevand – Højesterets dom om varmeleverancens grænser

En principiel tvist om afgrænsningen mellem procesvarme og varmeleverance blev afgjort af Højesteret i BS-35773/2023-HJR den 3. maj 2024.

Fjernvarme Fyn Produktion A/S producerede elektricitet og varme ved afbrænding af kul og leverede varme til fjernvarmenettet med ca. 60.000 m³ cirkulerende vand. Nettet kræver løbende tilførsel af spædevand – nyt, behandlet vand – for at opretholde trykket og erstatte tab fra lækager og renovering. Selskabet argumenterede for, at spædevandsfremstillingen var en selvstændig proces, og at energiforbruget var procesvarme efter kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 1.

Højesteret delte sig **3-2**. Flertallet fandt:

> *Efter en samlet vurdering af sagens omstændigheder finder vi, at spædevand, der tilføres fjernvarmenettet, er en del af den samlede varmeleverance, og at energiforbrug til fremstilling af spædevandet er omfattet af kulafgiftslovens § 8, stk. 3, 1. pkt.*

Flertallet lagde afgørende vægt på:

- Afgiftsmyndighederne havde *siden 1985* i administrative vejledninger praktiseret, at der ikke ydes godtgørelse for energi til spædevand.
- Forarbejderne til 1995-lovændringen anførte, at virksomheder, der afsætter varme, som udgangspunkt ikke kan få godtgørelse for den energi, der direkte er medgået til varmeleverancen.
- Det afgiftsmæssige formål – at opnå energibesparelser hos private husholdninger – talte imod at undtage spædevand.

Mindretallet (2 dommere) fandt derimod, at ordlyden i § 8, stk. 3 ("til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden") ikke omfatter energianvendelse med henblik på selve *leveringen* eller *transporten* af varmeenergi.

Dommen fastslår, at energiforbrug, der er en integreret del af en varmeleverance, er omfattet af hovedreglen i kulafgiftslovens § 8, stk. 3 – uanset om spædevandet teknisk set er en selvstændig vare.

LOV Kulafgiftsloven § 8, stk. 3-4

- **Højesteret** · Ingen godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet — 03.05.2024

PRAKSIS

§ 4 Forbrugerkriteriet – hvem er den egentlige forbruger af elektriciteten?

Et særligt fortolkningsspørgsmål opstår, når virksomheden ikke selv ejer det anlæg, der forbruger energien, eller når elektriciteten reelt videresælges. Forbrugerkriteriet i elafgiftslovens § 11, stk. 1 kræver, at den virksomhed, der anmoder om tilbagebetaling, kan anses som *forbruger* af elektriciteten.

Højesteret fastslog allerede i SKM2005.394.HR, at det afgørende er, om virksomheden har et selvstændigt erhvervsmæssigt indhold, er driftsmæssigt ansvarlig og bærer en reel økonomisk risiko – ejendomsretten til anlægget er ikke afgørende.

Datacentre (Skatterådet 2016)

I SKM2016.527.SR afgjorde Skatterådet, at et datacenter, der fungerer som "udstyrshotel" for teleoperatører og IT-virksomheder, kunne opdeles i to forbrugskategorier:

- **Fælles infrastruktur** (køling, sikkerhed, overvågning, backup): Her var spørger driftsmæssigt ansvarlig og kunne opnå godtgørelse → **Ja**.
- **Serverdrift** (kundernes egne servere): Her havde spørger ingen indflydelse på forbruget, og elektriciteten gennemgik ingen produktionsproces → **Nej**, idet der reelt var tale om videresalg.

> *SKAT lægger til grund, at spørger ikke – for så vidt angår selve serverdriften – kan anses som driftsmæssig ansvarlig. Spørger har ingen indflydelse på, om serverne er tændt, eller på det faktiske elektricitetsforbrug for hver enkelt server.*

Affugtning af både (Skatterådet 2018)

I SKM2018.505.SR fik en virksomhed, der opstillede adsorptionsaffugtere i danske havne for at levere tør luft til lystbåde, medhold i, at den var forbruger af elektriciteten. Virksomheden havde fuld råderet og driftsansvar, afholdt alle eludgifter, og fakturaen specificerede ikke el eller afgift.

Proceskøling til lejer (Skatterådet 2025)

I SKM2025.274.SR bekræftede Skatterådet, at en lejer af erhvervslokaler, der modtog proceskøling fra et centralt køleanlæg ejet af udlejer, kunne anses som forbruger. Alle omkostninger – herunder elafgift – blev båret af lejerne via et køleregnskab. Udlejer fungerede alene som formidler.

Totalentreprenør ved jordoprensning (Skatterådet 2023)

I SKM2023.484.SR fastslog Skatterådet, at en totalentreprenør – ikke bygherren – var forbruger af energi til oprensning af forurenet jord, fordi entreprenøren fysisk forbrugte energien, indkøbte den i eget navn og bar den væsentligste økonomiske risiko.

Praksis viser, at forbrugerkriteriet bygger på en konkret helhedsvurdering med følgende hovedmomenter:

- **Driftsmæssigt ansvar**: Hvem styrer anlæggets drift?
- **Økonomisk risiko**: Hvem bærer risikoen for mængde og prisudsving?
- **Selvstændigt erhvervsmæssigt indhold**: Er der tale om en reel erhvervsaktivitet, ikke blot videresalg?
- **Ejendomsret**: Ikke afgørende i sig selv.

LOV Elafgiftsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS
Skatterådet · Godtgørelse af elafgift for proceskøling til lejer 16.05.2025
Skatterådet · Energiafgift forbrugskriterium for totalentreprenør ved jordoprensning 09.10.2023
Skatterådet · Godtgørelse af elafgift for affugtning af både 05.10.2018
Skatterådet · Godtgørelse af elafgift for datacenterets drift men ikke serverdrift 15.11.2016

§ 5 Afgiftsfritagelse for brændsel til elproduktion – energibeskatningsdirektivet og kraftvarme

En særskilt problemstilling vedrører den obligatoriske afgiftsfritagelse for energiprodukter anvendt til produktion af elektricitet. Spørgsmålet er navnlig relevant for kraftvarmeværker, der producerer både el og varme.

EU-Domstolens dom i C-31/17 (Cristal Union)

I C-31/17 fastslog EU-Domstolen, at den obligatoriske fritagelse i **energibeskatningsdirektivets artikel 14, stk. 1, litra a** gælder for energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet – *også* når disse produkter anvendes til kraftvarmeproduktion.

Domstolen udtalte:

> *Det fremgår af selve ordlyden af artikel 14, stk. 1, litra a), første punktum, i direktiv 2003/96, at medlemsstaterne er forpligtet til at indrømme fritagelse for den ved dette direktiv fastsatte afgift for 'energiprodukter, der anvendes til produktion af elektricitet'.*

Formålet er at undgå dobbeltbeskatning: EU-lovgiver har bevidst valgt, at medlemsstaterne skal *beskatte den producerede elektricitet* men samtidig *fritage de energiprodukter*, der anvendes til at producere den. Den fakultative ordning i **artikel 15, stk. 1, litra c** er alene en *opsamlingsbestemmelse*, der giver en yderligere mulighed for at fritage varmeproduktionsdelen – men den kan aldrig indsnævre den obligatoriske fritagelse.

C-571/21 (RWE Power) – rækkevidden af fritagelsen

I C-571/21 præciserede EU-Domstolen, at fritagelsen *ikke* omfatter elektricitet til udvinding af brunkul i åbne brud – det vedrører fremstilling af et energiprodukt, ikke selve elproduktionen. Derimod *kan* forbehandling i kraftværket (knusning, tørring) være fritaget, forudsat at processerne er uomgængelige og direkte bidrager til den tekniske elproduktion.

C-833/21 (Endesa) – miljøpolitiske hensyn

I C-833/21 fastslog Domstolen, at en afgift på kul til elproduktion kan fravige den obligatoriske fritagelse, hvis den er indført "af miljøpolitiske hensyn" – enten ved en direkte forbindelse mellem provenuets anvendelse og miljøformålet, eller ved at afgiftens struktur er adfærdsregulerende.

Dansk praksis – kraftvarmeværker

Dansk praksis afspejler EU-rettens krav. I 03-04357 fastslog Landsskatteretten, at afgiftsfritagelsen for brændsel i kraftvarmeværker stiller et dobbeltkrav: brændslet skal være "medgået" til elproduktion *og* "indregnet" i elektricitetsprisen. Selskabets treårige gennemsnitsmetode blev ikke accepteret – fordelingen skal ske på grundlag af *periodens aktuelle driftsdata*.

LOV	Gasafgiftsloven § 8, stk. 2 · Kulafgiftsloven § 8, stk. 3-4	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Beskatning af kul til elproduktion: Miljøpolitiske hensyn som betingelse for fravigelse af afgiftsfritagelse	22.06.2023
	EU-Domstolen · Rækkevidde af afgiftsfritagelse for elektricitet anvendt til produktion af elektricitet og minedrift: Sagen om RWE Power	09.03.2023
	EU-Domstolen · Obligatorisk afgiftsfritagelse for brændsel til elproduktion i kraftvarmeværker (Direktiv 2003/96/EF)	06.03.2018
	Landsskatteretten · Afgørelse om energiafgifter vedrørende kraftvarmeværks egetforbrug af energi	18.12.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om afgiftsfritagelse for brændsel i kraftvarmeværker og krav til opgørelsesmetode	14.08.2009

§ 6 Manglende måling og dokumentation – skønsmæssig ansættelse

Et tilbagevendende tema i praksis er konsekvenserne af manglende eller utilstrækkelig måling af energiforbrugets fordeling mellem proces og rumvarme.

Manglende måling afskærer ikke automatisk godtgørelse

I 09-01469 fastslog Landsskatteretten, at manglende løbende måling af fremstillet elektricitet og forbrugt olie *ikke* afskærer retten til afgiftsfritagelse. Selskabet havde generatorer i to grusgrave og havde baseret sin opgørelse på tekniske specifikationer og driftstimer. Landsskatteretten fandt opgørelsen tilstrækkelig og ændrede SKATs afgørelse, idet SKAT ikke nærmere havde angivet grundlaget for sit skøn.

Indirekte opgørelse kan accepteres

I 14-0263248 fastslog Landsskatteretten, at hverken gasafgiftslovens § 8, stk. 4 eller kuldioxidafgiftsloven eksplicit foreskriver direkte måling. En indirekte metode baseret på en dokumenteret gasmængde og en akkrediteret virkningsgrad kan accepteres:

> *Selskabet kan opgøre lempelsen efter el-patronordningen på grundlag af en dokumenteret gasmængde, der er medgået til produktion af varme uden samtidig elproduktion og en højeste mulig virkningsgrad.*

Spildevandsrensning – manglende måling medfører nægtelse

I modsætning hertil blev godtgørelse nægtet i 11-0297507, hvor et spildevandsanlæg med kraftvarmeproduktion ikke havde foretaget særskilt måling af den elektricitet, der specifikt medgik til elfremstillingen. Landsskatteretten fandt, at selskabet ikke havde *godtgjort* at være berettiget til yderligere tilbagebetaling.

Skønsmæssig ansættelse efter mineralolieafgiftslovens § 29

Mineralolieafgiftslovens § 29, stk. 1 giver Skatteforvaltningen hjemmel til skønsmæssig ansættelse, når det skyldige beløb ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber. Men skønnet skal være begrundet

og må ikke medføre en urimelig reduktion, når virksomhedens egne beregninger er rimelige og teknisk underbyggede.

Måling med tilbagevirkende kraft

I 13-0205346 behandlede Landsskatteretten spørgsmålet om måling med tilbagevirkende kraft efter elafgiftslovens § 11, stk. 8. Retten fandt, at bestemmelsen alene gælder fordeling mellem *rumvarme og procesenergi*, ikke til yderligere fordeling af procesenergi på forskellige procestyper (let vs. tung proces).

Sammenfattende viser praksis et klart mønster: manglende måling fører ikke per automatik til fuld nægtelse, men virksomheden bærer bevisbyrden for, at en del af forbruget er procesrelateret. Kan dette godtgøres, skal SKAT foretage et begrundet skøn – ikke blot en procentuel reduktion.

LOV Elafgiftsloven § 11, stk. 8 · Gasafgiftsloven § 8, stk. 4 · Mineralolieafgiftsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatterettens afgørelse om tilbagebetaling af gas- og kuldioxidafgift efter el-patronordningen vedrørende manglende direkte måling — 06.09.2018
- **Landsskatteretten** · Afgørelse om måling med tilbagevirkende kraft ved fordeling af el- og gasforbrug — 02.09.2016
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om manglende tilbagebetaling af kuldioxidafgift og eldistributionsbidrag grundet manglende måling af elforbrug til kraftvarme- og elfremstilling. — 31.10.2013
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om tilbagebetaling af afgifter for brændstof til elproduktion — 12.10.2009

§ 7 Ekstraordinær genoptagelse ved grov uagtsomhed – skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3

Når en virksomhed gentagne gange har modtaget uberettiget godtgørelse af energiafgifter, kan Skattestyrelsen genoptage afgiftstilsvaret ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3, hvis den afgiftspligtige forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at tilsvaret er fastsat på et urigtigt grundlag.

Den ledende afgørelse er 15-2156642, hvor Landsskatteretten i 2023 stadfæstede SKATs afgørelse om ekstraordinær genoptagelse af en restaurantkædes elafgiftsgodtgørelse.

Selskabet drev 35 restauranter og et hovedkvarter. Mange restauranter havde eldrevne varmetæpper og køle-/ventilationsanlæg. Efter elafgiftsloven var der ikke adgang til fuld godtgørelse for elektricitet til rumvarme (gældende fra 1996) eller komfortkøling (gældende fra 2010). SKAT traf i 2015 afgørelse om, at selskabet for årene 2010-2014 havde modtaget 1.147.381 kr. for meget i elafgiftsgodtgørelse.

Selskabet gjorde gældende, at reglerne var komplekse, og at det ikke havde handlet groft uagtsomt. Landsskatteretten fandt imidlertid, at gentagen, uberettiget godtgørelse over flere år udgør grov uagtsomhed i lovens forstand – også når reglerne opleves som vanskelige:

- SKAT havde udsendt et servicebrev om de nye regler for komfortkøling allerede i maj 2010.
- Selskabet burde have undersøgt, om det opfyldte betingelserne.
- At reglerne er komplekse, fritager ikke for pligten til at sikre, at afgiftsangivelserne er korrekte.

Ekstraordinær genoptagelse efter § 32, stk. 1, nr. 3 er betinget af, at ændringen varsles senest 6 måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om forholdet, jf. § 32, stk. 2. I den konkrete sag var fristen overholdt, da kontrolbesøget fandt sted den 4. november 2014 og afgørelsen blev truffet den 17. april 2015.

For genoptagelse af *indkomstskat* gælder tilsvarende regler, men med andre frister og et delvist anderledes anvendelsesområde – se nærmere praksisoversigt om genoptagelse af indkomstskat.

LOV Elafgiftsloven § 11, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1-2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Ekstraordinær genoptagelse af elafgiftsgodtgørelse grundet grov uagtsomhed 21.06.2023

§ 8 Kraftvarmeværkers brændselsfordeling og opstartsbrændere

En række Landsskatteretssager omhandler den afgiftsmæssige behandling af brændsel i kraftvarmeværker, herunder fordelingen mellem el- og varmeproduktion og behandlingen af opstartsbrændere.

Referenceværksmodellen og tvangskørselsomkostninger

I 05-0135653 godkendte Landsskatteretten, at brændselsrelaterede tvangskørselsomkostninger – meromkostninger ved varmebunden elproduktion – skulle medregnes i den afgiftspligtige brændselsmængde. Når varmesiden betaler for brændselsrelaterede meromkostninger, anses denne del af brændslet for indregnet i varmeprisen, ikke i elprisen.

Opstartsbrændere i affaldsforbrænding

I 09-0219064 nåede Landsskatteretten det modsatte resultat for olie i opstartsbrændere. Varmen fra opstartsbrænderne blev "blæst over tag" og leveret hverken fra virksomheden som varme eller til rumvarme. Retten fandt med henvisning til Østre Landsrets dom i SKM2010.705.ØLR, at mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4 er en undtagelse til hovedreglen i § 11, stk. 1 og ikke skal fortolkes udvidende. Selskabet fik fuld tilbagebetaling.

Kuldioxidafgift ved affaldsforbrænding

I 07-0207466 tog Landsskatteretten stilling til fordeling af egetforbrug af elektricitet i en affaldsbaseret kraftvarmeblok. Elektricitet til affaldshåndtering, ovndrift og røggasrensning blev ikke anset for *direkte* medgået til elfremstilling men som fællesforbrug – en pro rata-fordeling var nødvendig.

LOV Gasafgiftsloven § 8, stk. 2 | Mineralolieafgiftsloven § 9, stk. 2 | Mineralolieafgiftsloven § 11, stk. 1, 4

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgørelse om tilbagebetaling af mineralolieafgift vedrørende olieforbrug i opstartsbrændere på affaldsforbrændingsanlæg 08.05.2014

Landsskatteretten · Skattepligt af brændselsrelaterede tvangskørselsomkostninger ved anvendelse af referenceværksmodellen 08.11.2013

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Kuldioxidafgift og kraftvarmeproduktion ved affaldsforbrænding - Fordeling af elforbrug 06.12.2012

§ 9 IT-virksomheder og edb-bureauer – særlige godtgørelsesregler

IT-virksomheder med serverdrift har historisk haft en særlig stilling i energiafgiftsretten, fordi edb-bureauer i modsætning til visse andre liberale erhverv var godtgørelsesberettigede efter dagældende elafgiftsloven § 11, stk. 2 og bilaget hertil.

I 09-03599 behandlede Landsskatteretten spørgsmålet om, hvorvidt et IT-selskab, der leverede avancerede driftsydelser til den internationale luftfartsindustri, var berettiget til fuld godtgørelse. SKAT mente, at 18% af forbruget vedrørte ikke-godtgørelsesberettiget "almindelig bureauvirksomhed" (systemudvikling, softwaretilpasning, support).

Landsskatteretten gav selskabet medhold i, at aktiviteten i sin helhed udgjorde edb-bureauvirksomhed. Systemudvikling og softwaretilpasning var en integreret og nødvendig del af at sikre driftssikkerheden – ikke en selvstændig tjenesteydelse. Afgørelsen understreger, at der skal foretages en helhedsvurdering af virksomhedens karakter, og at hjælpefunktioner, der er nødvendige for kernedriften, ikke skal udskilles som selvstændige aktiviteter.

LOV Elafgiftsloven § 11, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Godtgørelse af elafgift for it-virksomhed (edb-bureau) 03.03.2011

§ 10 Sammenfatning – hovedprincipper og praksis i overblik

Praksis på energiafgiftsområdet er omfangsrig og teknisk, men følger nogle klare hovedlinjer:

- **Rumvarme/komfortkøling er hovedreglen for lokaler med personale.** Selv om opvarmningen eller kølingen også tjener et produktionsteknisk formål, er det rumvarme, medmindre der er tale om et lukket procesrum med lejlighedsvis personaleadgang og en direkte ændring af varens karakter.
- **Undtagelserne fortolkes snævert.** Malekabiner, ostelagre og trætørrestuer i gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 2 kræver fysisk afgrænsede rum, og personale må kun opholde sig lejlighedsvis.
- **Forbrugerkriteriet bygger på driftsmæssigt ansvar og økonomisk risiko**, ikke ejendomsret. Datacentre, leasingsituationer og totalentrepriser kræver en konkret helhedsvurdering.
- **EU-retten pålægger en ubetinget fritagelse for brændsel til elproduktion** – også ved kraftvarme. Art. 15 kan ikke fortrænge art. 14. Danske kraftvarmeværker kan dog ikke anvende gennemsnitsmetoder – fordelingen skal ske på aktuelle driftsdata.
- **Manglende måling er ikke en absolut hindring**, men virksomheden bærer bevisbyrden. En indirekte opgørelse kan accepteres, hvis den er teknisk dokumenteret og ikke fører til overkompensation.
- **Grov uagtsomhed ved gentagen uberettiget godtgørelse** berettiger ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3 – reglernes kompleksitet fritager ikke for ansvar.
- **Fjernvarmeproducenters spædevandsproduktion** er en integreret del af varmeleverancen og berettiger ikke til procesvarmeundtagelsen (Højesteret 2024, 3-2).

For spørgsmål om momsfortolkning og momsfradragsret i forbindelse med energiafgifter, se praksisoversigt om moms-fortolkning.

LOV Gasafgiftsloven § 10, stk. 5 Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Ingen godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet 03.05.2024

EU-Domstolen · Obligatorisk afgiftsfritagelse for brændsel til elproduktion i kraftvarmeværker (Direktiv 2003/96/EF) 06.03.2018

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Ekstraordinær genoptagelse af elafgiftsgodtgørelse grundet grov uagtsomhed 21.06.2023

Landsskatteretten · Manglende godtgørelse af energiafgift for opvarmning af malehal 09.12.2009

Skatterådet · Godtgørelse af elafgift for datacenterets drift men ikke serverdrift 15.11.2016

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Elafgiftsloven § 11	stk. 1	Gasafgiftsloven § 10	stk. 4-5
Kulafgiftsloven § 8	stk. 3-4	Mineralolieafgiftsloven § 11	stk. 4-5
Mineralolieafgiftsloven § 29	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 32	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

22 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

03.05.2024	Ingen godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet	bs-35773-2023-hjr

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 3

22.06.2023	Beskatning af kul til elproduktion: Miljøpolitiske hensyn som betingelse for fravigelse af afgiftsfritagelse	C-833/21
09.03.2023	Rækkevidde af afgiftsfritagelse for elektricitet anvendt til produktion af elektricitet og minedrift: Sagen om RWE Power	C-571/21
06.03.2018	Obligatorisk afgiftsfritagelse for brændsel til elproduktion i kraftvarmeværker (Direktiv 2003/96/EF)	C-31/17

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 14

21.06.2023	Landsskatteretten: Ekstraordinær genoptagelse af elafgiftsgodtgørelse grundet grov uagtsomhed	15-2156642
06.09.2018	Landsskatterettens afgørelse om tilbagebetaling af gas- og kuldioxidafgift efter el-patronordningen vedrørende manglende direkte måling	14-0263248
02.09.2016	Afgørelse om måling med tilbagevirkende kraft ved fordeling af el- og gasforbrug	13-0205346
08.05.2014	Afgørelse om tilbagebetaling af mineralolieafgift vedrørende olieforbrug i opstartsbrændere på affaldsforbrændingsanlæg	09-0219064
19.11.2013	Godtgørelse af elafgift for proceskøling i småkageproduktion	12-0194592
08.11.2013	Skattepligt af brændselsrelaterede tvangskørselsomkostninger ved anvendelse af referenceværksmodellen	05-0135653

31.10.2013	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om manglende tilbagebetaling af kuldioxidafgift og eldistributionsbidrag grundet manglende måling af elforbrug til kraftvarme- og elfremstilling.	11-0297507
18.12.2012	Afgørelse om energiafgifter vedrørende kraftvarmeværks egetforbrug af energi	03-0000131
06.12.2012	Landsskatteretten: Kuldioxidafgift og kraftvarmeproduktion ved affaldsforbrænding - Fordeling af elforbrug	07-0207466
19.12.2011	Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om elafgift vedrørende komfortkøling i restaurantkøkken	11-03104
03.03.2011	Godtgørelse af elafgift for it-virksomhed (edb-bureau)	09-03599
09.12.2009	Manglende godtgørelse af energiafgift for opvarmning af malehal	08-01243
12.10.2009	Landsskatteretten om tilbagebetaling af afgifter for brændstof til elproduktion	09-01469
14.08.2009	Landsskatteretten om afgiftsfritagelse for brændsel i kraftvarmeværker og krav til opgørelsesmetode	03-04357

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

16.05.2025	Godtgørelse af elafgift for proceskøling til lejer	24-2877029
09.10.2023	Energiafgift forbrugskriterium for totalentreprenør ved jordoprensning	23-0892807
05.10.2018	Godtgørelse af elafgift for affugtning af både	18-0502412
15.11.2016	Godtgørelse af elafgift for datacenterets drift men ikke serverdrift	15-1973029

05 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over EU-forbuddet mod kapitaltilførselsafgift

Direktiv 2008/7/EF, stand-still-forbuddet og den danske afgiftsgrænseflade

Version 2 Opdateret 16. jul. 2026 21 afgørelser · 2009–2026 Læs online

INTRODUKTION

Kapitaltilførselsafgiften er ikke længere en dansk afgift, men et EU-retligt forbud. Danmark indførte afgiften i 1973 som en direkte følge af direktiv 69/335/EØF og afskaffede den igen ved lov nr. 422 af 25. juni 1993 med virkning for afgiftspligt, der ikke var indtrådt inden den 19. maj 1993. Efter Rådets direktiv 2008/7/EF – omarbejdningen af 69/335/EØF – må Danmark som medlemsstat, der ikke opkrævede afgiften pr. 1. januar 2006, aldrig genindføre den, og artikel 5 sætter i dag et loft over, hvilke afgifter og gebyrer der overhovedet må opkræves ved rejsning af selskabskapital. Praksis viser samtidig, at direktivets artikel 6 udtrykkeligt tillader tinglysningsafgifter og omkostningsbestemte vederlagsgebyrer, hvorfor de danske tvister om selskabsomstrukturering afgøres på nationalt grundlag efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a – ikke på direktivet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Danmark afskaffede kapitaltilførselsafgiften ved lov nr. 422 af 25. juni 1993 med virkning for afgiftspligt, der ikke var indtrådt inden den 19. maj 1993 – afgiften har derfor ikke eksisteret i dansk ret i over 30 år.

02 Da Danmark ikke opkrævede kapitaltilførselsafgift pr. 1. januar 2006, kan overgangsadgangen i direktivets artikel 7, stk. 1, ikke aktiveres, og forbuddet i artikel 5, stk. 1, litra a, gælder ubetinget for Danmark.

03 Genindførelsesforbuddet i artikel 7, stk. 2, er en énvejsventil: ophører en medlemsstat med at opkræve afgiften efter 1. januar 2006, må den ikke genindføres – heller ikke ved en lavere sats, jf. artikel 8, stk. 2.

04 Artikel 5, stk. 1, forbyder afgifter »af nogen art« af kapitaltilførsler, af lån og ydelser i forbindelse hermed, af registrering og formaliteter inden virksomhedens påbegyndelse, af vedtægtsændringer og af omstruktureringsdispositioner efter artikel 4.

05 Artikel 5, stk. 2, rækker videre end selve kapitaltilførslen og rammer også afgifter på udfærdigelse, udstedelse, børsnotering og handel med aktier og obligationer – det klassiske stempelafgiftsområde.

06 EU-Domstolen har i C-335/22 og C-416/22 fastslået, at forbuddet i artikel 5 også omfatter stempelafgift på provisioner og formidlingsydelser i forbindelse med kapitaltilførsel og obligationsudstedelse – mellemleddets vederlag kan ikke beskattes uden om forbuddet.

07 Artikel 6 indeholder en udtømmende positivliste over, hvad der alligevel må opkræves, herunder ejerskifteafgifter og tinglysningsafgifter ved overførsel af fast ejendom til et kapitalselskab (litra b), afgifter af pant (litra d) og »afgifter i form af honorarer eller anden form for vederlag« (litra e).

08 Sondringen mellem forbudt afgift og tilladt gebyr hviler på artikel 6, stk. 1, litra e, sammenholdt med artikel 6, stk. 2: et gebyr må hverken variere efter selskabets hjemsted eller overstige, hvad der opkræves ved lignende dispositioner.

09 Den danske tinglysningsafgift ligger i vidt omfang uden for forbuddet, fordi artikel 6, stk. 1, litra b og d, udtrykkeligt hjemler den – derfor afgøres de danske § 6 a-sager på ordlyd og forarbejder, ikke på direktivkonform fortolkning.

10 Tinglysningsafgiftslovens § 6 a friholder adkomstændringer ved fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver fra den variable afgift på 0,6 pct., så der alene betales fast afgift på 1.850 kr.

11 Højesteret fastslog i BS-11607/2020-HJR (SKM2021.110.HR), at »selskaber m.v.« i § 6 a ikke må fortolkes indskrænkende – også interessentskaber og partnerselskaber er omfattet, uanset skattemæssig transparens.

12 Tinglysningsafgiften er transaktionsbaseret: afgiftspligten knytter sig til den adkomstændring, der faktisk tinglyses, ikke til de bagvedliggende civilretlige dispositioner, jf. Landsskatterettens afgørelse i 10-00279.

13 Et mellemliggende, utinglyst erhververselskab afskærer anvendelsen af omstruktureringsundtagelsen, fordi den tinglyste relation da ikke er en overdragelse mellem selskaber.

14 For tilførsel af aktiver efter § 6 a må vederlaget alene bestå i kapitalandele – kontantvederlag udelukker afgiftsnedsættelsen, hvilket er strengere end direktivets artikel 4, stk. 1, litra a, der kun kræver vederlag »i det mindste delvis« i værdipapirer.

15 Højesteret afviste i BS-31208/2025-HJR fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift efter boafgiftslovens § 29, stk. 2, når adkomsten tinglyses til et selskab ejet af gavemodtageren og ikke til gavemodtageren selv – selskabets erhvervelse er en selvstændig disposition.

§ 1 Fra dansk afgiftslov til EU-retligt forbud – områdets retlige forskydning

Kapitaltilførselsafgiften er et af de få områder, hvor en dansk afgift blev *indført* på EU-retligt påbud og siden *afskaffet* nationalt, hvorefter EU-retten skiftede rolle fra at kræve afgiften til at forbyde den.

Skattelovrådet beskriver forløbet præcist i betænkning nr. 1221/1991 om driftsomkostninger, s. 134:

> *Ved Danmarks indtræden i EF forpligtede Danmark sig til at indføre regler om kapitaltilførselsafgift i overensstemmelse med direktiv af 17. juni 1969. Direktivets formål var at sikre kapitalens fri bevægelighed mellem medlemslandene.*

Rådet uddyber på s. 135, at den tilsigtede harmonisering strandede på provenuhensyn – og at direktivet i Danmark udløste to samtidige indgreb:

> *Den optimale »harmonisering« ville således bestå i en fuldstændig ophævelse af alle afgiftsregler på dette område. Formentlig af provenumæssige grunde bestemte man i stedet at lade medlemslandene indføre ganske identiske regler om opkrævning af afgift. For Danmarks vedkommende medførte direktivet indførelsen af L 1973-284 (kapitaltilførselsafgiftsloven) og samtidig ophævelse af stempellovens § 54 om stempelafgift ved udstedelse af aktier.*

Afgiften blev udmøntet i en række bekendtgørelser og cirkulærer – bl.a. BEK nr. 334 af 14/06/1973, CIR nr. 85 af 19/05/1982 om fritagelse for afgift efter § 9, stk. 2 og senest BEK nr. 121 af 16/03/1993 – og konsolideret i LBK nr. 744 af 27/08/1992.

Afskaffelsen i 1993. Ved LOV nr. 422 af 25/06/1993 blev afgiften afskaffet. Lovens § 2 er kortfattet:

> *Lov om kapitaltilførselsafgift, jf. lovbekendtgørelse nr. 744 af 27. august 1992, ophæves.*

Efter § 4, stk. 1, har ophævelsen virkning for selskaber, hvor afgiftspligt **ikke var indtrådt inden den 19. maj 1993**; for allerede indtrådt afgiftspligt fandt opkrævnings- og strafferegelerne i lovens kapitel 4-6 fortsat anvendelse, jf. § 4, stk. 2.

Af de specielle bemærkninger til § 2 i lovforslag L 290 (1992-93) fremgår afgiftens indhold og satsen:

> *Efter de gældende bestemmelser svares kapitaltilførselsafgift med 1 pct. af værdien af indskud af enhver art, der indskydes i de afgiftspligtige selskaber m.v. Det foreslås at ophæve lov om kapitaltilførselsafgift med virkning fra og med den 19. maj 1993.*

De almindelige bemærkninger angiver formålet:

> *Ophævelse af kapitaltilførselsafgiften betyder, at stiftelsesomkostningerne for selskaber mindskes. Endvidere har ophævelsen den virkning, at udvidelse af egenkapitalen i eksisterende selskaber bliver billigere.*

Provenutabet blev anslået til ca. 450 mio. kr. årligt fra 1994. Bemærkningerne oplyser desuden, at afgiftspligten for registreringspligtige selskaber indtrådte **ved registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen** – netop det tilknytningspunkt, som direktivets artikel 5, stk. 1, litra c, i dag afskærer som afgiftsgrundlag.

At afskaffelsen var varig og nordisk forankret, bekræftes af betænkning nr. 1376/1999 om den finansielle sektor efter år 2000, s. 390:

> *Ingen af de nordiske lande har kapitaltilførselsafgift, som det er tilfældet i en række andre europæiske lande. Kapitaltilførselsafgift pålægges i forbindelse med stiftelse af et selskab eller ved en senere udvidelse af selskabskapitalen.*

Den historiske forbindelse til stempelafgiftssystemet – som direktivet afløste – er kortlagt i betænkning nr. 265/1960 om revision af stempel- og tinglysningsafgiftslovgivningen.

LOV `Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1`

§ 2 Forbuddets kerne – artikel 5's fem forbudsområder og værdipapirsporet

Det operative retsgrundlag er i dag Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter (CELEX 32008L0007), der omarbejder direktiv 69/335/EØF. Direktivet regulerer efter artikel 1 tre dispositionstyper: kapitaltilførsler til kapitalselskaber, omstruktureringsdispositioner og udstedelse af visse værdipapirer og obligationer.

Hvad er en kapitaltilførsel? Artikel 3 opregner ti dispositioner – bl.a. stiftelse (litra a), omdannelse til kapitalselskab (litra b), kapitalforhøjelse ved tilførsel af aktiver (litra c), forhøjelse ved omdannelse af overskud eller reserver (litra g) og deltagerlån, der har samme funktion som en kapitalforhøjelse (litra j). Begrebet er altså bredt og økonomisk, ikke formelt.

Selve forbuddet. Artikel 5, stk. 1 er formuleret som en ubetinget pligt:

> *Medlemsstaterne må ikke af kapitalselskaber opkræve afgifter af nogen art af følgende dispositioner:*
> *a) kapitaltilførsler*
> *b) lån eller ydelser i forbindelse med kapitaltilførsler*
> *c) registrering eller andre formaliteter inden påbegyndelse af virksomhed, som et kapitalselskab kan underkastes på grund af sin retlige form*
> *d) ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke følgende:*
> *e) de i artikel 4 omhandlede omstruktureringsdispositioner.*

Udtrykket »afgifter af nogen art« er afgørende: forbuddet er indholds- og ikke betegnelsesbestemt. Det er uden betydning, om den nationale byrde kaldes afgift, stempel, gebyr eller vederlag – det afgørende er, om den reelt rammer en af de opregnede dispositioner.

Værdipapirsporet. Artikel 5, stk. 2 rækker ud over selve kapitaltilførslen:

> *Medlemsstaterne må ikke opkræve afgifter af nogen art af:*
> *a) udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnotering, tilførsel til markedet af eller handel med aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art samt certifikater for sådanne værdipapirer, uanset hvem emittenten måtte være*
> *b) lån, herunder statsobligationer, der, uanset hvem emittenten måtte være, optages ved udstedelse af obligationer eller andre omsættelige værdipapirer eller hermed forbundne formaliteter […]*

Det er her, den klassiske grænseflade til **stempelafgift af værdipapirer** ligger – og netop det spor, EU-Domstolens nyere praksis er koncentreret om.

Omstruktureringsdispositionerne. Artikel 4 definerer, hvad der *ikke* anses for en kapitaltilførsel – og som efter artikel 5, stk. 1, litra e, samtidig er afgiftsfrit: tilførsel af alle aktiver og passiver eller af en virksomhedsgren mod vederlag, der **i det mindste delvis** udgøres af værdipapirer i det erhvervende selskab (litra a), samt erhvervelse af stemmeflertal mod vederlag delvis i værdipapirer (litra b). Denne »i det mindste delvis«-tærskel er værd at holde fast i – den danske omstruktureringsundtagelse er strengere, jf. afsnittet om tinglysningsafgiftslovens § 6 a nedenfor.

LOV

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 3

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 4, stk. 1

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1, 2

§ 3 Stand-still: Danmark kan aldrig genindføre kapitaltilførselsafgiften

Direktivet indeholder en overgangsordning for de medlemsstater, der fortsat opkrævede afgiften, da omarbejdningen blev forberedt. Artikel 7, stk. 1 bestemmer:

> *Uanset artikel 5, stk. 1, litra a), må en medlemsstat, som pr. 1. januar 2006 opkrævede afgift af kapitaltilførsler til kapitalselskaber, i det følgende benævnt »kapitaltilførselsafgift«, fortsætte hermed forudsat at den opfylder artikel 8-14.*

Dette er en **snæver, historisk betinget adgang**. Den kan kun aktiveres af en stat, der faktisk opkrævede afgiften på skæringsdagen. Danmark afskaffede afgiften i 1993 – over tolv år før skæringsdagen – og opfylder derfor ikke betingelsen. For Danmark gælder hovedreglen i artikel 5, stk. 1, litra a, ubetinget.

At adgangen er en **énvejsventil**, følger af artikel 7, stk. 2:

> *Ophører en medlemsstat på et hvilket som helst tidspunkt efter den 1. januar 2006 med at opkræve kapitaltilførselsafgift, må den ikke genindføre den.*

Samme mekanik gentages for delområder i artikel 7, stk. 3 (tilførsler efter artikel 3, litra g-j), stk. 4 (filialers anlægs- og driftskapital) og stk. 5 (fritagelser efter artikel 13). Også satsen er omfattet af spærrevirkningen: efter artikel 8, stk. 2 må en stat, der nedsætter satsen, ikke genindføre en højere, og efter artikel 8, stk. 3 må satsen »under ingen omstændigheder« overstige 1 pct. – netop den sats, Danmark opkrævede indtil 1993.

EU-Domstolen har anvendt denne logik i **C-373/18**, der efter sin overskrift angår forbuddet mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse. Afgørelsen illustrerer det centrale: en midlertidig fritagelse er ikke et depot, staten kan hente afgiften tilbage fra. Har afgiften først sluppet sit tag i en dispositionstype, er tabet af afgiftskompetence definitivt.

Metodisk parallel. Stand-still-klausuler kendes også uden for dette direktiv, og Højesteret har vist, hvordan de håndteres. I BS-8270/2022-HJR forelagde Højesteret spørgsmål for EU-Domstolen om rækkevidden af stand-still-klausulen i associeringsaftalen med Tyrkiet. Sagen angår et **andet regelsæt** og har intet med kapitaltilførsel at gøre, men den er metodisk instruktiv: Højesteret forelagde, fordi det var uafklaret, om den nationale regel overhovedet faldt ind under klausulens **anvendelsesområde** – og først derefter, om en skærpelse kunne retfærdiggøres. Samme totrinsprøve gælder her: falder byrden inden for artikel 5's anvendelsesområde, og er den i så fald reddet af en undtagelse i artikel 6? Se videre under præjudicielle forelæggelser for EU-Domstolen.

LOV Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 7, stk. 1-5

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 8, stk. 2, 3

PRAKSIS **Højesteret** · Forelæggelse for EU-Domstolen om standstill-klausulen i associeringsaftalen med Tyrkiet i relation til skærpede krav for tidsubegrænset opholdstilladelse 06.06.2023

EU-Domstolen · EU-domstolens forbud mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse 31.01.2019

§ 4 Artikel 6 – positivlisten over tilladte afgifter og grænsen til vederlagsgebyret

Forbuddet i artikel 5 står ikke alene. Artikel 6, stk. 1 opregner, hvad medlemsstaterne **uanset** artikel 5 må opkræve:

> *a) afgifter på overdragelse af værdipapirer opkrævet efter fast eller variabel takst*
> *b) ejerskifteafgifter, herunder tinglysningsafgifter, ved overførsel af erhvervsvirksomheder eller fast ejendom beliggende inden for deres område til et kapitalselskab*
> *c) ejerskifteafgifter af tilførsel af aktiver af enhver art til et kapitalselskab, hvis der for tilførslen af sådanne aktiver ydes et vederlag i form af andre værdier end selskabsandele*
> *d) afgifter af stiftelse, tinglysning eller aflysning af pant og andre rettigheder i fast ejendom*
> *e) afgifter i form af honorarer eller anden form for vederlag*
> *f) merværdiafgift.*

Listen er **udtømmende**. Ligger en byrde inden for artikel 5's anvendelsesområde og kan den ikke henføres til et af litraerne i artikel 6, er den forbudt.

Vederlagsgebyret – litra e. Det er her, sondringen mellem en forbudt afgift og et lovligt gebyr har sit tekstlige hjemsted. Direktivet accepterer, at staten får dækket sine omkostninger ved en ydelse, men ikke at en fiskal byrde forklædes som gebyr. To indbyggede spærrer skærper prøvelsen, jf. artikel 6, stk. 2:

> *De i stk. 1, litra b)-e), nævnte skatter og afgifter må ikke variere efter, om sædet for den reelle ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for kapitalselskabet er beliggende på området for den medlemsstat, der opkræver skatten eller afgiften. Disse skatter og afgifter må ikke være højere end dem, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner.*

Heraf udledes to prøvelsespunkter for ethvert dansk gebyr i selskabsregistreringssammenhæng:

- **Diskriminationstesten:** gebyret må ikke afhænge af, om selskabet er hjemmehørende her eller i en anden medlemsstat.
- **Ækvivalenstesten:** gebyret må ikke overstige, hvad der opkræves ved lignende dispositioner.

Hertil kommer den strukturelle indikator, som følger af sammenhængen mellem litra e og artikel 5, stk. 1, litra c: et beløb, der **beregnes som en procentdel af den tegnede kapital**, kan efter sin natur ikke være et honorar eller vederlag for en registreringsydelse – omkostningen ved at registrere et selskab varierer ikke med kapitalens størrelse. Et gebyr, der skalerer med kapitalen, har derfor karakter af en afgift af kapitaltilførslen og rammes af artikel 5, stk. 1, litra c. Omvendt er et beløb, der er fastsat med udgangspunkt i myndighedens faktiske omkostninger ved ydelsen, et vederlag i litra e's forstand og dermed lovligt.

Denne struktur forklarer også, hvorfor det danske afgiftssystem ser ud, som det gør: den **faste** tinglysningsafgift på 1.850 kr. efter tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 1 og § 6 a er beløbsfastsat og kapitaluafhængig, mens den **variable** afgift på 0,6 pct. efter § 4, stk. 1 alene rammer ejerskifte af fast ejendom – som artikel 6, stk. 1, litra b, udtrykkeligt hjemler.

LOV Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1, 2
Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1 Tinglysningsafgiftsloven § 6a
Tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1

§ 5 Stempelafgift på formidling og provisioner – EU-Domstolens nyere praksis om artikel 5

Tyngden i EU-Domstolens nyere praksis om direktiv 2008/7/EF ligger på **artikel 5's rækkevidde over for afledte ydelser** – altså om en medlemsstat kan beskatte mellemleddets vederlag, når selve kapitaltilførslen eller obligationsudstedelsen er afgiftsfri.

Domstolen afgjorde to sager samme dag, den 19. juli 2023, begge ved kendelse – et signal om, at svaret fulgte tilstrækkeligt klart af eksisterende praksis:

Sag	Dato	Genstand	Påberåbt bestemmelse
C-335/22	19.07.2023	Stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekammerbeviser	Direktiv 2008/7/EF art. 5
C-416/22	19.07.2023	Stempelafgift på formidlingsydelser ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse	Direktiv 2008/7/EF art. 5

Begge sager angår **stempelafgift på det vederlag, en finansiel formidler oppebærer** for at placere nyudstedte værdipapirer. Fællesnævneren er, at forbuddet ikke lader sig omgå ved at flytte afgiftens objekt fra selve udstedelsen til den ydelse, der gør udstedelsen mulig. Det harmonerer med direktivets ordlyd på to punkter:

- Artikel 5, stk. 1, litra b forbyder udtrykkeligt afgifter af »lån **eller ydelser** i forbindelse med kapitaltilførsler«.
- Artikel 5, stk. 2, litra b omfatter lån optaget ved udstedelse af obligationer »eller hermed forbundne **formaliteter**«.

Forbuddet rækker altså til de transaktionsnære ydelser, ikke blot til den centrale disposition. For danske forhold er pointen, at en afgift eller et gebyr på fx emissionsbistand, prospektbehandling eller optagelse til handel skal prøves mod artikel 5, stk. 2 – og at det ikke er nok, at Danmark ikke opkræver afgift af selve udstedelsen.

Den tilstødende disciplin. I dommen i **C-420/23** af 20. juni 2024 behandlede Domstolen en hindring for fritagelse for stempelafgift ved grænseoverskridende koncerninterne lån. Sagen er efter sin karakter afgjort i lyset af de **frie kapitalbevægelser** snarere end direktivets artikel 5, og den illustrerer en vigtig afgrænsning: falder en afgift uden for direktivets anvendelsesområde – fx fordi lånet ikke har karakter af kapitaltilførsel efter artikel 3, litra i og j – er slaget ikke tabt. Den nationale regel skal fortsat bestå prøven efter traktatens regler om fri bevægelighed, jf. TEUF artikel 63, navnlig hvis fritagelsen kun gives ved rent interne transaktioner.

De to spor bør derfor prøves i rækkefølge: **først** direktivets artikel 5 (er byrden overhovedet tilladt?), **dernæst** – hvis direktivet ikke rækker – de frie kapitalbevægelser (er byrden diskriminerende eller restriktiv?).

LOV Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 3
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1, 2

PRAKSIS
- **EU-Domstolen** · Frie kapitalbevægelser: Hindring af fritagelse for stempelafgift ved grænseoverskridende koncerninterne lån — 20.06.2024
- **EU-Domstolen** · Forbud mod stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekammerbeviser — 19.07.2023
- **EU-Domstolen** · Forbud mod stempelafgift på formidlingsydelser ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse — 19.07.2023

§ 6 Hvorfor den danske tinglysningsafgift overlever forbuddet

En nærliggende – men forkert – slutning er, at direktivet skulle fritage enhver afgift, der udløses i forbindelse med en selskabsstiftelse eller omstrukturering. Det gør det ikke. Direktivet friholder **selve kapitaltilførslen**, men overlader udtrykkeligt ejerskifte- og panteafgifterne til medlemsstaterne.

To litraer i artikel 6, stk. 1 er afgørende for dansk ret:

- **Litra b** tillader »ejerskifteafgifter, **herunder tinglysningsafgifter**, ved overførsel af erhvervsvirksomheder eller fast ejendom beliggende inden for deres område **til et kapitalselskab**«. Det er præcis den situation, tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1 rammer, når fast ejendom apportindskydes i et selskab.
- **Litra d** tillader »afgifter af stiftelse, tinglysning eller aflysning af **pant** og andre rettigheder i fast ejendom« – dvs. pantafgiften efter tinglysningsafgiftslovens § 1, nr. 2.

Hertil kommer **litra c**, der tillader ejerskifteafgifter af tilførsel af aktiver, »hvis der for tilførslen af sådanne aktiver ydes et vederlag i form af **andre værdier end selskabsandele**«. Denne bestemmelse er nøglen til at forstå den danske sondring: så snart vederlaget ikke er kapitalandele, er dispositionen ikke længere beskyttet mod ejerskifteafgift.

Den praktiske konsekvens. Fordi direktivet selv hjemler tinglysningsafgiften på disse punkter, er der ikke meget for et direktivargument at gribe fat i, når en dansk skatteyder bestrider tinglysningsafgift ved en omstrukturering. Det afspejles i praksis: de danske tvister om afgiftsfritagelse ved fusion, spaltning, omdannelse og tilførsel af aktiver afgøres konsekvent på **ordlyd, forarbejder og systematik i tinglysningsafgiftsloven** – ikke ved direktivkonform fortolkning. Se fx 10-00279, 21-0018697 og 14-3417587.

Det reelle EU-retlige tryk på tinglysningsafgiften ligger derfor et andet sted, nemlig i **artikel 6, stk. 2's** to spærrer: afgiften må ikke variere efter selskabets hjemsted, og den må ikke være højere end ved lignende dispositioner. Så længe tinglysningsafgiften opkræves ensartet af danske og udenlandske selskaber og efter samme takst som ved andre ejerskifter, holder den.

Denne praksisoversigt dækker ikke den almindelige tinglysningsafgift på fast ejendom og pant uden for kapitaltilførselskonteksten.

LOV
- Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1, 2
- Tinglysningsafgiftsloven § 1
- Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende opfyldelse af betingelserne for afgiftsfritagelse i Tinglysningsafgiftsloven § 6 a — 30.08.2023
- **Landsskatteretten** · Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening — 14.12.2017
- **Landsskatteretten** · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion — 28.05.2010

§ 7 Omstruktureringsundtagelsen i dansk ret – tinglysningsafgiftslovens § 6 a

Den danske pendant til direktivets artikel 5, stk. 1, litra e, jf. artikel 4, er tinglysningsafgiftslovens § 6 a:

> *For tinglysning af adkomstændringer ved selskaber m.v.s fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber udgør afgiften 1.850 kr. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring om, at ændringen er omfattet af 1. pkt.*

Bestemmelsen indebærer, at de nævnte transaktioner **ikke anses for ejerskifte** i afgiftsmæssig forstand, og at den variable afgift på 0,6 pct. efter § 4, stk. 1 dermed ikke udløses. Bestemmelsen blev indsat ved reformen om digital tinglysning i 2006 og har siden alene fået satsen indekseret – senest til 1.850 kr. med virkning fra 1. januar 2023.

»Selskaber m.v.« fortolkes ikke indskrænkende. Det centrale præjudikat er Højesterets dom af 2. februar 2021, BS-11607/2020-HJR (SKM2021.110.HR), om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab. Dommens bærende præmis er gengivet i Skatterådets afgørelse SKM2021.465.SR:

> *[...] efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (X I/S) og det modtagende selskab (Y P/S) måtte anses for omfattet af begrebet »selskaber m.v.«, og at det derfor ville kræve en indskrænkende fortolkning af § 6 a at komme til det resultat, at den foreliggende transaktion ikke var omfattet af bestemmelsen.*

Dommen underkendte hidtidig praksis og fastslog, at også skattemæssigt transparente enheder er omfattet, uanset at de ikke kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskatteloven. Linjen er siden konsolideret:

Afgørelse	Dato	Enhed/transaktion	Resultat
BS-11607/2020-HJR	02.02.2021	I/S → P/S, tilførsel af aktiver	Omfattet af § 6 a
SKM2021.465.SR	07.09.2021	a.m.b.a. → forening, omdannelse	Omfattet – fast afgift
SKM2023.30.SR	19.01.2023	Overførsel af aktiver mellem I/S'er	Behandlet efter § 6 a
SKM2024.128.SR	05.03.2024	Fusion og opløsning af K/S	Behandlet efter § 6 a
SKM2026.244.SR	26.05.2026	Personlig ejendomsvirksomhed → I/S	Omfattet – 1.850 kr.

Vederlagsbetingelsen – strengere end direktivet. Skattestyrelsen sammenfatter betingelserne i Den juridiske vejledning, afsnit E.B.3.1.5.6 om tilførsel af aktiver. Tilførsel af aktiver er omfattet af § 6 a, når et selskab **uden at være opløst** tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab **mod at få tildelt aktier m.v. i det modtagende selskabs kapital**. Hertil kommer:

> *For tilførsel af aktiver efter § 6a er det en betingelse, at der ikke må ydes kontant vederlag, og at vederlaget alene skal bestå i aktier m.v. i det modtagende selskab.*

Her opstår en reel – og analytisk vigtig – **divergens**: direktivets artikel 4, stk. 1, litra a kræver kun, at vederlaget »i det mindste delvis« udgøres af værdipapirer, mens § 6 a kræver, at vederlaget **udelukkende** er kapitalandele.

Divergensen er imidlertid uden konsekvens for direktivets overholdelse, netop fordi artikel 6, stk. 1, litra c selvstændigt tillader ejerskifteafgift, når der ydes vederlag i andre værdier end selskabsandele. Danmark udnytter altså blot sin hjemmel fuldt ud.

Det transaktionsbaserede princip. Afgiften knytter sig til den adkomstændring, der **faktisk tinglyses** – ikke til de bagvedliggende dispositioner. I 10-00279 var ejendommene forud for tinglysningen utinglyst overdraget til et mellemliggende selskab som apportindskud, hvorefter adkomsten blev tinglyst direkte fra en fysisk person til det modtagende selskab. Landsskatteretten henviste til forarbejderne til tinglysningsafgiftsloven (L 208) om, at afgiften skulle være transaktionsbaseret og enkel at administrere og kontrollere, og fandt, at fritagelsen ikke fandt anvendelse: i den **tinglyste relation** forelå hverken fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver mellem selskaber, og det mellemliggende selskab havde aldrig haft tinglyst adkomst.

Samme mønster går igen i 14-3417587 (omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening – ejerskifte mellem to selvstændige retssubjekter, variabel afgift), 18-0003492 (ejerskifte ved selskabsspaltning), 16-0484264 (konkursbo til almennyttigt boligselskab), 21-0018697 og 09-00459 (navneændring efter fusion af boligselskaber).

Selskabets selvstændighed som retssubjekt slår også igennem uden for omstruktureringstilfældene. I 23-0022963 udtalte Landsskatteretten:

> *Eftersom anpartsselskabet [virksomhed1] ApS er en juridisk person, og dermed et selvstændigt retssubjekt, finder Landsskatteretten, at tinglysningen ikke er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 10, stk. 1, nr. 2. Det forhold, at klageren, efter det af repræsentanten oplyste, arvede sin afdøde ægtefælles anparter i [virksomhed1] ApS, kan ikke føre til et andet resultat.*

LOV

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 4, stk. 1

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1

Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1

Tinglysningsafgiftsloven § 6a

Tinglysningsafgiftsloven § 10, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	21.01.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende opfyldelse af betingelserne for afgiftsfritagelse i Tinglysningsafgiftsloven § 6 a	30.08.2023
Landsskatteretten · Opkrævning af variabel tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme fra konkursbo til nyt almennyttigt boligselskab	12.10.2020
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved ejerskifte i forbindelse med selskabsspaltning og erhvervsmæssig anvendelse	19.08.2020
Landsskatteretten · Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14.12.2017
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	28.05.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om tinglysningsafgift ved navneændring efter fusion af boligselskaber	14.07.2009
Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	26.05.2026
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	05.03.2024
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber	19.01.2023

Skatterådet · Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening 07.09.2021

§ 8 Selskabet som selvstændigt afgiftssubjekt – BS-31208/2025-HJR om gaveafgift og tinglysningsafgift

Højesterets dom af 2. februar 2026 i BS-31208/2025-HJR angår ikke kapitaltilførselsforbuddet, men den er medtaget her, fordi den skarpt illustrerer den **grænsedragning mellem selskabet og dets ejer**, som hele direktivets systematik hviler på.

Sagen udsprang af et generationsskifte: forældrene overdrog en ideel andel af virksomheden til sønnen gennem et kommanditselskab, hvor sønnen blev kommanditist med 90 pct. af ejerandelene. K/S'et fik i januar 2020 tinglyst adkomst til syv faste ejendomme, og spørgsmålet var, om den variable del af tinglysningsafgiften kunne fratrækkes i gaveafgiften efter boafgiftslovens § 29, stk. 2, der tillader fradrag for tinglysningsafgift betalt »af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse«.

Højesteret afviste fradraget efter en samlet vurdering af ordlyd, forarbejder og formål:

- Bestemmelsen forudsætter en **direkte ejendomsoverdragelse fra giver til modtager**, og tinglysningsafgiften skal være betalt ved tinglysning af **gavemodtagerens** adkomst.
- Der kan ikke gives fradrag for afgift betalt, når en **tredjemand – herunder et selskab ejet af modtageren** – får tinglyst adkomst.
- Der forelå ingen ulovlig dobbeltbeskatning: gaven til sønnen bestod i kommanditandele og udløste i sig selv ingen tinglysningsafgift. Afgiften blev udløst af **selskabets uafhængige erhvervelse** af ejendommene.
- Hverken lighedsgrundsætningen eller forventningsprincippet kunne føre til et andet resultat.

Højesteret stadfæstede dermed landsrettens dom i BS-25987/2023-OLR, der havde nægtet fradraget med samme begrundelse. Underinstansen – Landsskatteretten – havde nået samme resultat i 20-0101719, og linjen er fulgt op i 24-0054457 om gaveoverdragelse til et interessentskab.

Relevansen for kapitaltilførselsforbuddet. Dommens bærende tanke – at selskabets erhvervelse er en **selvstændig disposition**, der ikke kan identificeres med ejerens – er den samme, der bærer direktivet. Direktivets forbud i artikel 5 er rettet mod afgifter, som medlemsstaterne opkræver **af kapitalselskaber** af kapitaltilførsler til selskabet. Når afgiften derimod udløses af selskabets erhvervelse af fast ejendom, er man ovre i artikel 6, stk. 1, litra b, hvor ejerskifte- og tinglysningsafgifter udtrykkeligt er tilladt – også når overførslen sker netop »til et kapitalselskab«.

De gaveafgiftsretlige aspekter af generationsskiftet behandles nærmere under generationsskifte og gaveafgift og arvebeskatning.

LOV Boafgiftsloven § 29, stk. 2

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab 02.02.2026

Landsretten · Fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager 23.06.2025

Landsskatteretten · Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab 29.04.2025

Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendomme til kommanditselskab 03.06.2022

§ 9 Prøvelsesrækkefølgen – sådan testes en dansk afgift eller et gebyr mod forbuddet

Praksis og direktivets systematik lader sig sammenfatte i en fast prøvelsesrækkefølge. Rækkefølgen er ikke ligegyldig: hvert trin forudsætter, at det foregående er besvaret bekræftende.

1. Er modtageren et kapitalselskab? Artikel 2 definerer begrebet bredt – de i bilag I anførte selskabsformer, enheder med børsomsættelige andele, samt efter stk. 2 »alle andre selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål«. Medlemsstaterne kan dog efter artikel 9 vælge ikke at behandle stk. 2-enhederne som kapitalselskaber.

2. Er dispositionen omfattet af artikel 3 eller artikel 5, stk. 2? Er der tale om en kapitaltilførsel (stiftelse, kapitalforhøjelse, omdannelse, deltagerlån med kapitalfunktion m.v.), en omstruktureringsdisposition efter artikel 4, eller en udstedelses-/handelsdisposition efter artikel 5, stk. 2?

3. Rammer byrden dispositionen – uanset betegnelse? Artikel 5 forbyder »afgifter af nogen art«. Prøven er materiel. Et beløb, der beregnes som en **procentdel af den tegnede kapital**, er efter sin natur ikke et vederlag for en ydelse.

4. Er byrden reddet af artikel 6? Artikel 6, stk. 1 er en udtømmende positivliste – værdipapiroverdragelsesafgift (litra a), ejerskifte- og tinglysningsafgift ved overførsel af fast ejendom til selskabet (litra b), ejerskifteafgift ved vederlag i andet end selskabsandele (litra c), panteafgifter (litra d), honorarer og vederlag (litra e) og moms (litra f).

5. Består byrden artikel 6, stk. 2's dobbelttest? Den må hverken variere efter selskabets hjemsted eller overstige, hvad der opkræves ved lignende dispositioner.

6. Er stand-still overtrådt? For Danmark er dette trin kategorisk. Afgiften blev afskaffet ved LOV nr. 422 af 25/06/1993, og Danmark opkrævede den derfor ikke pr. 1. januar 2006. Overgangsadgangen i artikel 7, stk. 1 kan aldrig aktiveres, og en genindførelse – uanset sats eller betegnelse – vil være udelukket, jf. **C-373/18** om forbuddet mod at genindføre kapitalafgift efter en periode med fritagelse.

Konsekvensen af en forbudt opkrævning. Forbuddet i artikel 5 er formuleret som en ubetinget og præcis pligt – »må ikke […] opkræve afgifter af nogen art« – uden forbehold for national gennemførelse. En dansk afgift eller et gebyr, der falder inden for forbuddet uden at kunne henføres til artikel 6, mangler derfor hjemmel, og det opkrævede beløb er som udgangspunkt betalt med urette. Selve tilbagesøgningen – genoptagelsesadgang, frister og forrentning – afvikles ad de almindelige nationale kanaler i skatteforvaltningsloven og afgiftslovgivningen; se nærmere under genoptagelse i skatteretten. Bindende svar om afgiftsspørgsmål behandles under bindende svar fra Skatterådet.

Samlet vurdering. Området er kendetegnet ved en markant asymmetri. Det EU-retlige forbud er absolut på sit kerneområde – Danmark kan ikke genindføre kapitaltilførselsafgiften, og kan ikke beskatte hverken selskabsstiftelse, kapitalforhøjelse, registrering, vedtægtsændring eller aktie- og obligationsudstedelse, heller ikke gennem afgift på de formidlingsydelser, der muliggør udstedelsen, jf. **C-335/22** og **C-416/22**. Men

netop fordi artikel 6 udtrykkeligt friholder tinglysnings- og ejerskifteafgifter samt omkostningsbestemte vederlag, har forbuddet i praksis begrænset gennemslag i de danske sager: tyngden af dansk praksis handler om tinglysningsafgiftslovens § 6 a og afgøres på nationale fortolkningsprincipper – med Højesterets dom i BS-11607/2020-HJR som det bærende præjudikat om, at »selskaber m.v.« ikke fortolkes indskrænkende.

LOV
- Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 2, stk. 1, 2
- Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1, 2
- Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1, 2
- Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 7, stk. 1, 2
- Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 9
- Tinglysningsafgiftsloven § 6a

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
EU-Domstolen · Forbud mod stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekammerbeviser	19.07.2023
EU-Domstolen · Forbud mod stempelafgift på formidlingsydelser ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse	19.07.2023
EU-Domstolen · EU-domstolens forbud mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse	31.01.2019

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Boafgiftsloven § 29	stk. 2
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 4	stk. 1
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5	stk. 1, 2
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6	stk. 1
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 7	stk. 1, 2
Tinglysningsafgiftsloven § 4	stk. 1
Tinglysningsafgiftsloven § 6a	

MATERIALE Citerede afgørelser

21 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

02.02.2026	Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab	31208-2025
06.06.2023	Forelæggelse for EU-Domstolen om standstill-klausulen i associeringsaftalen med Tyrkiet i relation til skærpede krav for tidsubegrænset opholdstilladelse	bs-8270-2022-hjr
02.02.2021	Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	bs-11607-2020-hjr

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 4

20.06.2024	Frie kapitalbevægelser: Hindring af fritagelse for stempelafgift ved grænseoverskridende koncerninterne lån	C-420/23

19.07.2023	Forbud mod stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekammerbeviser	C-335/22
19.07.2023	Forbud mod stempelafgift på formidlingsydelser ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse	C-416/22
31.01.2019	EU-domstolens forbud mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse	C-373/18

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

23.06.2025	Fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager	9863-11540

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 9

29.04.2025	Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	24-0054457
21.01.2025	Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	23-0022963
30.08.2023	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende opfyldelse af betingelserne for afgiftsfritagelse i Tinglysningsafgiftsloven § 6 a	21-0018697
03.06.2022	Nægtet fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendomme til kommanditselskab	20-0101719
12.10.2020	Opkrævning af variabel tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme fra konkursbo til nyt almennyttigt boligselskab	16-0484264
19.08.2020	Tinglysningsafgift ved ejerskifte i forbindelse med selskabsspaltning og erhvervsmæssig anvendelse	18-0003492
14.12.2017	Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14-3417587
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	10-00279
14.07.2009	Landsskatteretten om tinglysningsafgift ved navneændring efter fusion af boligselskaber	09-00459

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

26.05.2026	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	25-6182368
05.03.2024	Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	23-1399273
19.01.2023	Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber	21-1236409
07.09.2021	Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening	21-0319174

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Driftsomkostninger – Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf

nr. 1221 · 1991 · Skatteministeriet

Den finansielle sektor efter år 2000

nr. 1376 · 1999 · Økonomiministeriet

Betænkning vedrørende revision af stempel- og tinglysningsafgiftslovgivningen

nr. 265 · 1960 · Finansministeriet

06 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over forsikringsafgift (skadesforsikringsafgiftsloven)

Afgiftspligtens rækkevidde, skadesforsikringsbegrebet og fritagelserne i Skatterådets praksis

Version 2 Opdateret 16. jul. 2026 10 afgørelser · 2008–2025 Læs online

INTRODUKTION

Skadesforsikringsafgiften er en løbende præmieafgift på 1,1 pct., der siden 1. januar 2013 har afløst den dokumentbaserede stempelafgift på forsikringspolicer. Praksis er næsten udelukkende administrativ og domineret af Skatterådets bindende svar, hvor de tilbagevendende stridspunkter er skadesforsikringsbegrebets afgrænsning via forsikringsklassebilaget, præmiebegrebet i trepartsforhold og rækkevidden af fritagelseskataloget i § 4. Efter lovændringen med virkning fra 1. juli 2015 er det alene bilagets kategorisering – ikke udbyderens status – der afgør afgiftspligten, hvilket vendte op og ned på retstilstanden for vejhjælpsabonnementer. Sideløbende gælder to ældre og strukturelt anderledes forsikringsafgifter, lystfartøjsforsikringsafgiften og motoransvarsforsikringsafgiften, med hver deres tvistemønstre.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kriterierne i skadesforsikringsafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-3, er alternative og ikke kumulative – afgiftspligt indtræder, når blot ét af dem er opfyldt.

02 Er risikoen placeret i et andet EØS-land, er præmien ikke afgiftspligtig i Danmark, uanset hvor aftalen er indgået.

03 Efter lovændringen med virkning fra 1. juli 2015 afgøres skadesforsikringsbegrebet alene af forsikringsklassebilagets kategorisering – ikke af, om udbyderen er et forsikringsselskab, og ikke af særreglerne om tilladelse i lov om finansiel virksomhed.

04 Vejhjælpsabonnementer er afgiftspligtig assistance (forsikringsklasse 18), også når de udbydes af virksomheder, der er undtaget fra kravet om tilladelse til at drive forsikringsvirksomhed.

05 Assistancebegrebet forudsætter, at ydelsen leveres i forbindelse med skader; abonnement på snerydning falder derfor uden for.

06 Afgiftssubjektet er alene den virksomhed, der påtager sig forsikringsrisikoen – forsikringsagenter er hverken afgiftspligtige eller registreringspligtige.

07 Afgiftsgrundlaget er det vederlag, forsikringsselskabet modtager for at overtage risikoen; en agents selvstændigt fastsatte avance oven på præmien indgår ikke.

08 Værnsreglen i § 3, stk. 2, sætter et minimumsafgiftsgrundlag svarende til markedsprisen, når forsikringen har sammenhæng med en anden aftale eller indgås mellem parter i interessefællesskab – også når forsikringen udbydes »gratis«.

09 En momsmæssig fordeling af vederlag kan ikke lægges til grund for afgiftsgrundlaget efter § 3, stk. 2, og omvendt.

10 Fritagelsen for transportforsikring omfatter ikke kun varer under forsendelse, men også fragtføreres og speditørers ansvarsforsikringer.

11 Modregning i afgiftsgrundlaget for tilbagebetalt præmie forudsætter, at præmien inklusive afgiften faktisk er tilbagebetalt til forsikringstageren, og at det er den afgiftspligtige selv, der har foretaget tilbagebetalingen.

12 Et fartøj er ikke et lystfartøj, når det er konstrueret som erhvervsfartøj og udelukkende anvendes til kulturhistorisk bevaring; kontingent- og gebyrfinansieret klubsejlads gør derimod ikke anvendelsen erhvervsmæssig.

13 Motoransvarsforsikringsafgiften er en præmieafgift med en minimumsafgift beregnet ud fra udbetalte erstatninger, hvilket forudsætter et særskilt erstatningsregnskab.

§ 1 Fra stempelafgift på dokumenter til løbende præmieafgift – 2013-reformen

Skadesforsikringsafgiften er resultatet af en bevidst strukturreform. Indtil 1. januar 2013 blev afgiften opkrævet efter stempelafgiftsloven som en **dokumentafgift**, der udløstes ved policens udstedelse. **Betænkning nr. 1364/1998 fra Stempeludvalget** havde allerede anbefalet en afvikling af stempelloven – udvalget beskrev afgiften som knyttet til »et underskrevet dokument« med en beregning, parterne selv foretog, og som kun blev kontrolleret, hvis dokumentet passerede en anholdelsespligtig myndighed. Efter 1999-revisionen var stempelafgiftsloven reelt reduceret til en ren afgift på skadesforsikring.

Med lovforslag L 172 (2011-12) blev dokumentafgiften afskaffet og erstattet af en løbende præmieafgift ved **lov nr. 551 af 18. juni 2012**. De almindelige bemærkninger angiver formålet:

> *Reglerne i stempelafgiftsloven er forældede og unødigt komplicerede. Men den væsentligste fordel ved at gå over til en løbende præmieafgift er, at afgiften dermed ikke på samme måde som stempelafgiften virker hæmmende for konkurrencen på forsikringsmarkedet. I stedet for at forsikringstageren skal betale en relativt høj stempelafgift ved tegningen af en forsikring, bliver afgiftsbelastningen fordelt på den løbende præmie. Dermed hæmmer afgiften ikke incitamentet til at skifte forsikring, hvis forsikringstageren kan opnå en lavere præmie i et andet forsikringsselskab.*

Reformen erstattede stempelafgiftens valgfrie beregningsgrundlag – 29 øre pr. 5.000 kr. forsikringssum **eller** 14 pct. af årspræmien – med én sats på 1,1 pct., jf. skadesforsikringsafgiftsloven § 2. Samtidig bortfaldt

»forskelsstemplingen«, de faste afgifter på genforsikringspolicer (50 kr.) og generalpolicer (5 kr.) samt loftet på 8 kr. for lovpligtige motoransvarsforsikringer. Provenumæssigt blev satsen fastsat, så indtægten efter tilbageløb steg fra ca. 250 mio. kr. til ca. 350 mio. kr. årligt – hvoraf halvdelen af stigningen ifølge bemærkningerne alene skyldtes en oprydning i »forkert forsikringspraksis« for kombinerede forsikringer, hvor der kun var stemplet af en delpræmie.

Den gamle retstilstands kompleksitet illustreres af SKM2008.173.SR, hvor Skatterådet måtte tage stilling til stemplingen af en købsforsikring med en løbende skiftende kundepulje. Rådet fastslog, at aftalen ikke var en fællespolice, at stemplingen skulle ske på grundlag af den til enhver tid værende pulje med forskelsstempling ved forøgelser, og at et skøn over forsikringssummen ikke måtte baseres på skadesfrekvens:

> *Skadesfrekvensen er ikke udtryk for selskabets maksimale juridiske forpligtelse.*

Netop den type afgrænsningsproblemer var reformens anledning. Bemærk dog, at rammeaftaler (generalpolicer) fortsat er omfattet af hovedreglen: betales der vederlag ved tegning af en generalpolice, er dette vederlag afgiftspligtigt, ligesom præmierne for de enkelte risici, der efterfølgende anmeldes under aftalen.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Stempelafgift af købsforsikring med dynamisk kundepulje 20.02.2008

§ 2 Afgiftspligtens stedlige rækkevidde: indgåelsesland, risikoplacering og EØS-undtagelsen

Skadesforsikringsafgiftslovens § 1, stk. 1 opregner tre selvstændige tilknytningsmomenter:

Nr.	Tilknytningsmoment
1	Forsikringsaftalen er **indgået her i landet**
2	Den forsikrede **risiko er placeret her i landet**, uanset hvor aftalen er indgået
3	**Parterne er hjemmehørende her i landet**, medmindre ingen del af præmien skal betales her i landet

Kriterierne er **alternative, ikke kumulative**. Det blev udtrykkeligt præciseret ved en ændring af § 1, stk. 1, nr. 2, gennemført ved **lov nr. 1532 af 27. december 2014** med virkning fra 1. juli 2015. Forarbejderne til ændringen er ganske korte, men utvetydige:

> *Der er tale om en teknisk præcisering af den eksisterende formulering i § 1, stk. 1, nr. 2. Bestemmelserne i stk. 1, nr. 1-3, er ikke kumulative kriterier, hvilket præciseres med nærværende ændring fra ordet »og« til ordet »eller«.*

Hvad der ligger i »indgået her i landet«, fremgår ikke af lovteksten, men af de oprindelige bemærkninger til § 1. Der er tale om en aftale om skadesforsikring, som forsikringstageren har indgået med enten et forsikringsselskab etableret her i landet, en filial af et udenlandsk forsikringsselskab etableret her i landet, eller en forsikringsformidler etableret her i landet, som formidler forsikringen for danske eller udenlandske forsikringsselskaber.

Det praktisk vigtigste er dog **undtagelsen** i § 1, stk. 2, der er en videreførelse af stempelafgiftsloven og modificerer nr. 1. Forarbejderne opsummerer samspillet præcist:

> *Der er således afgiftspligt af de forsikringsaftaler, hvor risikoen er placeret her i landet, samt de forsikringsaftaler, som er indgået her i landet, og hvor risikoen er placeret i et land, som ikke er omfattet af EØS. Der er derimod ikke afgiftspligt efter § 1, stk. 1, i de situationer, hvor forsikringsaftalen er indgået med en forsikringsvirksomhed, der er beliggende i Danmark, men hvor risikoen er placeret i et andet EØS-land.*

Den konstruktion er EU-retligt bundet. Bestemmelsen hviler efter forarbejderne på **Rådets direktiv 92/49/EØF, artikel 46**, hvorefter forsikringsaftaler udelukkende må pålægges afgift i det land, hvor risikoen består (»risikolandet«). Risikolandet fastlægges efter **direktiv 88/357/EØF, artikel 2, litra d**, som forarbejderne gengiver:

- den medlemsstat, hvor **genstanden befinder sig**, når forsikringen dækker fast ejendom eller fast ejendom og indbo, i det omfang indboet er dækket af samme police,
- den medlemsstat, hvor **registreringen er sket**, når forsikringen dækker transportmidler af enhver art,
- den medlemsstat, hvor **forsikringstageren har indgået aftalen**, ved aftaler med en varighed på højst fire måneder om risici i forbindelse med rejser eller ferie, uanset forsikringsklasse,
- den medlemsstat, hvor **forsikringstageren har sin sædvanlige bopæl** – eller for juridiske personer den medlemsstat, hvor den forsikrede virksomhed er beliggende – i alle øvrige tilfælde.

Begge direktiver er siden afløst af Solvens II-direktivet, men den risikolandsbaserede kompetencefordeling, som § 1, stk. 2, gennemfører, er uændret. Forarbejdernes opregning er derfor fortsat den operative rettesnor, når afgiftspligten for grænseoverskridende policer skal fastlægges.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 1-2

§ 3 Skadesforsikringsbegrebet i § 1, stk. 3: forsikringsklassebilaget som eneste kriterium

§ 1, stk. 3 definerer skadesforsikring ved en ren henvisning: der forstås »forsikring af risici, der er kategoriseret som skadesforsikring i bilag 7 til lov om finansiel virksomhed«. De oprindelige forarbejder beskriver bestemmelsen som en præcisering af gældende praksis efter stempelafgiftsloven og forankrer den i forsikringsretten:

> *Stk. 3 er en præcisering af gældende praksis efter stempelafgiftsloven, hvor det fastslås, at begrebet skadesforsikring i dette lovforslag er i overensstemmelse med de forsikringsretlige definitioner. Ved skadesforsikring forstås således begrebsmæssigt forsikring af de forsikringsklasser, der fremgår af bilag 7 til Lov om finansiel virksomhed.*

Den underliggende materielle definition er, at skadesforsikring er **en aftale, hvor et forsikringsselskab overtager den økonomiske risiko for en uvis begivenheds indtræden**, og at enhver lovlig interesse, der lader sig ansætte i penge, kan være genstand for skadesforsikring, jf. forsikringsaftaleloven § 35. Forsikringen kan tegnes for forsikringstagerens eller tredjemands interesse – en pointe, der får selvstændig betydning i trepartsforhold, jf. nedenfor.

Bilaget oplister forsikringsklasserne nr. 1-18 i overensstemmelse med de bagvedliggende EU-regler. Typiske eksempler fra forarbejderne og Den juridiske vejledning, afsnit E.A.6.1.2.2 er bygningsforsikring, løsøreforsikring, erhvervsansvarsforsikring, indboforsikring, familieansvarsforsikring, sygeforsikring, personulykkesforsikring, retshjælpsforsikring og motoransvarsforsikring.

Uden for begrebet falder livsforsikring, der efter forsikringsreguleringen holdes adskilt fra skadesforsikring. Det samme gælder visse invalideforsikringer. Forarbejderne begrunder det med kontinuitet:

> *Der er tale om invalideforsikringer med løbende udbetalinger, som i dag er omfattet af Pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra c, og som er omfattet af fradragsret og bortseelsesret efter Pensionsbeskatningsloven. [...] Disse forsikringer vil fortsat ikke være omfattet af skadesforsikringsafgift, idet det ikke er hensigten at ændre på retstilstanden.*

Aktualitetsforbehold. Henvisningen i § 1, stk. 3, er ved lov om forsikringsvirksomhed (LOV nr. 718 af 13. juni 2023) ændret fra »bilag 7 til lov om finansiel virksomhed« til »bilag 1 til lov om forsikringsvirksomhed«. Ændringen er **endnu ikke konsolideret** ind i lovbekendtgørelsen (LBK nr. 1880 af 11. december 2020), som fortsat henviser til bilag 7. Forarbejderne fastslår, at der ikke er tale om en materiel ændring:

> *Forslaget er en konsekvens af forslag til lov om forsikringsvirksomhed, hvor bilag 7 til lov om finansiel virksomhed foreslås ophævet og indsat som bilag 1 til lov om forsikringsvirksomhed. Der ikke tilsigtet nogen materielle ændringer med forslaget.*

Skattestyrelsen lægger da også allerede bilag 1 til lov om forsikringsvirksomhed til grund i vejledningen. Den praktiske konsekvens er alene, at man ved læsning af den konsoliderede lovtekst skal huske at slå op i det nye bilag.

LOV Forsikringsaftaleloven § 35 Skadesforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 3

§ 4 Vejhjælpssagerne: fra SKM2013.646.SR over lovændringen til SKM2015.696.SR

Ingen enkeltsag har formet skadesforsikringsafgiften mere end vejhjælpssagerne, der udgør områdets mest lærerige eksempel på samspillet mellem administrativ praksis og lovgivers reaktion.

Første akt. I SKM2013.646.SR bekræftede Skatterådet, at et selskabs abonnementsordninger med autohjælp og bugsering **ikke** var omfattet af afgiftspligten. Rådet lagde bl.a. vægt på, at ydelserne ikke blev leveret af et forsikringsselskab som omhandlet i bemærkningerne til lovens § 1.

Anden akt. Lovgiver reagerede. Ved lov nr. 1533 af 27. december 2014 (L 64 B) blev § 1, stk. 3, omformuleret, så afgiftspligten fra 1. juli 2015 alene afhænger af bilagets kategorisering. Den juridiske vejledning, afsnit E.A.6.1.2.2 beskriver virkningen uden omsvøb:

> *Ændringen medfører, at vejhjælpsabonnementer, som leveres af andre end egentlige forsikringsselskaber, også er omfattet af skadesforsikringsafgift. Dermed ændres den hidtidige retstilstand som følge af Skatterådets afgørelse i SKM2013.646.SR.*

Tredje akt. Samme spørger vendte tilbage i SKM2015.696.SR og gjorde gældende, at et bilag ikke kan have et videregående anvendelsesområde end den lov, det er knyttet til: når lov om finansiel virksomhed § 11 i stk. 2,

nr. 6, undtager virksomheder, hvis formål er begrænset til vejhjælp, fra tilladelseskravet, kunne sådanne ydelser efter spørgers opfattelse slet ikke være forsikringsvirksomhed – og dermed heller ikke omfattet af bilaget.

Skatterådet afviste argumentet i alle led. Afgiftspligten følger **udelukkende** bilaget; eventuelle undtagelser i selve lov om finansiel virksomhed er uden betydning, hvilket netop understreges af, at lovgiver ændrede henvisningen fra »i lov om finansiel virksomhed« til »i bilag 7«. Vejhjælp falder klart under forsikringsklasse 18 (»assistance til personer, der kommer i vanskeligheder under befordring eller under fravær fra bopælen eller det faste opholdssted«). Og undtagelsen fra tilladelseskravet **bekræfter** snarere end modsiger, at vejhjælp er forsikringsvirksomhed:

> *Virksomheder, der kun leverer denne form for ydelser og ikke andre typer forsikringsydelser, er undtaget fra de nærmere regler i lov om finansiel virksomhed, som gælder for forsikringsselskaber. Ændringen medfører, at disse virksomheder også bliver afgiftspligtige.*

Det metodiske udbytte er tredelt:

- **Bilaget er selvbærende.** Kategoriseringen i forsikringsklassebilaget er det eneste kriterium. Erhvervsreguleringens undtagelser fra tilladelseskrav smitter ikke af på afgiftspligten.
- **Udbyderens status er irrelevant.** Efter 1. juli 2015 kan man ikke længere argumentere sig ud af afgiften ved at påvise, at man ikke er et forsikringsselskab.
- **Konkurrenceneutralitet er formålet.** Lovforslaget angav eksplicit, at hensigten var at ligestille alle udbydere af vejhjælpsabonnementer.

SKM2013.646.SR har dermed ingen selvstændig værdi som gældende ret i dag – men er uundværlig til at forstå, hvorfor § 1, stk. 3, er formuleret, som den er.

LOV	Lov om finansiel virksomhed § 11, stk. 2 · Skadesforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 3	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Vejhjælpsabonnementer er afgiftspligtig skadesforsikring efter lovændring	09.11.2015
	Skatterådet · Vejhjælpsabonnementer udbudt af ikke-forsikringsselskaber falder uden for skadesforsikringsafgift	12.09.2013

§ 5 Assistancebegrebets ydergrænse: snerydning falder uden for forsikringsklasse 18

Når bilaget er enerådende, bliver spørgsmålet, hvor langt de enkelte forsikringsklasser rækker. SKM2017.536.SR trækker grænsen for assistancebegrebet i forsikringsklasse 18. Sagen er formelt en momssag, men fortolkningen af assistancebegrebet er den samme, og afgørelsen er derfor central også afgiftsretligt.

Spørger tilbød snerydning og saltning på årsabonnement (525 kr. inkl. moms) med udløsning ved snefald over 1 cm fast sne. Spørger gjorde gældende, at ordningen opfyldte EU-Domstolens kriterier for forsikringslignende transaktioner, jf. **sag C-13/06**, som Skatterådet gengiver ordret:

> *Sidstnævnte virksomhed, der vedrører assistance til personer, der kommer i vanskeligheder under befordring eller under fravær fra bopælen eller det faste opholdssted, består i mod forudgående præmiebetaling at forpligte sig til omgående at yde den sikrede i henhold til kontrakten om assistance bistand, når vedkommende kommer i vanskeligheder som følge af en hændelig begivenhed. En sådan bistand kan bl.a. bestå i kontantydelser eller naturalydelser, i givet fald ved benyttelse af tjenesteyderens eget personale eller materiel. Som det fremgår af samme*

> *direktivs artikel 2, stk. 3, kan en sådan bistand i tilfælde af skade eller ulykke, der rammer et vejkøretøj, bl.a. bestå i en reparation på stedet eller i en transport af køretøjet til det sted, hvor reparationen vil kunne foretages.*

Domstolen har samtidig fastslået, at der intet er, som kan begrunde, at udtrykket »forsikring« fortolkes forskelligt, alt efter om det er indeholdt i forsikringsdirektiverne eller i momsdirektivet.

Skatterådet afviste alligevel at anse snerydningen for assistance. Det afgørende var, at de hidtil anerkendte ydelser – vejhjælp, reparation af stenslag, uforudsete bilreparationer – leveres **i forbindelse med skader**. Snerydning udløses ganske vist af en hændelig begivenhed (snefald), men leveres ikke i forbindelse med en skade, og snerydning på en privat grund falder uden for definitionen af assistance til personer, der kommer i vanskeligheder under befordring eller under fravær fra bopælen.

Sammenholdt med vejhjælpssagerne tegner der sig et klart mønster:

Ydelse	Inden for forsikringsklasse 18?	Afgørelse
Autohjælp, bugsering, døroplukning, starthjælp, hjulskifte ved uheld	Ja	**SKM2015.696.SR**
Snerydning og saltning på abonnement	Nej	**SKM2017.536.SR**

Grænsen går altså ved **skadeselementet og befordrings-/fraværssituationen**, ikke ved risikoovervæltningen som sådan. En abonnementsordning kan udmærket have risikoovervæltende karakter og alligevel falde uden for bilaget, hvis ydelsen ikke leveres i tilknytning til en skade.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 · Skadesforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 3

PRAKSIS **Skatterådet** · Snerydning på abonnement er ikke momsfritaget forsikring 05.09.2017

Skatterådet · Vejhjælpsabonnementer er afgiftspligtig skadesforsikring efter lovændring 09.11.2015

§ 6 Afgiftssubjektet i § 5: kun den, der påtager sig forsikringsrisikoen

Efter § 5 betales afgiften af »forsikringsvirksomheder, der indgår eller har indgået aftaler om skadesforsikring«. Kredsen af afgiftssubjekter er dermed snæver – og det var et bevidst valg. Efter stempelafgiftsloven hæftede enhver part i retsforholdet, herunder forsikringskunden. De almindelige bemærkninger begrunder omlægningen:

> *På andre afgiftsområder har købere af afgiftspligtige varer og ydelser ikke i dag ansvar for beregning og indbetaling af afgiften, derimod er afgiftspligten normalt lagt hos leverandøren af den afgiftspligtige leverance. Der ses heller ikke for denne afgift at være holdepunkter for at opretholde en direkte afgiftspligt for forsikringstageren.*

Den generelle kundehæftelse blev derfor ikke videreført. Tilbage står kun en hæftelse for forsikringstageren i de tilfælde, hvor et selskab uden for EU – i et land uden en inddrivelsesaftale svarende til EU-reglerne – har tegnet en afgiftspligtig forsikring og undladt at lade sig registrere. Tilsvarende er kravet om herboende repræsentant gjort **frivilligt** for virksomheder fra EU/EØS og lande med inddrivelsesaftale, men opretholdt som pligt for øvrige, jf. § 6, stk. 2-3.

Agenten er ikke afgiftssubjekt. SKM2014.237.SR er ledende. En leasingvirksomhed tegnede en gruppepolice, hvorunder leasede genstande blev inddraget efter aftale med leasingtageren, og optrådte samtidig som agent for forsikringsselskabet. Skatterådet fastslog:

> *Det fremgår, at Spørger ikke er en virksomhed, som påtager sig en forsikringsrisiko, jf. lovens § 1, stk. 1, og forarbejderne hertil. Spørger virker derimod som agent for et forsikringsselskab. Spørger kan dermed ikke anses som en afgiftspligtig forsikringsvirksomhed efter lovens § 5, og skal derfor heller ikke registreres efter lovens § 6, stk. 1, og afregne afgift til SKAT.*

Afgrænsningen af forsikringsagentvirksomhed hentes fra lov om forsikringsformidling: den aktivitet, der består i efter aftale med et eller flere forsikringsselskaber at formidle forsikringsselskabets forsikringsprodukter.

Risikobæreren som styrende kriterium. Skattestyrelsen har udmøntet princippet i styresignalet SKM2015.457.SKAT, indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit E.A.6.1.4.1. Det afgørende er, hvem der påtager sig den direkte forsikringsrisiko over for den sikrede:

Situation	Afgiftspligtig
Autoværksted/leasingselskab sælger eller tilbyder gratis vejhjælpsabonnement **i eget navn** og afdækker via abonnement hos vejhjælpsvirksomhed	Forhandler/værksted/leasingselskab
Abonnement udbydes, men vejhjælpen ydes **direkte** af vejhjælpsvirksomheden efter kontraktlig forpligtelse over for bilejeren	Vejhjælpsvirksomheden
Autoforhandler tilbyder gratis vejhjælp ved køb af ny bil; importøren har tegnet abonnement til afdækning; kunden har kun aftale med forhandleren	Forhandleren
Vejhjælpsvirksomhed sælger enkeltydelser pr. ydelse (ikke abonnement)	Ingen afgiftspligt

To følgevirkninger er værd at bemærke. For det første er den præmie, som en risikobærende virksomhed betaler til vejhjælpsfirmaet for at afdække sin egen risiko, fritaget som **genforsikring** efter § 4, nr. 5 – der opstår altså ikke kaskadebeskatning. For det andet er det uden betydning, om der anvendes et tredjeparts-callcenter ved bilistens rekvirering, ligesom prisfastsættelsen i sig selv er irrelevant for, hvem der er afgiftssubjekt.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 4 Skadesforsikringsafgiftsloven § 5 Skadesforsikringsafgiftsloven § 6, stk. 1-3

PRAKSIS **Skatterådet** · Skadesforsikringsafgift af leasingvirksomheds avance på forsikringspræmier 04.04.2014

§ 7 Præmiebegrebet i § 3, stk. 1: vederlaget til den, der bærer risikoen

§ 3, stk. 1 definerer præmie som »vederlaget, som betales for en skadesforsikring, uanset hvem der betaler vederlaget«, og bestemmer, at værdien af naturalier skal medregnes. Forarbejderne præciserer, at det er uden betydning, om vederlaget betales af forsikringstageren eller af tredjemand, og at f.eks. en byttehandel som led i betalingen skal værdiansættes, fordi »den betalte præmie [ellers ikke] afspejler den reelle pris for forsikringen«.

Efter Den juridiske vejledning, afsnit E.A.6.1.2.3 er betalingen afgiftspligtig, **uanset om den konkret benævnes forsikringspræmie**. Betales der vederlag ved tegning af en generalpolice, skal der således også svares afgift heraf.

Hvor meget er »vederlaget for forsikringen«? Spørgsmålet blev sat på spidsen i SKM2014.237.SR-. Leasingvirksomheden betalte f.eks. 46,40 kr. pr. måned i præmie til forsikringsselskabet, men opkrævede 60

kr. hos leasingtageren under betegnelsen »forsikring« – en avance på typisk 20-30 pct., som leasingtageren ikke kendte, men på forespørgsel kunne få oplyst. Skulle afgiften beregnes af 46,40 kr. eller af 60 kr.?

Skatterådet valgte det første og forankrede resultatet i selve definitionen af skadesforsikring:

> *Med præmien, dvs. vederlaget for skadesforsikring, forstås således det vederlag, der betales til forsikringsselskabet for at overtage den økonomiske risiko for indtræden af de skader, der er dækket af forsikringsaftalen.*

Det bærende hensyn var **frivilligheden** i agentens prissætning:

> *Der lægges i den forbindelse vægt på, at det i forholdet mellem forsikringsselskabet og Spørger er frivilligt for Spørger, om denne overfor leasingtager vil opkræve honorar/vederlag, som lægges oveni den pris, der opkræves hos leasingtageren for forsikringen. Dette yderligere beløb kan dermed ikke anses som en del af forsikringsselskabets pris for forsikringen, og der er dermed ikke tale om vederlag for forsikringsselskabets ydelse i form af skadesforsikring.*

Samtidig bekræftede Rådet, at gruppepolicens trepartskonstruktion ikke i sig selv rykker ved afgiftspligten: præmien til forsikringsselskabet er afgiftspligtig, uanset at forsikringen er tegnet som gruppepolice, i tredjemands interesse og for tredjemands regning – netop fordi § 3, stk. 1, gør det ligegyldigt, hvem der betaler.

Den praktiske lære: **afgiftsgrundlaget skæres ved risikoovertagelsen**. Betalingsstrømme, der ligger uden for forsikringsselskabets prissætning og tilfalder et mellemled, er ikke præmie – også selv om de opkræves under samme etiket og i samme faktura.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 1 | Skadesforsikringsafgiftsloven § 3, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Skadesforsikringsafgift af leasingvirksomheds avance på forsikringspræmier 04.04.2014

§ 8 Værnsreglen i § 3, stk. 2: kombinerede aftaler, interessefællesskab og markedsprisen

Hvor § 3, stk. 1, afgrænser hvad der er præmie, sikrer § 3, stk. 2 et **gulv** under afgiftsgrundlaget. Har aftalen om en afgiftspligtig skadesforsikring sammenhæng med en anden aftale, eller består der interessefællesskab mellem parterne, skal vederlaget mindst anses for at udgøre den pris, uafhængige parter ville fastsætte for en tilsvarende skadesforsikring. Forarbejderne angiver formålet i én sætning: »at undgå, at afgiftsgrundlaget kunstigt holdes nede for at reducere afgiftsbetalingen«.

De typeeksempler, forarbejderne opregner, er stadig vejledende:

- et **kreditkort** med tilknyttet »gratis« rejseforsikring,
- et **abonnement eller kontingent**, der også indeholder en skadesforsikring,
- et **ejendomsmæglersalær**, der også indeholder en flytteforsikring.

Begrundelsen er, at »den synlige præmie for skadesforsikringen [kan] være reduceret, eller måske kan forsikringen ligefrem være »gratis«, fordi den reelle præmie for skadesforsikringen betales som en del af en anden ydelse m.v.«

Interessefællesskab er bevidst ikke defineret. Forarbejderne beskriver hjemlen som en sikkerhedsventil og advarer mod overforbrug:

> *Begrebet »interessefællesskab« er ikke nærmere defineret, men bestemmelsen skal give SKAT en mulighed for, i særlige tilfælde, at tilsidesætte et afgiftsgrundlag, hvis det afviger fra markedsmæssige vilkår. Det er ikke en bestemmelse, som forventes anvendt særligt ofte, og i sidste ende vil det være op til domstolene at træffe afgørelse.*

Fejlfordeling mellem afgiftspligtig og fritaget del. Forarbejderne peger udtrykkeligt på et andet anvendelsesområde, der er praktisk vigtigt netop på grund af fritagelseskataloget i § 4:

> *Reglen kan også tænkes anvendt i en situation, hvor der indgås aftale om både en afgiftspligtig og en afgiftsfritaget forsikring, og præmien for den afgiftspligtige del er sat uforholdsmæssigt lavt, mens præmien for den afgiftsfritagne del er sat tilsvarende uforholdsmæssigt højt.*

Det er samme problem, som reformens provenuberegning adresserede: efter stempelafgiften var der ved kombinerede forsikringer »kun [...] betalt afgift af en delpræmie«, hvilket blev anslået til et årligt provenutab efter tilbageløb på ca. 50 mio. kr.

Udmøntningen på vejhjælpsområdet. Efter Den juridiske vejledning, afsnit E.A.6.1.2.3 skal virksomheden fastsætte prisen på basis af **markedsprisen over for den sikrede forbruger**. Prisen skal kunne rumme en avance i forhold til kost- eller indkøbspris, og der kan tages hensyn til mængderabat opnået på frie markedsvilkår. Foreligger der ikke en sammenlignelig markedspris – f.eks. fordi abonnementet har væsentlig selvrisiko eller kun dækker biler op til fire år – tages der udgangspunkt i et standardabonnement med tillæg eller fradrag for den skønnede forholdsmæssige værdi af afvigelserne. Vejledningen accepterer bl.a. følgende beregninger ved en markedspris på 1.100 kr./år:

Variation	Beregning	Afgiftsgrundlag
10 pct. mængderabat på frie markedsvilkår	1.100 - 110	**990 kr./år**
Egen kostpris 1.200 kr. + 1 pct. avance	1.200 + 12	**1.212 kr./år**
Selvrisiko på 50 pct. af udgiften	1.100 : 2	**550 kr./år**
Kun biler op til 4 år; aktuarmæssigt 1/3 risiko	1.100 : 3	**366,66 kr./år**

Markedsprisen kan dokumenteres ved listepriser over for forbrugere fra **mindst to udbydere årligt**, avancen ved virksomhedens årlige fortjenstmargen fra regnskabstallene, og værdien af væsentlige afvigelser om nødvendigt ved en aktuarmæssig vurdering.

Vandtætte skotter til momsen. Vejledningen slår fast, at en momsmæssig fordeling af vederlag ikke kan anvendes ved beregningen af skadesforsikringsafgift efter § 3, stk. 2 – og omvendt – fordi de to regelsæt hviler på hvert sit lovgrundlag og hver sin EU-retspraksis. Momsspørgsmål behandles i moms-fortolkning.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 3, stk. 2 · Skadesforsikringsafgiftsloven § 4

PRAKSIS **Skatterådet** · Skadesforsikringsafgift af leasingvirksomheds avance på forsikringspræmier 04.04.2014

§ 9 Fritagelseskataloget i § 4 – og transportforsikringens brede rækkevidde

§ 4 fritager syv kategorier:

Nr.	Fritagelse
1	Forsikringer tegnet af **gensidige skadesforsikringsvirksomheder, der ikke er undergivet tilsyn**
2	Forsikringer tegnet i medfør af **lov om arbejdsskadesikring**
3	**Sø-, transport- og luftfartsforsikringer**
4	**Kreditforsikringer og kautionsforsikringer**
5	**Genforsikringskontrakter**
6	**Lovpligtige ansvarsforsikringer** i henhold til færdselsloven
7	**Arbejdsløshedsforsikring** i anerkendte arbejdsløshedskasser

Nr. 1-4 viderefører stempelafgiftslovens fritagelser, mens nr. 5 og 6 er nye. Genforsikringsfritagelsen blev indført, fordi en særregel »i et vist omfang vil medføre dobbeltbeskatning« – der betales jo afgift to gange af det, der er forsikret i første omgang. Fritagelsen for lovpligtige motoransvarsforsikringer erstattede stempelafgiftslovens loft på 8 kr., der var begrundet i, at disse forsikringer i forvejen rammes af den væsentligt højere motoransvarsforsikringsafgift. Omvendt blev fritagelsen for **små forsikringer** (forsikringssum under 12.000 kr.) ikke videreført, bl.a. fordi den »rummer en risiko for omgåelse ved tegning af en række små forsikringer, frem for at tegne en samlet forsikring«.

Nr. 7 kom til senere. A-kasse-fritagelsen blev indsat ved lov nr. 1353 af 21. december 2012 som en ren konsekvensændring. Forarbejderne forklarer baggrunden – forsikringsdokumenter mellem anerkendte arbejdsløshedskasser og deres medlemmer var fritaget for stempelafgift i medfør af § 93 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v. – og trækker samtidig en vigtig grænse:

> *Afgiftsfritagelsen omfatter derimod ikke præmier for andre forsikringsordninger vedrørende arbejdsløshed, herunder forsikringsordninger i form af lønsikring m.v. Disse forsikringer har således heller ikke hidtil været fritaget for stempelafgift.*

Begreberne i nr. 3 og 4 defineres ikke i loven. Forarbejderne bygger på »den almindelige forståelse af disse begreber inden for forsikringsbranchen« og henviser til forsikringsaftalelovens §§ 59-76 samt Dansk Søforsikringskonvention. Lystfartøjsforsikringer er efter forarbejderne omfattet af søforsikringsbegrebet. Om anden transportforsikring anfører forarbejderne:

> *En transportforsikring omfattet almindeligvis både forsikring af varer under forsendelse samt det ansvar, som transportører, ekspeditører, godsterminaler mv., har for varerne under forsendelsen.*

Det er netop den formulering, der afgjorde SKM2013.256.SR. Et forsikringsselskab spurgte, om fritagelsen for transportforsikring omfattede henholdsvis **fragtføreransvarsforsikring** (transportørens ansvar for skade på gods under transport eller tilknyttet oplagring) og **speditøransvarsforsikring** (speditørens ansvar for fejl i transportaftalen, herunder når han kontraherer en fremmed fragtfører på vareejerens vegne). Skatterådet svarede ja til begge. Transportøren er fragtføreren, ekspeditøren er speditøren, og begge typer falder dermed præcist under de eksempler, lovgiver og vejledningen har givet. Rådet lagde vægt på, at hverken bemærkningerne eller vejledningen sondrer efter, **hvem der faktisk udfører transporten** – kun efter den forsikredes funktion. Det er derfor uden betydning, om speditøren udfører transporten selv eller overlader den til en fremmed fragtfører.

Det illustrerer et gennemgående træk ved § 4: fritagelserne læses **funktionelt og relativt bredt**, forankret i forsikringsbranchens og forsikringsaftalelovens egne begreber – i modsætning til afgiftspligtens afgrænsning i § 1, stk. 3, der efter 2015 er strengt formel og bilagsbundet.

Kredit- og kautionsforsikring er derimod skarpt afgrænset i forarbejderne ved både karakteristik og bilagsplacering: forsikringsvirksomheden »påtager sig risikoen for en persons eller selskabs betalingsevne og betalingsvilje«, og der er tale om forsikringsklasse 14 og 15.

LOV Forsikringsaftaleloven § 59 Forsikringsaftaleloven § 77 Skadesforsikringsafgiftsloven § 4

PRAKSIS **Skatterådet** · Fragtføreransvar og speditøransvar er transportforsikring 29.04.2013

§ 10 Opgørelse, modregning og fristkoblingen i § 7 – Landsskatterettens praksis om konkursboer

Afgiftsperioden er kalendermåneden, og § 7, stk. 1 knytter grundlaget til de afgiftspligtige præmier, virksomheden har **opkrævet** i perioden. Loven giver tre modregnings- og fradragsadgange, jf. § 7, stk. 2-4:

- **fortrydelse** – opkrævede præmier vedrørende aftaler, hvor forsikringstageren har benyttet sin fortrydelsesret efter forsikringslovgivningen,
- **uerholdelige fordringer** – konstaterede tab på præmiefordringer for leverede forsikringsydelser, hvoraf der tidligere er betalt afgift (med genindtægtsføring, hvis fordringen senere betales),
- **tilbagebetalt præmie** – præmier, der tilbagebetales ved opsigelse, samt præmier tilbagebetalt ved efterfølgende regulering.

Konstruktionen er en bevidst forenkling. Stempelafgiftslovens godtgørelsesregler blev ikke videreført; i stedet kan for meget betalt afgift efter de almindelige bemærkninger »modregnes i afgiftsgrundlaget på det tidspunkt, hvor disse forhold konstateres«, suppleret af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler.

Fristkoblingen. § 7, stk. 5 sætter en ydre grænse: modregning og fradrag efter stk. 2-4 kan kun ske, hvis præmierne er opkrævet i afgiftsperioder, som kan ændres inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2. Modregningsadgangen er altså ikke tidsubegrænset, men følger den ordinære genoptagelsesfrist for afgiftstilsvar.

SKM2025.90.LSR. Landsskatteretten har i SKM2025.90.LSR (afgjort 2. december 2024, sagsnr. 21-0071006) taget stilling til, hvad der skal til for at opnå godtgørelse af tilbagebetalt afgift. Sagen angik et forsikringsselskab under konkurs, hvor de afgiftsbelagte forsikringer var ophørt som følge af konkursen, hvor Garantifonden for Skadesforsikringsselskaber havde ydet dækning til forsikringstagerne, og hvor konkursboet endnu ikke var afsluttet. Den juridiske vejledning, afsnit E.A.6.3.5 gengiver afgørelsen:

> *Landsskatteretten finder, at det er en betingelse for godtgørelse af tilbagebetalt skadesforsikringsafgift og motoransvarsforsikringsafgift, at forsikringspræmien, inklusiv forsikringsafgiften, faktisk er tilbagebetalt til forsikringstageren, og at det er konkursboet, der har foretaget tilbagebetalingen. Konkursboet kan derfor ikke godtgøres for en forventet tilbagebetaling til forsikringstagerne, idet konkursboet ikke har foretaget tilbagebetalingen. Landsskatteretten finder endvidere, at godtgørelse af miljøbidrag efter bilskrotbekendtgørelsen kun kan ske, når motoransvarsforsikringsafgiften kan godtgøres.*

Afgørelsen fastlægger tre punkter af generel rækkevidde:

1. **Faktisk tilbagebetaling er en betingelse** – ikke en forventet eller anmeldt tilbagebetaling. Modregningsadgangen er bagudrettet og betalingsbetinget.
2. **Tilbagebetalingen skal foretages af den afgiftspligtige selv.** At tredjemand (her Garantifonden) har dækket forsikringstagerne, opfylder ikke betingelsen.
3. **Afgiften følger præmien.** Det er præmien *inklusive* forsikringsafgiften, der skal være tilbagebetalt.

At afgørelsen samtidig behandler miljøbidraget efter bilskrotbekendtgørelsen som accessorisk til motoransvarsforsikringsafgiften – fordi bidraget »udnytter det eksisterende opkrævningssystem med præmien for den lovpligtige ansvarsforsikring for motorkøretøjer« – viser, hvordan de tre forsikringsafgifter og de bidrag, der opkræves sammen med dem, deler skæbne i afregningsteknisk henseende.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 7, stk. 1-5 Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2

§ 11 Lystfartøjsforsikringsafgiften: lystfartøjsbegrebet og »udelukkende erhvervsmæssige formål«

Lystfartøjsforsikringsafgiften er strukturelt en helt anden størrelse end skadesforsikringsafgiften: den beregnes af **forsikringssummen** (ikke præmien) forholdsmæssigt for den periode, den forfaldne præmie vedrører, jf. § 6, stk. 1. Afgiften omfatter forsikringer for her i landet hjemmehørende lystfartøjer af enhver art, herunder maskineri, inventar og udstyr, jf. § 1, stk. 1.

Undtagelserne i § 2, stk. 1 er snævre og tekniske:

- **ulykkes- og ansvarsforsikringer** (nr. 1) – afgiften rammer altså kasko/tingskade,
- **tingskadeforsikringer for lystfartøjer, hvor risikoen er dækket uden særligt præmietillæg** under almindelige familieforsikringsbetingelser o.lign. (nr. 2),
- **fartøjer, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt af momsregistrerede fiskerivirksomheder** (nr. 3).

Hertil kommer en skønsmæssig dispensationsadgang i § 2, stk. 2, hvor told- og skatteforvaltningen »når særlige grunde taler derfor« kan fritage forsikringer for fartøjer, der **overvejende** anvendes erhvervsmæssigt.

Selve lystfartøjsbegrebet er slagmarken. Efter § 1, stk. 2 er et lystfartøj »ethvert fartøj, medmindre det udelukkende anvendes til erhvervsmæssige formål«, hvorved forstås personbefordring og godstransport eller levering af tjenesteydelser mod vederlag eller til offentlige formål. Definitionen blev indsat med virkning fra 1. april 2019 og var efter forarbejderne en kodificering af hidtidig praksis i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivet.

Praksis falder i to grupper:

Sag	Fartøj	Udfald
SKM2014.682.SR	Bevaringsværdigt museumsskib ejet af forening tilknyttet statsanerkendt museum	**Ikke lystfartøj** – afgiftsfri
SKM2019.457.SR	Snurrevodskutter fra 1958, erklæret bevaringsværdig, ejet af almennyttig forening	**Ikke lystfartøj** – afgiftsfri
SKM2025.414.SR	78 joller, kajakker, sejl- og motorbåde i sejlklub med kontingent og aktivitetsgebyrer	**Lystfartøjer** – afgiftspligtige
SKM2025.415.SR	Motorkatamaran anvendt udelukkende som dommerbåd ved kapsejlads mod entry fee	**Lystfartøj** – afgiftspligtigt

Skillelinjen går ikke ved, om der betales vederlag, men ved **fartøjets konstruktion sammenholdt med den faktiske anvendelse**. I SKM2014.682.SR lagde Skatterådet vægt på:

> *Der lægges vægt på, at det omhandlede fartøj er konstrueret som et erhvervsfartøj, der ifølge erklæring fra Skibsbevaringsfonden om krav til istandsættelse og vedligeholdelse skal bevares som sådan. Der lægges endvidere vægt på, at fartøjet efter det oplyste og som følge af vedtægterne for foreningen B, herunder formålet om kulturhistorisk bevaring og formidling, alene skal anvendes til museumsformål.*

SKM2019.457.SR videreførte linjen efter 2019-ændringen med den formulering, at fartøjet »anses udelukkende at anvendes til erhvervsmæssige formål, idet det ejes af en almennyttig forening og skal anvendes til at bidrage til bevarelsen af en kystkultur«.

De to sejlklubsager fra 2025 markerer grænsen. Klubberne argumenterede – med momsretlige analogier – at kontingenter og aktivitetsgebyrer skabte den direkte sammenhæng mellem ydelse og vederlag, som kræves for »levering af tjenesteydelser mod vederlag«. Skatterådet afviste det og adskilte udtrykkeligt sagerne fra museumsskibssagerne: der var tale om moderne fritidsfartøjer og idrætsredskaber, ikke historiske erhvervsfartøjer, og den underliggende aktivitet var fritidssejlads, idræt og undervisning. Rådet henviste desuden til lovgivers svar under behandlingen af lovforslag nr. 81 (2012) og nr. 132 (2018) om, at det ikke har været hensigten at fritage sejlklubber.

Vederlag alene er altså ikke nok. Betalingsstrukturen kan ikke gøre en jolle til et erhvervsfartøj, når anvendelsen forbliver sport og fritid.

LOV `Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 1-2` `Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven § 2, stk. 1-2` `Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven § 6, stk. 1`

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Sejlklub skal betale afgift af lystfartøjsforsikring 08.07.2025
- **Skatterådet** · Lystfartøjsafgift for dommerbåd anvendt til kapsejlads i sejlklub 08.07.2025
- **Skatterådet** · Afgiftspligt af forsikring for bevaringsværdig fiskerbåd til kulturelle formål 20.09.2019
- **Skatterådet** · Afgiftsfritagelse for kaskoforsikring af historisk museumsskib 03.10.2014

§ 12 Motoransvarsforsikringsafgiften: præmieafgift med erstatningsbaseret minimumsafgift

Motoransvarsforsikringsafgiften er den økonomisk tungeste af de tre forsikringsafgifter og har en helt egen konstruktion. Efter § 1 omfatter den ansvarsforsikringer for registrerede motorkøretøjer, traktorer, påhængs-, sætte- og sidevogne samt påhængsredskaber – og desuden knallerter. Det er samspillet med denne afgift, der forklarer, hvorfor lovpligtige færdselsansvarsforsikringer er fritaget for skadesforsikringsafgift efter § 4, nr. 6: efter stempelafgiftsloven kunne afgiften højst udgøre 8 kr., hvilket forarbejderne betegner som »lav og dermed af begrænset betydning« ved siden af den væsentligt højere motoransvarsforsikringsafgift.

Satserne i § 3, stk. 1 er differentierede:

Kategori	Sats
Ansvarsforsikringer efter § 1, 1. pkt. (hovedreglen)	**42,9 pct.** af præmien, afgiften ikke indbefattet
Busser, der alene udfører turist- og bestillingskørsel med tilladelse efter lov om buskørsel	**34,4 pct.** af præmien
Trehjulede eldrevne motorcykler og knallerter	**230 kr.** årligt
Last- og varemotorkøretøjer m. påhængsvogne til godskørsel for fremmed regning (vognmandskørsel med tilladelse)	**Undtaget**

Minimumsafgiften er det særegne. Efter § 3, stk. 2 skal forsikringsvirksomhederne indbetale et forskelsbeløb, hvis afgiften for et kalenderår udgør mindre end **47,2 pct.** af de udbetalte erstatninger vedrørende ansvarsskader fra biler afgiftspligtige med 42,9 pct. (henholdsvis 37,8 pct. for 34,4 pct.-gruppen). Ved opgørelsen af årets erstatninger gælder udjævningsregler, der skal forhindre, at enkeltbegivenheder forvrider billedet: udbetalinger fra én forsikringsbegivenhed kan højst indgå med 5 pct., og fra tre begivenheder højst 10 pct., af de samlede erstatningsudbetalinger – og den enkelte begivenhed indgår med højst 1 mio. kr.

Virksomhederne kan efter § 3, stk. 3 for en periode på **fem år** vælge en henførselsmetode, hvor forskelsbeløbet opgøres på grundlag af de præmieindtægter og erstatninger, der kan henføres til skader sket i kalenderåret, frem for de faktisk udbetalte. Valget skal senest træffes 1. april i det kalenderår, der følger seneste femårsperiode. Overstiger et forskelsbeløb 5 pct. af erstatningerne, kan den overskydende del fremføres og fradrages i senere års afgiftsindbetaling – dog kun i det omfang, det efterfølgende års afgift overstiger 51,5 pct. (henholdsvis 41,3 pct.) af erstatningerne, jf. § 3, stk. 4-5.

Denne konstruktion forklarer det dobbelte regnskabskrav i § 4: virksomheden skal føre **både** et regnskab over præmieindtægterne, der kan danne grundlag for det månedlige afgiftsbeløb og kontrollen hermed (stk. 1), **og** et regnskab over **udbetalte erstatninger**, der kan danne grundlag for afgiftens endelige opgørelse efter § 3, stk. 2-5 (stk. 2). Det er en dokumentationsbyrde, som skadesforsikringsafgiften ikke kender.

Afgiftssubjektet er efter § 2, stk. 1 de forsikringsvirksomheder, der tegner forsikringerne, med samme differentierede repræsentantordning som i skadesforsikringsafgiftsloven: pligtmæssig herboende repræsentant for virksomheder uden for EU/den nordiske bistandsaftale eller uden inddrivelsesaftale svarende til EU-reglerne, og frivillig ordning for øvrige.

Godtgørelsessiden deles med skadesforsikringsafgiften, jf. SKM2025.90.LSR, hvor Landsskatteretten anvendte samme betingelse om faktisk tilbagebetaling foretaget af den afgiftspligtige selv på begge afgifter – og lod miljøbidraget efter bilskrotbekendtgørelsen følge motoransvarsforsikringsafgiften.

LOV Motoransvarsforsikringsafgiftsloven § 1 Motoransvarsforsikringsafgiftsloven § 2, stk. 1

Motoransvarsforsikringsafgiftsloven § 3, stk. 1-5 | Motoransvarsforsikringsafgiftsloven § 4, stk. 1-2 | Skadesforsikringsafgiftsloven § 4

§ 13 Oplysningspligt, straf og den vedtagne men ikke-konsoliderede skærpelse af § 16

Kontrolsiden hviler på to søjler. For det første **oplysningspligten** i § 14, der rækker ud over afgiftssubjektet selv: andre erhvervsdrivende skal efter anmodning oplyse om deres **køb** af forsikringsydelser omfattet af loven (stk. 1), og juridiske og fysiske personer omfattet af kapitel 1 i lov om forsikringsformidling skal oplyse om forsikringer, de har deltaget i formidlingen af (stk. 2). Konstruktionen er direkte begrundet i afgiftens grænseoverskridende karakter – forarbejderne fremhæver, at »forsikringsydelser […] let krydser landegrænserne«.

For det andet **strafbestemmelsen** i § 16. Bøde rammer den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for afgiftskontrol, eller overtræder de opregnede registrerings-, angivelses- og regnskabsbestemmelser (stk. 1). Ved forsæt til unddragelse er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffeloven § 289 (stk. 3). Juridiske personer kan pålægges strafansvar (stk. 4). De oprindelige forarbejder fastsatte et fast bødeniveau på 5.000 kr. pr. overtrædelse af registrerings-, angivelses- og regnskabsforskrifter, fordoblet til 10.000 kr. ved gentagelse og derefter forhøjet med 25 pct. af den sidst udmålte bøde.

Aktualitetsforbehold. Ved lov nr. 1795 af 28. december 2023 er § 16, stk. 1 og 3, ændret sprogligt (»den, som« → »den, der«; »Den, der begår« → »Begås«) med ikrafttræden **1. januar 2024**. Ændringerne er trådt i kraft, men er **endnu ikke konsolideret** ind i lovbekendtgørelsen. De sproglige greb er rene teknikaliteter – men de bærer et betydeligt materielt indhold, fordi de netop skulle skabe hjemmel til at fastsætte nye strafudmålingsretningslinjer i bemærkningerne:

> *De foreslåede ændringer i skadesforsikringsafgiftsloven har alene til formål at give mulighed for i bemærkningerne at angive nærmere retningslinjer om strafniveauet ved overtrædelser, der kan medføre, at der realiseres en unddragelse.*

De forudsatte ændringer af sanktionspraksis er gennemgribende:

Element	Ny forudsat praksis
Tillægsbøde ved fængselsstraf	**Fordobles** til det dobbelte af unddragelsen (ved forsøg: én gang det unddragne beløb)
Beløbsgrænse for fængselsstraf	Hæves fra 100.000 kr. til **500.000 kr.** – herover som udgangspunkt straffeloven § 289 (op til 8 års fængsel)
Gentagelsestilfælde	500.000 kr.-grænsen gælder ikke; ved forsætlig unddragelse over 250.000 kr. med tidligere tilsvarende dom: fængsel + tillægsbøde på to gange unddragelsen (10-årig gentagelsesvirkning)
Progressionsgrænsen på 60.000 kr.	**Ophæves** – normalbøde = én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed, to gange ved forsæt
Minimumsgrænse i førstegangstilfælde	Bødesag rejses først ved unddragelse **over 40.000 kr.**; mellem 20.000 og 40.000 kr. fast bøde på 5.000 kr. uanset tilregnelse

Selvanmeldelse	Forsætlig unddragelse over 100.000 kr. og indtil 500.000 kr.: bøde svarende til unddragelsen. Over 500.000 kr.: fængsel + tillægsbøde svarende til unddragelsen. Ingen straf ved grov uagtsomhed uanset beløb, eller ved forsæt op til 100.000 kr.

Forarbejderne understreger, at strafudmålingen fortsat beror på domstolenes konkrete vurdering, og at niveauet kan fraviges i op- og nedadgående retning efter de almindelige regler i straffelovens kapitel 10. Da skadesforsikringsafgiftslovens § 17 henviser til opkrævningslovens § 18, kan sager, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, afsluttes administrativt med et bødeforelæg – hvilket er den praktiske konsekvens af, at fængselsgrænsen er femdoblet.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 14, stk. 1-2 Skadesforsikringsafgiftsloven § 16, stk. 1, 3 Straffeloven § 289

§ 14 Sammenfatning: fire spørgsmål der afgør en forsikringsafgiftssag

Praksis på forsikringsafgiftsområdet er sparsom i domstolsregi, men tæt og velstruktureret i Skatterådets bindende svar. Sagerne kan næsten altid reduceres til fire spørgsmål, der besvares i rækkefølge:

1. Er ydelsen kategoriseret som skadesforsikring i forsikringsklassebilaget? Efter 1. juli 2015 er dette det eneste kriterium, jf. § 1, stk. 3. Udbyderens status, dennes eventuelle undtagelse fra tilladelseskrav, og de forsikringsretlige særregler i øvrigt er uden betydning – SKM2015.696.SR. Til gengæld læses de enkelte klasser efter deres indhold: assistance i klasse 18 forudsætter et skadeselement, hvorfor snerydning falder udenfor – SKM2017.536.SR.

2. Er der dansk afgiftskompetence? Kriterierne i § 1, stk. 1, nr. 1-3 er alternative. Men EØS-undtagelsen i § 1, stk. 2 trumfer indgåelsesstedet: er risikoen placeret i et andet EØS-land, er præmien uden for dansk afgift – en direkte konsekvens af EU-rettens princip om, at præmieafgift kun må pålægges i risikolandet.

3. Hvem er afgiftssubjekt, og hvad er grundlaget? Kun den, der **påtager sig forsikringsrisikoen-**, er afgiftspligtig efter § 5 – agenter er hverken afgifts- eller registreringspligtige, og deres selvstændigt fastsatte avance er ikke præmie, jf. SKM2014.237.SR og styresignalet SKM2015.457.SKAT. Omvendt sætter værnsreglen i § 3, stk. 2 et markedsprisgulv, når forsikringen indgår i en pakke eller ydes »gratis«.

4. Rammes forsikringen af en fritagelse? Kataloget i § 4 læses funktionelt og forankret i forsikringsbranchens og forsikringsaftalelovens begreber – deraf den brede rækkevidde af transportforsikringsfritagelsen i SKM2013.256.SR, der omfatter både fragtfører- og speditøransvar uanset, hvem der udfører transporten. Genforsikringsfritagelsen i § 4, nr. 5 forhindrer samtidig kaskadebeskatning i flerleddede vejhjælpskonstruktioner.

For de sideordnede afgifter gælder egne mønstre. Lystfartøjsforsikringsafgiften afgøres på **fartøjets konstruktion sammenholdt med den faktiske anvendelse** – historiske erhvervsfartøjer til kulturarvsbevaring er fritaget (SKM2014.682.SR, SKM2019.457.SR), mens gebyrfinansieret klubsejlads ikke er erhvervsmæssig (SKM2025.414.SR, SKM2025.415.SR). Motoransvarsforsikringsafgiften har sin erstatningsbaserede minimumsafgift og det deraf følgende dobbelte regnskabskrav.

To aktualitetsforbehold skal med i enhver rådgivning: henvisningen i § 1, stk. 3, er ændret til bilag 1 til lov om forsikringsvirksomhed, og strafniveauet i § 16 er skærpet fra 1. januar 2024 ved lov nr. 1795 af 28. december 2023 – ingen af delene er endnu konsolideret ind i lovbekendtgørelsen.

Afgrænsning. Denne oversigt behandler ikke momsfritagelsen for forsikrings- og genforsikringstransaktioner eller fradragsret, jf. moms-fortolkning, ikke energiafgifternes godtgørelsesregler, jf. energiafgifter, og ikke den materielle forsikringsaftaleret om dækning, præmiebetaling og oplysningspligt, jf. oplysningspligt-fal og forsikringspolice-uklarhed.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 1, stk. 1-3 · Skadesforsikringsafgiftsloven § 3, stk. 2 · Skadesforsikringsafgiftsloven § 4 · Skadesforsikringsafgiftsloven § 5

PRAKSIS

Skatterådet · Sejlklub skal betale afgift af lystfartøjsforsikring	08.07.2025
Skatterådet · Lystfartøjsafgift for dommerbåd anvendt til kapsejlads i sejlklub	08.07.2025
Skatterådet · Afgiftspligt af forsikring for bevaringsværdig fiskerbåd til kulturelle formål	20.09.2019
Skatterådet · Snerydning på abonnement er ikke momsfritaget forsikring	05.09.2017
Skatterådet · Vejhjælpsabonnementer er afgiftspligtig skadesforsikring efter lovændring	09.11.2015
Skatterådet · Afgiftsfritagelse for kaskoforsikring af historisk museumsskib	03.10.2014
Skatterådet · Skadesforsikringsafgift af leasingvirksomheds avance på forsikringspræmier	04.04.2014
Skatterådet · Fragtføreransvar og speditøransvar er transportforsikring	29.04.2013

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven § 1 stk. 2	Motoransvarsforsikringsafgiftsloven § 3 stk. 1-2
Skadesforsikringsafgiftsloven § 1 stk. 1-3	Skadesforsikringsafgiftsloven § 2
Skadesforsikringsafgiftsloven § 3 stk. 1-2	Skadesforsikringsafgiftsloven § 4
Skadesforsikringsafgiftsloven § 5	Skadesforsikringsafgiftsloven § 7

MATERIALE Citerede afgørelser

10 afgørelser

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 10

08.07.2025	Sejlklub skal betale afgift af lystfartøjsforsikring	25-1411319
08.07.2025	Lystfartøjsafgift for dommerbåd anvendt til kapsejlads i sejlklub	25-1411076
20.09.2019	Afgiftspligt af forsikring for bevaringsværdig fiskerbåd til kulturelle formål	18-1881889
05.09.2017	Snerydning på abonnement er ikke momsfritaget forsikring	17-1201064
09.11.2015	Vejhjælpsabonnementer er afgiftspligtig skadesforsikring efter lovændring	15-1535913
03.10.2014	Afgiftsfritagelse for kaskoforsikring af historisk museumsskib	14-3249811
04.04.2014	Skadesforsikringsafgift af leasingvirksomheds avance på forsikringspræmier	13-5723987

12.09.2013	Vejhjælpsabonnementer udbudt af ikke-forsikringsselskaber falder uden for skadesforsikringsafgift	13-0048631
29.04.2013	Fragtføreransvar og speditøransvar er transportforsikring	13-0059075
20.02.2008	Stempelafgift af købsforsikring med dynamisk kundepulje	08-019248

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Stempelafgift – Betænkning nr. 1364 fra Stempeludvalget

nr. 1364 · 1998 · Skatteministeriet

07 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over grundskyld og dækningsafgift efter ejendomsskatteloven

Fritagelse, afgrænsning, satser, opkrævning og inddrivelse efter ejendomsskatteloven af 2023

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 14 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Med ejendomsskatteloven (lov nr. 678 af 4. juni 2023) blev den kommunale grund- og ejendomsbeskatning samlet i én lov, og fra og med 1. januar 2024 overtog Skatteforvaltningen opkrævningen af grundskyld og dækningsafgift fra kommunerne. Praksis på området er præget af en dobbelt kompetencefordeling: kommunalbestyrelsen beslutter, om der overhovedet skal opkræves dækningsafgift og om en ejendom anvendes til et afgiftspligtigt formål, mens told- og skatteforvaltningen som en del af vurderingen skønner over, hvor stor en del af grundværdien der kan henføres til den fritagne henholdsvis den afgiftspligtige del. Retspraksis kredser først og fremmest om afgrænsningen af "lignende øjemed" i ejendomsskatteloven § 12 – en uændret videreførelse af § 23 A i den tidligere lov om kommunal ejendomsskat, hvor den omfattende praksis fra Indenrigsministeriets cirkulære nr. 80 af 31. marts 1962 fortsat gælder.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Det er ejendommens faktiske lovlige anvendelse – ikke ejerforholdet – der afgør, om der kan pålægges dækningsafgift efter ejendomsskatteloven § 12; ved udlejning er det lejerens anvendelse af det lejede, der er afgørende, og erhvervsmæssig udlejning er ikke i sig selv et dækningsafgiftspligtigt formål.

02 Opregningen "kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed" er ikke udtømmende, men skal ifølge det historiske fortolkningscirkulære forstås snævert efter sin ordlyd; pengeinstitut, biograf, restaurant, kraft- og varmeværk, vaskeri, tankstation samt lager-, pak- og kølehuse er omfattet, mens selvstændige garageanlæg, busstationer og redningsstationer efter praksis ikke er det.

03 Højesteret fastslog i BS-27829/2021-HJR, at anvendelse af lokaler til yoga i regi af en folkeoplysende forening udløser dækningsafgift som "lignende øjemed" – begrænset og ikke-kommerciel benyttelse afskærer altså ikke afgiftspligt.

04 Domstolene prøver både om anvendelsen er omfattet, og om ejendommen påfører kommunen udgifter; i DONG Oil Pipe-sagen var et fuldautomatisk råolietankanlæg omfattet, fordi det indgik som led i erhvervsmæssig virksomhed og påførte kommunen udgifter til brandberedskab, vejvedligeholdelse og belysning.

05 Efter Den juridiske vejledning er det ikke et krav, at det kan påvises, at den enkelte ejendom rent faktisk påfører kommunen udgifter – dækningsafgiften er ikke øremærket, men bidrager til kommunens udgifter i almindelighed.

06 Delvis anvendelse udløser kun dækningsafgift, når den del af grundværdien, der vedrører den afgiftspligtige anvendelse, udgør MERE end halvdelen af grundværdien for hele ejendommen, jf. § 12, stk. 2; fordelingen sker forholdsmæssigt ud fra de faktiske bygningsarealer i BBR.

07 Kommunens varsling om påligning af dækningsafgift kan tilsidesættes af Skatteforvaltningens efterfølgende fordelingsskøn: viser fordelingen, at den afgiftspligtige anvendelse ikke overstiger 50 pct., kan der ikke opkræves dækningsafgift trods kommunens afgørelse.

08 Ejendomme, der er objektivt fritaget for grundskyld efter § 5, stk. 1, kan ikke pålægges erhvervsdækningsafgift efter § 12, stk. 1 – heller ikke selv om der faktisk udøves dækningsafgiftspligtig virksomhed på ejendommen.

09 Udlejning til en ambassade afskærer ikke dækningsafgift: fritagelsen efter § 5, stk. 1, nr. 3-5, følger ejerskabet, og en ejerlejlighed udlejet til en ambassade og anvendt til kontor kan derfor pålægges dækningsafgift.

10 Kommunalbestyrelsens afgørelser om fritagelse efter §§ 5-8 kan ikke påklages administrativt på Skatteministeriets område, men kan indbringes for domstolene; Skatteforvaltningens fordelinger indgår derimod i vurderingen og kan påklages og genoptages efter skatteforvaltningsloven – uden at 20 pct.-kravet finder anvendelse.

11 En begunstigende afgørelse om fritagelse for grundskyld i et løbende retsforhold kan tilbagekaldes, men udgangspunktet er, at tilbagekaldelse ikke kan ske med tilbagevirkende kraft, jf. Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 2015-15.

12 Grundskyld og dækningsafgift hæfter på den faste ejendom i dens helhed med pante- og fortrinsret i 2 år og 3 måneder fra forfaldsdagen; pante- og fortrinsretten omfatter ikke gebyrer og renter, og ved ejerskifte får den nye ejer en solidarisk, subsidiær og begrænset hæftelse, der alene omfatter selve ejendommen.

13 Kommunalbestyrelsen kan for 2024-2028 ikke fastsætte grundskyldssatsen højere end angivet i lovens bilag 1 (og aldrig over 30 promille), og dækningsafgiftssatsen efter § 12 kan ikke overstige 10 promille eller den kommunespecifikke sats i bilag 2 – kommuner uden for bilag 2 kan slet ikke indføre erhvervsdækningsafgift i perioden.

14 Stigningsbegrænsningsordningen for erhvervsdækningsafgift indebærer, at afgiften højst kan stige med 10 pct. af den fuldt indfasede afgift om året, men den gælder ikke for ejendomme, der ikke var pålagt dækningsafgift året før, og ifølge Landsskatterettens praksis heller ikke ved den foreløbige beregning.

15 Er der ved den foreløbige beregning opkrævet for meget grundskyld eller dækningsafgift, har hovedejeren krav på tilbagebetaling med forrentning efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint fra ratens sidste rettidige betalingsdag.

§ 1 Fra lov om kommunal ejendomsskat til ejendomsskatteloven – og fra kommunal til statslig opkrævning

Ejendomsskatteloven (lov nr. 678 af 4. juni 2023, accessionsnummer A20230067830) afløste for grundskyldens og dækningsafgiftens vedkommende den tidligere lov om kommunal ejendomsskat, jf. lovbekendtgørelse nr. 1463 af 6. oktober 2020, med virkning fra 1. januar 2024. Den centrale strukturelle nyskabelse er ikke materiel, men administrativ. Som det udtrykkeligt fremgår af forarbejderne til ejendomsskatteloven § 11:

> *Det følger af boligskatteforliget, at Skatteforvaltningen fra og med kalenderåret 2024 vil skulle opkræve dækningsafgift. Det følger videre af boligskatteforliget, at de beløb, som Skatteforvaltningen pålægger ejerne at skulle betale, vil skulle afregnes til kommunerne. Skatteforvaltningen opkræver dermed beløbene på vegne af kommunerne.*

Kommunerne forestår således fortsat opkrævning og efterregulering til og med skatteåret 2023, mens Skatteforvaltningen opgør og opkræver fra og med kalenderåret 2024. Skiftet illustreres af, at lovgiver samtidig erstattede begrebet "skatteår" med "kalenderår", jf. Skattestyrelsens beskrivelse i Den juridiske vejledning C.H.4.4.1.

De fire beskatningsformer i lovens afgiftsside kan skitseres således:

Beskatning	Hjemmel	Beskatningsgrundlag	Satsloft 2024-2028
Grundskyld	§ 4, stk. 1	80 pct. af grundværdien i forudgående år, § 17, stk. 2	Bilag 1, højst 30 promille, § 28, stk. 1
Grundskyld af produktionsjord	§ 17, stk. 3	Hele grundværdien	1,2-7,2 promille, § 28, stk. 2
Dækningsafgift, offentlige ejendomme	§ 11, stk. 1	Hele grundværdien i forudgående år, § 20, stk. 1	Fastfrosset på 2023-niveau, § 29, stk. 1
Erhvervsdækningsafgift	§ 12, stk. 1	80 pct. af grundværdien i forudgående år, § 20, stk. 1	Bilag 2, højst 10 promille, § 29, stk. 2-3

Den historiske forankring er dyb. Finansministeriets **betænkning nr. 399/1965 om ændringer af ejendomsbeskatningen** beskrev allerede dengang de kommunale ejendomsskatter som bestående af "grundskyld, ejendomsskyld og dækningsafgift til købstad- sogne- og amtskommuner samt tillægsgrundskyld til sognekommunerne af visse landbrugsejendomme", og udvalget indskrænkede sig bevidst til en teknisk forenkling frem for politiske vurderinger af beskatningsniveauet. Den tekniske arv – navnlig dækningsafgiftens karakter af *bidrag til de udgifter, ejendommen medfører for kommunen* – er ført videre uændret ind i 2023-loven.

LOV `Ejendomsskatteloven § 4, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 11, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 17, stk. 2-3` `Ejendomsskatteloven § 20, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 28, stk. 1, 2` `Ejendomsskatteloven § 29, stk. 1`

§ 2 Objektiv fritagelse for grundskyld efter § 5 – kongehus, offentligt ejerskab, diplomati og fredning

Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1, pålægger kommunalbestyrelsen en **pligt** til at fritage otte ejendomskategorier for grundskyld. Der er ikke tale om et skøn: bestemmelsen indledes med ordene "Kommunalbestyrelsen **skal** fritage". Kategorierne er kongelige slotte og palæer med tilliggender, der tilhører staten (nr. 1); andre statslige, regionale og kommunale ejendomme med undtagelse af ejendomme anvendt til landbrug, havebrug, skovdrift eller erhvervsmæssig udleje eller som henligger ubenyttede, og med undtagelse af DSB, Energinet, Naviair og Danpilot (nr. 2); diplomatiske ejendomme (nr. 3); konsulatområder ledet af udsendt konsulatembedsmand (nr. 4) og af honorær konsulatembedsmand (nr. 5); fredede ejendomme med tinglyst bevaringsdeklaration (nr. 6); forsamlingshuse, der ikke drives erhvervsmæssigt (nr. 7); og Danmarks Nationalbank i det omfang, banken er fritaget efter § 21 i lov om Danmarks Nationalbank (nr. 8).

Afgrænsningen af nr. 6 er snæver på to måder: fritagelsen omfatter kun "den bebyggede grund, gårdsplads og have", og den gælder ikke, hvis ejeren er staten, en region, en kommune, en kirke eller et præsteembede – eller hvis ejerens budgetterede driftsudgifter dækkes for mere end 50 pct. af offentlige tilskud. For forsamlingshuse efter nr. 7 er det udtrykkeligt fastslået, at en sammenhængende have er omfattet, selv om den matrikulært udgør en eller flere selvstændige, særskilt vurderede ejendomme.

De diplomatiske og konsulære fritagelser er blevet præciseret i lyset af Wienerkonventionerne. Ved lov nr. 1471 af 10. december 2024 blev ordet »besiddes« to steder i nr. 3 ændret til »ejes« for at præcisere, at fritagelse forudsætter ejerskab; der blev indsat en betingelse om, at familiemedlemmer tilhørende husstanden ikke må være statsborgere i modtagerstaten; og i nr. 4 og 5 udgik ordene »eller er lejet af«, således at fritagelse for konsulatområder kun gælder, når disse **ejes** af udsenderstaten – udtrykkeligt begrundet i overensstemmelse med Wienerkonventionen om konsulære forbindelser. Ændringerne trådte i kraft 1. januar 2025 og er endnu ikke konsolideret ind i den offentliggjorte lovtekst.

Opfylder kun en del af ejendommen betingelserne, er kun den tilsvarende del af grundværdien fritaget, jf. § 5, stk. 2. Det er told- og skatteforvaltningen – ikke kommunen – der som en del af vurderingen foretager skønnet over fritagelsens omfang og fordelingen af grundværdien, jf. ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2, 4. pkt. Fordelingen foretages første gang i den vurdering, der er foretaget i kalenderåret før det skatteår, hvor ændringen første gang skal have virkning.

Endelig indeholder § 6 en selvstændig obligatorisk fritagelse: kommunalbestyrelsen **skal** meddele hel eller delvis fritagelse for grundskyld af ejendomme, der er ramt af kystnedbrydning, og fritagelsen gælder, indtil en ny ansættelse kan lægges til grund ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget.

LOV Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1, 2 Ejendomsskatteloven § 6

§ 3 Bevillingsmæssig fritagelse efter §§ 7 og 8 – og grænserne for at trække den tilbage

Ved siden af de objektive fritagelser står to bevillingsmæssige ordninger, hvor kommunalbestyrelsen **kan** fritage.

Ejendomsskatteloven § 7, stk. 1, omfatter fem grupper af privat- eller organisationsejede ejendomme: skoler, hospitaler, sygehuse, socialt godkendte institutioner, biblioteker under offentligt tilsyn og offentligt tilgængelige museer (nr. 1 – dog kun den bebyggede grund samt gårdsplads og have); sports- og idrætsanlæg tilhørende gymnastik-, idræts- og skytteforeninger eller andre organisationer med sports- og idrætsformål, for den del der direkte eller indirekte anvendes til sport og idræt (nr. 2); ungdomslejre, lejrpladser og feriekolonier, når

ejeren er en organisation med friluftsliv som hovedformål (nr. 3); ejendomme ejet af almenvelgørende stiftelser eller institutioner med almennyttige formål og anvendt til institutionens formål (nr. 4); og gas-, vand- og fjernvarmeværker med åben leveringsadgang og vedtægtsbestemt formålsbinding af indtægterne (nr. 5). Også her gælder, at delvis opfyldelse kun fritager den tilsvarende del af grundværdien, og at fordelingsskønnet ligger hos told- og skatteforvaltningen, jf. § 7, stk. 2.

Ejendomsskatteloven § 8 er den klassiske "byplanmæssige" fritagelse: kommunalbestyrelsen kan meddele hel eller delvis fritagelse, hvis den *af samfundsmæssige hensyn* ønsker, at private grunde ikke bebygges, eller at en bebyggelse bevares. Fritagelsen gives for én vurderingsperiode ad gangen og er betinget af, at ejeren over for kommunalbestyrelsen forpligter sig til ikke at ændre grundens udnyttelse uden tilladelse. Foretager ejeren alligevel bygningsforanstaltninger i strid med betingelserne, bestemmer kommunalbestyrelsen, om og i hvilket omfang fritagelsen bortfalder – med virkning fra førstkommende 1. januar. Skattestyrelsen bemærker i Den juridiske vejledning C.H.4.3.3.3, at bestemmelsen – der med sproglige ændringer viderefører § 9, stk. 1, 1. pkt., i den tidligere lov om kommunal ejendomsskat – antages anvendt i begrænset omfang, fordi den udvidede byplan- og zonelovgivning har reduceret dens betydning.

Det forvaltningsretlige tyngdepunkt ligger i **tilbagekaldelsen**. Folketingets Ombudsmand behandlede i FOB 2015-15 en golfklubs klage over, at kommunen med virkning fra 1. januar 2012 tilbagekaldte en flerårig fritagelse som led i en generel budgetbeslutning om at afskaffe tidligere bevilgede fritagelser. Ombudsmanden lagde til grund, at der var tale om et **løbende retsforhold**, og at kommunen var berettiget til at tilbagekalde den begunstigende afgørelse. Derimod havde tilbagekaldelsen efter ombudsmandens opfattelse tilbagevirkende kraft, og han fastholdt det klare udgangspunkt om, at der heller ikke i løbende retsforhold kan ske tilbagekaldelse med tilbagevirkende kraft af begunstigende forvaltningsakter. Særlige omstændigheder – herunder at grundejerne allerede i marts 2011 havde modtaget en varslingsskrivelse og i december 2011 fik partshøring sammen med ejendomsskattebilletten – førte dog til, at ombudsmanden ikke fandt tilstrækkeligt grundlag for at henstille, at kommunen genoptog sagen om virkningstidspunktet. Udtalelsen er i praksis retningsgivende for, hvordan kommuner skal varsle og partshøre, når en fritagelsespraksis afskaffes.

Endelig giver § 10 mulighed for at fritage for **stigningen** i grundskyld og dækningsafgift, når grundværdien er steget med mere end 20 pct. som følge af et ændret plangrundlag, og ejendommen ikke anvendes eller udnyttes i videre omfang end tilladt før planændringen. Fritagelsen bortfalder senest 10 år efter værdiændringen, ved bortfald af betingelsen eller ved afståelse til andre end ejerens ægtefælle. For vindmølle- og solcelleanlæg er ordningen skærpet til en **pligt**: kommunalbestyrelsen *skal* efter § 10, stk. 3 meddele fritagelse for hele stigningen, når planændringen giver mulighed for opførelse af vindmølle- eller solcelleanlæg, dog kun i 3 år og senest indtil aftale om nettilslutning indgås.

LOV Ejendomsskatteloven § 7, stk. 1, 2 Ejendomsskatteloven § 8 Ejendomsskatteloven § 10, stk. 1, 3

§ 4 Dækningsafgift af offentlige ejendomme efter § 11 – herunder kongelige slotte

Ejendomsskatteloven § 11, stk. 1, giver kommunalbestyrelsen adgang til at pålægge ejere af ejendomme, der er fritaget for grundskyld efter § 5, stk. 1, nr. 2 eller 8, dækningsafgift af grundværdien som bidrag til de udgifter, ejendommen medfører for kommunen. Konstruktionen er bevidst: en ejendom, der er fritaget for grundskyld,

kan altså alligevel pålægges en kommunal afgift. Af forarbejderne fremgår, at statens, kommunernes og regionernes ejendomme pålægges dækningsafgift, "uanset om ejendommen anvendes til kontor og forretning, skole, sygehus, museum m.v." – anvendelsen er her uden betydning, det er ejerskabet, der udløser afgiftspligten.

For kongelige slotte gælder en særlig, historisk betinget ordning i § 11, stk. 2, hvorefter kommunalbestyrelsen "i særlige tilfælde" kan pålægge dækningsafgift af ejendomme fritaget efter § 5, stk. 1, nr. 1. Forarbejderne redegør udførligt for baggrunden: det er ikke anset for rimeligt at give generel hjemmel til at afgiftsbelægge de kongelige slotte, og kompetencen, der tidligere lå hos indenrigs- og sundhedsministeren, er nu henlagt til kommunalbestyrelsen. Praksis er konkret afgrænset:

> *Indenrigsministeriet har i 1968 meddelt Københavns Kommune tilladelse til, at der opkræves dækningsafgift af de fire palæer på Amalienborg samt den del af Christiansborg Slot med tilbygninger, der er stillet til rådighed for kongen. I tilknytning hertil har Indenrigs- og Sundhedsministeriet i 2003 meddelt Københavns Kommune tilladelse til, at der opkræves dækningsafgift af Amaliegade 18 (Det Gule Palæ).*

Efter § 11, stk. 3, kan kommunalbestyrelsen helt eller delvis fritage ejendomme tilhørende andre kommuner og vedkommende region samt ejendomme i sameje mellem kommunen og regioner eller staten.

Afgrænsningsspørgsmålet ved **delvis** fritagelse for grundskyld har været prøvet i Højesteret. I Sag 123/2011 af 15. juni 2012 tog Højesteret stilling til opgørelsen af dækningsafgift, når en offentlig ejendom kun var delvist fritaget for grundskyld efter den dagældende § 7, stk. 1, i lov om kommunal ejendomsskat, sammenholdt med afgiftshjemlen i § 23, stk. 1. Princippet – der allerede fremgik af det historiske fortolkningscirkulære – er, at dækningsafgiften af offentlige ejendomme alene kan omfatte **den fritagne del**: efter cirkulæret om den kommunale ejendomsbeskatning svares der af delvis fritagne offentlige ejendomme dækningsafgift af den del af værdien, der ifølge vurderingsmyndighedernes fordeling vedrører den fritagne del. Efter gældende ret svarer dette til, at dækningsafgiften efter § 11 pålægges af den del af grundværdien, der ifølge Skatteforvaltningens fordeling vedrører den fritagne del.

Dækningsafgiften af § 11-ejendomme er økonomisk fastfrosset: efter § 29, stk. 1, opkræver kommunalbestyrelsen for hvert af kalenderårene 2024-2028 et beløb svarende til det, der blev opkrævet for skatteåret 2023. Disse ejendomme er derfor heller ikke omfattet af stigningsbegrænsningsordningen.

LOV Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1 · Ejendomsskatteloven § 11, stk. 1-3 · Ejendomsskatteloven § 29, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Opgørelse af dækningsafgift ved delvis fritagelse for grundskyld for offentlige ejendomme 15.06.2012

§ 5 "Lignende øjemed" i § 12, stk. 1 – den bærende afgrænsningspraksis

Kernen i erhvervsdækningsafgiften er ejendomsskatteloven § 12, stk. 1, hvorefter kommunalbestyrelsen kan pålægge ejere af ejendomme, "der anvendes til kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed", dækningsafgift af grundværdien. Bestemmelsen er ifølge forarbejderne "med sproglige ændringer en videreførelse af § 23 A, stk. 1, 1. pkt., i lov om kommunal ejendomsskat", og lovgiver har udtrykkeligt tilkendegivet, at:

> *Med forslaget tilsigtes det ikke at ændre på afgræsningen mellem anvendelser af ejendomme, der efter praksis anses for dækningsafgiftspligtige, og anvendelser af ejendomme, der efter praksis ikke anses for dækningsafgiftspligtige.*

Den bærende retskilde er derfor fortsat Indenrigsministeriets cirkulære nr. 80 af 31. marts 1962 om den kommunale ejendomsbeskatning, som forarbejderne henviser direkte til. Cirkulærets afsnit om dækningsafgiftspligtige ejendomme opstiller den klassiske sondring:

> *Bestemmelsen skal forstås snævert efter sin ordlyd og omfatter som hovedregel kun kontor-, forretnings-, hotel-, værksteds- og fabriksejendomme. Der er dog også givet adgang til at påligne ejendomme, der anvendes i »lignende øjemed«, dækningsafgift.*

Cirkulæret opdeler herefter praksis i tre lag:

- **Omfattet:** banker, sparekasser, biografer, restaurationer, slagterier, mejerier, skibsværfter, teglværker, kraftværker, varmeværker, vaskerier og servicestationer. Endvidere lagerbygninger, pakhuse, siloanlæg, tankanlæg og kølehuse, "idet sådanne bygninger og anlæg sædvanligvis anvendes som led i en forretnings- eller fabrikationsvirksomhed".
- **Ikke omfattet:** selvstændige garageanlæg, busstationer samt Falck- og Zonestationer. Heller ikke landbrugs- og skovbrugsejendomme, frugtplantager, gartnerier og havebrug er omfattet – dækningsafgiften rammer altså ikke alle erhvervsejendomme.
- **Accessoriske lokaler:** bygninger og lokaler til andre formål, der udgør "en ganske underordnet del af den samlede ejendom" og indgår som et naturligt led i den dækningsafgiftspligtige virksomhed, er omfattet – fx portnerboligen ved en fabrik samt hoteldirektørens og kroejerens lejligheder. Derimod er mejeribestyrerboligen, brugsforeningsuddelerboligen og direktørboligen ved fabrikken eller banken normalt **ikke** omfattet.

Cirkulæret indeholder også en praktisk tommelfingerregel for hoteller: "Om en virksomhed er dækningsafgiftspligtig som hotel eller lignende antages at kunne afgøres ud fra, om virksomheden kræver bevilling efter beværterlovgivningen. Almindelige pensionater og sommerpensionater vil således normalt ikke være omfattet."

To forhold er afgørende ved den konkrete subsumption. For det første er det **ejendommens faktiske lovlige anvendelse**, der er bestemmende. For det andet er erhvervsmæssig udlejning ikke i sig selv et dækningsafgiftspligtigt formål – for udlejede ejendomme er det **lejerens** anvendelse af det lejede, der afgør spørgsmålet, jf. Den juridiske vejledning C.H.4.4.5.1. Kompetencen til at vurdere, hvad der udgør "lignende øjemed", ligger hos kommunalbestyrelsen.

LOV Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1

§ 6 Tankanlægget og yogaholdet – domstolenes prøvelse af "lignende øjemed"

To sagskomplekser bærer den nyere domstolspraksis om afgrænsningen.

Råolietankanlægget i Fredericia. I BS-1136/2007-KOL af 18. marts 2008 gjorde DONG Oil Pipe A/S gældende, at selskabets tankanlæg – seks råolietanke, slopstanke og en vandseparationsenhed på en 204.042 m² stor grund, fuldautomatisk drevet fra et kontrolrum hos Dansk Shell og uden opholds- eller velfærdsfaciliteter – hverken faldt under lovens kategorier eller påførte kommunen mærkbare udgifter. Selskabet krævede

tilbagebetaling af dækningsafgift fra 1. juli 2002. Retten afviste begge synspunkter. Om anvendelseskriteriet hedder det:

> *Da der på sagsøgerens tankanlæg, som A/S Dansk Shell servicerer for et årligt vederlag på ca. 22 mio. kr., foretages vandseparation, inden råolien fortsætter til dens ejere, der udnytter råolien erhvervsmæssigt, og da tankanlægget er en integreret del af sagsøgerens indbringselse af betydelige mængder råolie fra Nordsøen, findes tankanlægget at være en erhvervsejendom, der 'anvendes til .... lignende øjemed', jf. ejendomsbeskatningslovens § 23a, stk. 1.*

Om udgiftskriteriet lagde retten vægt på, at anlægget var kategoriseret som særlig farlig virksomhed, hvilket havde foranlediget kommunen til at anskaffe et tredje slukningstog:

> *Det må endvidere på baggrund af Vidne 2 og Vidne 3's vidneforklaringer lægges til grund, at sagsøgerens tankanlæg, der er kategoriseret som særlig farlig virksomhed, og som efter Vidne 1's forklaring er under udvidelse med et degasningsanlæg for 80 mio. kr., påfører sagsøgte udgifter til vedligeholdelse, renholdelse og belysning af veje samt navnligt brandberedskab.*

Fredericia Kommune blev frifundet, og selskabet pålagt 250.000 kr. i sagsomkostninger. Vestre Landsret stadfæstede afgørelsen ved BS-525/2008-VLR af 19. november 2008. Sagen bekræfter cirkulærets udsagn om, at tank- og siloanlæg er omfattet, når de indgår som led i en forretnings- eller fabrikationsvirksomhed – og at fuld automatisering ikke i sig selv fritager.

Yogalokalerne i København. Sagskomplekset mellem FOF København og Københavns Kommune gennemløb tre instanser. Byretten afgjorde BS-10333/2017-KBH den 8. marts 2019, Østre Landsret afsagde BS-17113/2019-OLR den 13. november 2020, og Højesteret afgjorde sagen endeligt ved BS-27829/2021-HJR af 22. april 2022. Højesteret fastslog, at anvendelse af lokaler til yoga i regi af en folkeoplysende forening udløser dækningsafgift som "lignende øjemed" efter § 23 A, stk. 1, i lov om kommunal ejendomsskat. Afgørelsen har betydelig rækkevidde: hverken den begrænsede tidsmæssige benyttelse af lokalerne eller foreningens folkeoplysende, ikke-kommercielle karakter afskærer afgiftspligt. Det svarer til cirkulærets bemærkning om, at dækningsafgiften "omfatter også ejendomme, der ikke anvendes erhvervsmæssigt, men f.eks. til foreningskontorer".

Et væsentligt fortolkningsbidrag findes i Skattestyrelsens beskrivelse af udgiftskriteriet: det er et krav, at dækningsafgiften skal bidrage til at dække de udgifter, ejendommen påfører kommunen – men "det er ikke et krav, at det kan påvises, at den enkelte ejendom rent faktisk påfører kommunen disse udgifter". Forarbejderne til § 12 præciserer samme punkt: dækningsafgiften anvendes til kommunens udgifter i almindelighed og er ikke øremærket den enkelte ejendom.

LOV	`Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1`	
PRAKSIS	**Højesteret** · Anvendelse af lokaler til yoga i regi af folkeoplysende forening udløser dækningsafgift som "lignende øjemed"	22.04.2022
	Landsretten · Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold	13.11.2020
	Landsretten · DONG Oil Pipe A/S mod Fredericia Kommune: Stadfæstelse af dækningsafgift for tankanlæg	19.11.2008
	Byretten · FOF København vs. Københavns Kommune - Sag om dækningsafgift for folkeoplysende aktiviteter	08.03.2019
	Byretten · Sag om dækningsafgift for tankanlæg i Fredericia	18.03.2008

§ 7 Mere-end-halvdelen-reglen og fordelingsskønnet i § 12, stk. 2-5

Ejendomme, der kun **delvis** anvendes til dækningsafgiftspligtige formål, kan efter § 12, stk. 2, kun pålægges dækningsafgift, når grundværdien vedrørende den afgiftspligtige del udgør **mere end halvdelen** af grundværdien for hele ejendommen. Fordelingen foretages ud fra de faktiske bygningsarealer registreret i Bygnings- og Boligregistret, og hvor den dækningsafgiftspligtige anvendelse sker fra bygninger på fremmed grund (ejendomsvurderingslovens § 2, stk. 1, nr. 3), fastsættes den dækningsafgiftspligtige værdi til grundværdien af den fremmede grund.

Forarbejderne illustrerer mekanikken konkret: "Anvendes eksempelvis 60 pct. af den samlede bygningsmasse til dækningsafgiftspligtig virksomhed, vil tilsvarende 60 pct. af den samlede grundværdi skulle henføres til beskatningsgrundlaget for dækningsafgiften." Samme eksempel gengives i Den juridiske vejledning C.H.4.4.5.2.

Samspillet med grundskyldsfritagelserne er reguleret i § 12, stk. 3 og stk. 4. Hovedreglen er kategorisk: ejendomme, der er fritaget for grundskyld efter § 5, stk. 1, kan **ikke** pålægges erhvervsdækningsafgift – "også selv om der udøves dækningsafgiftspligtig virksomhed", som forarbejderne udtrykker det med kongelige slotte og fredede ejendomme som eksempler. Ved delvis fritagelse efter § 5, stk. 2, kan dækningsafgift alene pålægges den ikkefritagne del, og ved 50 pct.-prøven skal der ses **bort fra** fritagelsen. Forarbejderne gennemregner konsekvensen: skønnes 60 pct. af grundværdien fritaget efter § 5, og benyttes 30 pct. af den ikkefritagne del samt hele den fritagne del til dækningsafgiftspligtige formål, skal der fortsat pålægges dækningsafgift af de 40 pct., der ikke er fritaget – mens der ikke skal pålægges dækningsafgift, hvis alene 50 pct. af grundværdien benyttes til afgiftspligtige formål.

Et vigtigt punkt vedrører **udlejning til ambassader**. Forarbejderne fastslår, at fordi dækningsafgiften påhviler ejeren, har det ikke betydning, at der udlejes til en ambassade, der selv ville være fritaget som ejer: "En ejerlejlighed, der er udlejet til en ambassade, og som anvendes til kontor, vil dermed kunne pålægges dækningsafgift."

Kompetencefordelingen i § 12, stk. 5, er den praktisk mest betydningsfulde nydannelse. Told- og skatteforvaltningen foretager som en del af vurderingen skønnet over, hvor stor en del af ejendommen der kan fritages, og hvor stor en del der kan pålægges dækningsafgift – og vurderer samtidig, om 50 pct.-betingelsen er opfyldt. Forarbejderne trækker konsekvensen skarpt op:

> *En kommunal administrativ varsling meddelt Skatteforvaltningen om indsættelse af dækningsafgift vil som følge af Skatteforvaltningens skøn over, hvor stor en del af grundværdien, der kan henføres til den fritagne del henholdsvis den ikkefritagne del, kunne medføre, at ejendommen alligevel ikke pålignes dækningsafgift.*

Kommunens kompetence angår altså alene, **om** der på ejendommen foregår dækningsafgiftspligtig virksomhed; Skatteforvaltningens kompetence angår, **hvor stor en del** af ejendommen der anvendes således.

Skatterådets praksis under den tidligere forskelsværdibaserede ordning illustrerer, hvor afgørende fordelingen er. I SKM2014.457.SR af 26. juni 2014 var den dækningsafgiftspligtige forskelsværdi fejlagtigt sat til 55,44 pct. af den samlede forskelsværdi. Skatterådet genoptog ekstraordinært vurderingerne pr. 1. oktober 2005 og 2006, idet "det må tilskrives vurderingsmyndigheden, at forskelsværdien ikke er fordelt korrekt", og nedsatte andelen til 39,19 pct. – hvorved ejendommen ikke længere var dækningsafgiftspligtig. Tilsvarende fordelings- og korrektionssager ses i SKM2012.494.SR og SKM2012.495.SR, ligesom en nedsat ejendomsværdi slog direkte igennem på den dækningsafgiftspligtige forskelsværdi i SKM2011.626.SR, hvor forskelsværdien for et vandforsyningsanlæg faldt fra 18.368.000 kr. til 3.968.000 kr.

LOV Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1, 2 · Ejendomsskatteloven § 12, stk. 2-5

PRAKSIS

Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet forkert forskelsværdi	26.06.2014
Skatterådet · Korrektion af ejendomsvurdering og dækningsafgift ved forkert forskelsværdi	04.09.2012
Skatterådet · Fordeling af forskelsværdi på blandet ejendom	04.09.2012
Skatterådet · Ejendomsværdi for vandforsyningsvirksomhed nedsat efter genoptagelse	27.09.2011

§ 8 Beskatningsgrundlag og satser – 80 pct.-reglen, satsloftet og de kommunale bilag

Beskatningsgrundlaget for grundskyld udgør efter § 17, stk. 2, 80 pct. af den grundværdi, der efter ejendomsvurderingsloven er ansat for ejendommen i det forudgående indkomstår eller kalenderår. For produktionsjord udgør beskatningsgrundlaget hele grundværdien, jf. § 17, stk. 3. Selve grundskylden opgøres som beskatningsgrundlaget ganget med satsen i § 28 med fradrag for grundforbedringer efter ejendomsvurderingslovens §§ 22 og 23 samt for fritagelse efter § 5, stk. 2, og § 7, stk. 2, og derefter fradrag for rabat efter § 40 eller stigningsbegrænsning efter § 45.

For dækningsafgiften er grundlaget differentieret, jf. § 20, stk. 1: for § 11-ejendomme anvendes **hele** grundværdien fra det forudgående kalenderår, for § 12-ejendomme **80 pct.** heraf. Anvendes en § 12-ejendom kun en del af kalenderåret til afgiftspligtigt formål, pålægges kun delvis dækningsafgift, og told- og skatteforvaltningen fastsætter andelen forholdsmæssigt på grundlag af de perioder, hvori ejendommen anvendes således, jf. § 20, stk. 2.

Satsstrukturen er dobbeltbundet. Efter § 28, stk. 1, fastsætter kommunalbestyrelsen grundskyldssatsen i forbindelse med den endelige vedtagelse af årsbudgettet; satsen kan højst udgøre 30 promille, men for indkomstårene og kalenderårene 2024-2028 kan den ikke fastsættes højere end den kommunespecifikke sats i lovens bilag 1. For produktionsjord skal satsen mindst udgøre 1,2 promille og højst 7,2 promille, og for 2024-2028 ikke højere end satsen for skatteåret 2023, jf. § 28, stk. 2.

For dækningsafgiften gælder efter § 29, stk. 2, at satsen efter § 12, stk. 1, højst kan udgøre 10 promille, og at samme promille anvendes på den del af grundværdien, der efter § 12, stk. 2, anvendes til afgiftspligtige formål. Den kommunale bevægelsesfrihed er dog kraftigt beskåret i indfasningsperioden: efter § 29, stk. 3, kan kommunalbestyrelsen for 2024-2028 ikke fastsætte satsen højere end angivet i bilag 2 – og for kommuner, der **ikke** er angivet i bilag 2, kan der i perioden slet ikke indføres dækningsafgift efter § 12, stk. 1. Kombineret med fastfrysningen af § 11-afgiften i § 29, stk. 1, betyder det, at dækningsafgiftens samlede kommunale provenu er politisk låst frem til og med 2028.

De historiske beregningsprincipper er dermed forenklet markant. Under den tidligere ordning blev erhvervsdækningsafgiften beregnet af **forskelsværdien** (ejendomsværdi minus grundværdi), hvilket gav anledning til komplicerede samspil med ejendomsskylden – normalvedtægterne i det historiske cirkulære indeholdt fx særlige aftrapningsregler for blandede forretnings- og beboelsesejendomme. Efter ejendomsskatteloven beregnes både grundskyld og dækningsafgift udelukkende af grundværdien.

Som illustration af, hvor følsom beskatningen er over for det underliggende ansættelsesgrundlag, kan nævnes Højesterets dom i Sag 55/2016 af 7. februar 2017 om fastlæggelsen af basisår for grundskatteloftet ved en nyudstykket ejendom – en problemstilling, der under den nugældende lov er afløst af stigningsbegrænsningsordningerne i kapitel 8.

LOV Ejendomsskatteloven § 17, stk. 1-3 Ejendomsskatteloven § 20, stk. 1, 2 Ejendomsskatteloven § 28, stk. 1, 2 Ejendomsskatteloven § 29, stk. 1-3

PRAKSIS **Højesteret** · Fastlæggelse af basisår for grundskatteloft ved nyudstykket ejendom 07.02.2017

§ 9 Rabat efter § 40 og stigningsbegrænsning for grundskyld og dækningsafgift

Overgangen til de nye vurderinger blev ledsaget af to beskyttelsesmekanismer.

Skatterabatten i § 40 opgøres som summen af rabat i ejendomsværdiskat (stk. 2) og rabat i grundskyld (stk. 3), hvor et positivt forskelsbeløb for den ene skatteart modregnes af et eventuelt negativt forskelsbeløb for den anden. Rabatterne kan ikke blive negative, og den samlede rabat fastholdes nominelt, jf. § 40, stk. 5. Kan der ikke opgøres en samlet rabat, opgøres rabatten særskilt for hver skatteart, jf. § 40, stk. 4.

Stigningsbegrænsningen for grundskyld i § 45 fastsætter, at grundskylden for 2024 udgør det laveste af grundskylden opgjort efter kapitel 1-5 og grundskylden opgjort efter den tidligere lov om kommunal ejendomsskat med 2023-promillen og en reguleringsprocent på 2,8 pct. For 2025 og frem udgør grundskylden det laveste af den fuldt indfasede grundskyld og det forudgående års grundskyld med tillæg af 4,75 pct. af den fulde grundskyld – dog kun 3,50 pct. til og med 2040 for almene boliger omfattet af lov om almene boliger m.v. For nyopståede ejendomme, omkategoriserede ejendomme og ejendomme, hvis BFE-nummer bortfalder, gælder ingen begrænsning det første år, jf. § 45, stk. 3.

Stigningsbegrænsningen for erhvervsdækningsafgift blev indført senere, ved lov nr. 1471 af 10. december 2024, som indsatte §§ 45 a-45 d i ejendomsskatteloven. Bestemmelserne er endnu ikke konsolideret ind i den offentliggjorte lovtekst, men er beskrevet i Den juridiske vejledning C.H.4.6.3. Ordningen indebærer, at dækningsafgiften for et kalenderår udgør det laveste af (1) dækningsafgiften opgjort efter kapitel 1-5 og (2) den opkrævede dækningsafgift året før med tillæg af 10 pct. af beløbet efter nr. 1. Formålet er ifølge vejledningen at sikre mod pludselige markante stigninger, så stigningerne indfases over tid.

Skattestyrelsens eksempel illustrerer effekten:

År	Fuldt indfaset dækningsafgift	Foregående års afgift	Tillæg (10 pct. af fuld afgift)	Opkrævet afgift
2023	–	–	–	20.000 kr.
2024	40.000 kr.	20.000 kr.	4.000 kr.	24.000 kr.

2025	40.000 kr.	24.000 kr.	4.000 kr.	28.000 kr.

Ordningen omfatter **alle** stigninger, uanset om de skyldes en ny vurdering, en ændret dækningsafgiftspromille eller en forøgelse af den afgiftspligtige andel af grundværdien. Den omfatter derimod ikke dækningsafgift af offentlige ejendomme efter § 11, og efter § 45 d, stk. 2, udgør afgiften det første år altid den fuldt opgjorte afgift for ejendomme, der ikke var pålagt dækningsafgift året før – fx nyopførte ejendomme.

Begrænsningens rækkevidde ved **foreløbige** beregninger er afklaret i nyere praksis. I Landsskatterettens afgørelse 25-0012008 af 6. maj 2026 blev en foreløbig dækningsafgift for 2025 på 362.300 kr. stadfæstet, idet stigningsbegrænsningen ikke fandt anvendelse ved den foreløbige beregning. Afgørelsen bygger på § 20, stk. 2, § 12 og § 33, stk. 6 sammenholdt med ejendomsvurderingslovens § 89 c, stk. 1. For ejere af erhvervsejendomme betyder det, at beskyttelsen mod stigninger først slår igennem, når det endelige beskatningsgrundlag foreligger – og at man i mellemtiden må benytte valgmuligheden i § 33, stk. 6.

LOV Ejendomsskatteloven § 20, stk. 2 · Ejendomsskatteloven § 33, stk. 6 · Ejendomsskatteloven § 40, stk. 1-5 · Ejendomsskatteloven § 45, stk. 1-3

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning 06.05.2026

§ 10 Opkrævning via skattekontoen, foreløbige beregninger og forrentet tilbagebetaling

Grundskyld og dækningsafgift af andre ejendomme end dem, der opkræves via forskuds- og årsopgørelsen, stiftes den 1. januar i kalenderåret og opkræves af told- og skatteforvaltningen via **skattekontoen**, jf. opkrævningslovens kapitel 5, i to rater med forfald og sidste rettidige betalingsdag den 1. i de måneder, forvaltningen har fastsat, jf. § 33, stk. 1. Falder sidste rettidige betalingsdag på en banklukkedag, forlænges fristen til følgende bankdag.

Opkrævningen sker hos **hovedejeren**, jf. § 33, stk. 2. Ejes ejendommen af en eller flere fysiske personer sammen med en eller flere juridiske personer, anses en juridisk person altid som hovedejer. Betales beløbet ikke af hovedejeren senest sidste rettidige betalingsdag, sendes rykker til eventuelle andre ejere, inden beløbet overdrages til inddrivelse. Hovedejerreglen kan få betydning i utraditionelle ejerkonstruktioner – Skatterådet bemærkede således i SKM2026.333.SR af 20. juli 2026, hvor en boligejer solgte 30 pct. af sin bolig til et ejendomskommanditselskab, at opkrævningen af grundskyld fremover ville påhvile hovedejeren efter § 33, stk. 1 og 2.

En central praktisk problemstilling er, at raterne ofte forfalder, før vurderingen for det forudgående kalenderår er offentliggjort. § 33, stk. 3, løser dette ved, at raten da beregnes **foreløbigt** på grundlag af den seneste offentliggjorte vurdering. Efterreguleringen er tosidet:

- Viser den endelige beregning, at der er opkrævet **for meget**, udbetales det overskydende beløb via skattekontoen senest ved forfald af anden rate – eller ved en særskilt tilbagebetaling, hvis vurderingen ikke er offentliggjort inden da, jf. § 33, stk. 4. Hovedejeren har krav på forrentning efter § 34, stk. 4, dvs. efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint, beregnet fra ratens sidste rettidige betalingsdag til og med reguleringsdagen, dagligt beregnet og månedligt tilskrevet.
-

Viser beregningen, at der er opkrævet **for lidt**, opkræves det manglende beløb på årets anden rate eller ved særskilt opkrævning, jf. § 33, stk. 5. Pante- og fortrinsrettens virkningsperiode på 2 år og 3 måneder løber da fra forfaldstidspunktet for denne opkrævning.

For dækningsafgiftens vedkommende giver § 33, stk. 6, en særlig sikkerhedsventil: frem til udsendelsen af den første almindelige vurdering eller omvurdering kan ejeren ved henvendelse til told- og skatteforvaltningen få den foreløbigt beregnede dækningsafgift ændret, så den udgør samme beløb som opkrævet for kalenderåret 2023. Muligheden gælder dog ikke ejendomme, der først blev dækningsafgiftspligtige 1. januar 2024 eller senere, eller ejendomme, der ikke blev opkrævet dækningsafgift i 2023. Valgmuligheden blev udvidet ved lov nr. 594 af 4. juni 2024, så ejere frit kan vælge et foreløbigt beløb mellem 2023-afgiften og den foreløbigt beregnede afgift, ligesom lov nr. 1564 af 12. december 2023 tilpassede bestemmelsen til de foreløbige vurderinger efter ejendomsvurderingslovens § 89 c.

Endelig følger det af § 34, stk. 1, at klage over ansættelsen ikke fritager for pligt til betaling til forfaldstid, og af § 34, stk. 2, at pante- og fortrinsretten forlænges med den periode, der gives henstand for.

LOV Ejendomsskatteloven § 33, stk. 1-6 | Ejendomsskatteloven § 34, stk. 1-4

PRAKSIS **Skatterådet** · Brugsafgift ved delvist boligsalg til ejendomskommanditselskab ikke fradragsberettiget rente – ejendomsværdiskat opgøres fortsat efter ejerandel 20.07.2026

§ 11 Hæftelse, pante- og fortrinsret i 2 år og 3 måneder og inddrivelse hos ny ejer

Hæftelsesreglerne for grundskyld i § 4, stk. 4-8, og for dækningsafgift i § 11, stk. 4-8, er spejlbilleder af hinanden og er blandt lovens mest praktisk indgribende bestemmelser.

Skattepligten påhviler den, der på **forfaldstidspunktet** ejer ejendommen ifølge et autoritativt register (CPR, CVR eller Ejerfortegnelsen). Et ejerskifte efter forfaldstidspunktet har ifølge forarbejderne "ingen betydning for den personlige og ubegrænsede hæftelse" – men pantehæftelsen skifter karakter og bliver en tredjemandspanteret på den ejerskiftede ejendom.

Afgiften hæfter på den faste ejendom i dens helhed med **pante- og fortrinsret i 2 år og 3 måneder**, jf. § 11, stk. 5. Retten er en lovbestemt panteret, der er fortrinsstillet før alle tinglyste hæftelser og anden pantegæld. Forarbejderne forklarer virkningen: restanceinddrivelsesmyndigheden kan anvende pante- og fortrinsretten til at foretage udlæg med henblik på gennem tvangsauktion at opnå dækning, jf. retsplejelovens § 538, og "Skatteforvaltningen vil med forslaget således forventeligt opnå fuld dækning af dækningsafgift i tilfælde af inddrivelse". Til gengæld omfatter pante- og fortrinsretten **ikke gebyrer og renter** – hvilket forarbejderne begrunder med skattekontoens saldoprincip, hvor forvaltningen ikke systemmæssigt kan udskille den andel af gebyrer og renter, der vedrører dækningsafgift. En ny ejer hæfter derfor alene for hovedstolen.

Fristens retlige natur er udførligt behandlet i forarbejderne, der tager udgangspunkt i § 2 i forordning nr. 18026 af 8. juli 1840 (amtstueforordningen), hvorefter reelle skatter og afgifter kun nyder fortrinsret i 2 år fra forfald, men holdes i kraft, når restancerne senest 3 måneder efter er beordret til inddrivelse. Forarbejderne lægger til grund, at også panteretten bortfalder ved fristens udløb:

> *Det lægges derfor samlet til grund, at der ved bortfald af fortrinsretten efter udløbet af de 2 år og 3 måneder alene vil bestå en simpel fordring, som indebærer en personlig og ubegrænset hæftelse for ejeren af ejendommen på forfaldstidspunktet for fordringen, hvorimod der ikke længere vil være panteret i ejendommen for fordringen.*

Forarbejderne noterer samtidig, at Vestre Landsret nåede til et andet resultat i kendelse af 31. maj 2010, j.nr. B-2031-09, hvor det blev anført, at amtstueforordningens § 2 "alene vedrører bortfald af fortrinsretten efter det i forordningen fastsatte tidsrum og ikke panteretten". Landsrettens kendelse indeholder efter forarbejdernes vurdering ingen begrundelse for fortolkningen, og amtstueforordningens § 2 var hverken påberåbt eller omtalt af parterne. Retsstillingen på dette punkt må derfor betegnes som omdiskuteret, men lovgiver har lagt den snævre fortolkning til grund.

Inddrivelsesforløbet er reguleret trin for trin. Ubetalt afgift oversendes til restanceinddrivelsesmyndigheden, når betalingsfristen er overskredet og sædvanlig rykkerprocedure efter opkrævningslovens § 16 c, stk. 4, forgæves er gennemført over for den, der var ejer på forfaldstidspunktet, jf. § 11, stk. 6. Indtræder der ejerskifte efter forfaldstidspunktet eller under inddrivelsen, kan afgiften inddrives hos den nye ejer ved udlæg i ejendommen, og §§ 2, stk. 3-5, i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige finder ikke anvendelse over for den nye ejer. Inden udlæg gennemføres, skal restanceinddrivelsesmyndigheden efter § 11, stk. 7, underrette den nye ejer om dennes **solidariske, subsidiære og begrænsede** hæftelse og opfordre til frivillig opfyldelse – en pligt, der ifølge forarbejderne går videre end retsplejelovens § 496, stk. 1.

Som modstykke til køberens risiko bestemmer § 11, stk. 5, 3. pkt., at oplysninger om størrelsen af skyldig dækningsafgift, der hæfter på en ejendom, skal være **tilgængelige for offentligheden**. Forarbejderne forklarer, at bestemmelsen udgør en undtagelse til Skatteforvaltningens særlige tavshedspligt i skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, og er begrundet i hensynet til potentielle købere – der efter 1. januar 2024 ikke længere kan rekvirere oplysningerne via Erhvervsstyrelsens ejendomsdatarapport, men i stedet må rette skriftlig eller telefonisk henvendelse til Skatteforvaltningen.

LOV Ejendomsskatteloven § 4, stk. 4-8 Ejendomsskatteloven § 11, stk. 4-8 Ejendomsskatteloven § 34, stk. 2

§ 12 Klage, genoptagelse og domstolsprøvelse – den delte prøvelsesadgang

Prøvelsesadgangen følger kompetencefordelingen og er derfor delt i to spor.

Kommunalbestyrelsens afgørelser – om der skal opkræves dækningsafgift, om en ejendom anvendes til et dækningsafgiftspligtigt formål, og om fritagelse efter §§ 5-8 – kan efter Skattestyrelsens beskrivelse i Den juridiske vejledning C.H.4.3.3.3 ikke påklages i det administrative system på Skatteministeriets område. De kan derimod indbringes for domstolene, hvilket netop er den vej, både DONG Oil Pipe-sagen og FOF-sagskomplekset har fulgt. Forarbejderne til § 12 bekræfter, at "Kommunens afgørelse om, hvorvidt der kan ske fritagelse for dækningsafgift, kan som hidtil indbringes for domstolene".

Skatteforvaltningens ansættelser og fordelinger har derimod fået en ny retlig placering. Under den tidligere lov om kommunal ejendomsskat var ansættelser og fordelinger til brug for opkrævning af dækningsafgift ifølge forarbejderne ikke foretaget i medfør af ejendomsvurderingsloven, hvorfor de "ikke kan genoptages efter

reglerne om genoptagelse af vurderinger i skatteforvaltningsloven". Med ejendomsskatteloven og den samtidige ændring af ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2, 4. pkt., blev dette vendt om:

> *Der betyder også, at ansættelser og fordelinger foretaget efter nærværende forslag til ejendomskattelov vil kunne påklages administrativt eller genoptages efter reglerne på vurderingsområdet. Disse afgørelser vil derfor være en del af vurderingen og vil kunne påklages og genoptages efter reglerne i henholdsvis skatteforvaltningslovens §§ 6, 6 a og 6 b og kapitel 12 om vurderinger.*

Forarbejderne understreger et vigtigt praktisk punkt: den såkaldte 20 pct.-regel, hvorefter klagemyndighederne kun kan ændre ejendoms- eller grundværdien, hvis der er grundlag for en ændring på mere end 20 pct., gælder **ikke** for fordelinger. Klagemyndighederne kan derfor ændre en fordeling, selv om ændringen er mindre end 20 pct. Selve skatteansættelsen, hvori den hele eller delvise fritagelse indgår, er omfattet af genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26-27 og påklageadgangen efter § 5.

Den historiske praksis om **ekstraordinær genoptagelse** af vurderinger med henblik på dækningsafgift illustreres af SKM2010.543.SR af 6. september 2010. Da en kommune i januar 2010 meddelte, at den overvejede at opkræve dækningsafgift fra 2011, forelå der ikke en ansat dækningsafgiftspligtig forskelsværdi pr. 1. oktober 2009, og SKAT kunne ikke uden bemyndigelse genoptage vurderingen pr. 1. oktober 2008. Skatterådet ansatte konkret en dækningsafgiftspligtig forskelsværdi på 48.931.700 kr. for en ejendom og gav samtidig SKAT en **generel bemyndigelse** efter den dagældende skatteforvaltningslovs § 33, stk. 4, til ekstraordinært at genoptage 2008-vurderingerne for ejendomme i kommuner, der ville indføre dækningsafgift i 2011. Afgørelsen viser, at kommunens beslutning om at indføre dækningsafgift kan nødvendiggøre indgreb i allerede afsluttede vurderinger.

Samspillet mellem kommune og vurderingsmyndighed er i dag også reguleret administrativt. Efter § 17 i bekendtgørelse om offentlige myndigheders og institutioners pligt til at meddele oplysninger til Skatteforvaltningen til brug for vurderingsarbejdet skal kommunalbestyrelsens oplysninger om fritagelse for grundskyld samt om opkrævning og fritagelse for dækningsafgift leveres via et dataudtræk fra vurderingssystemet (VUR), og kommunalbestyrelsen skal indberette ændringer og nye fritagelser via et varslingssystem i samme system. Forarbejderne beskriver den forudgående praksis således, at "kommunerne har varslet vurderingsmyndighederne om pålæg af dækningsafgiftspligt og om en delvis fritagelse, og omfanget af fritagelserne er sket i et samarbejde mellem sagsbehandlingen i kommunen og sagsbehandlingen i vurderingsmyndigheden".

LOV Ejendomsskatteloven § 5, stk. 2 Ejendomsskatteloven § 7, stk. 2 Ejendomsskatteloven § 12, stk. 5

PRAKSIS **Skatterådet** · Bemyndigelse til genoptagelse af vurderinger for dækningsafgift 06.09.2010

§ 13 Lovgivningsforløbet 2023-2026 – hvad der er vedtaget, men endnu ikke konsolideret

Ejendomsskatteloven er siden vedtagelsen ændret i et usædvanligt højt tempo, og den konsoliderede lovtekst er endnu ikke ajourført. Det er derfor nødvendigt at læse loven sammen med følgende ændringslove, som alle er vedtaget:

Ændringslov	Vedtaget	Ikrafttræden	Hovedindhold på afgiftssiden
Lov nr. 1564 af 12. december 2023	dec. 2023	–	Tilpasning af § 33, stk. 6, til foreløbige vurderinger efter EVL § 89 c og til grundværdi som beregningsgrundlag
Lov nr. 594 af 4. juni 2024	4. juni 2024	8. juni 2024	Frit valg af foreløbigt dækningsafgiftsbeløb mellem 2023-afgiften og den foreløbigt beregnede afgift
Lov nr. 1471 af 10. december 2024	27. nov. 2024	2. dec. 2024 / 1. jan. 2025	Stigningsbegrænsningsordning for erhvervsdækningsafgift (§§ 45 a-45 d); præcisering af § 5, nr. 3-5 efter Wienerkonventionerne; foreløbige beskatningsgrundlag ved udstykning (§ 17, stk. 5-7); berostillelse (§ 34, stk. 5); dødsboers grundskyld (§ 4, stk. 3)
Lov nr. 1692 af 30. december 2024	30. dec. 2024	1. jan. 2025	Navneændring »Energinet.dk« til »Energinet« i § 5, stk. 1, nr. 2
Lov nr. 562 af 27. maj 2025	28. maj 2025	1. jan. 2026	Nyt kapitel 7 b om grundskyld og dækningsafgift i visse udstykningstilfælde (§§ 45 f-45 i); rentegodtgørelse holdes uden for skattepligtig indkomst (§ 34, stk. 4); pligt til berostillelse; berigtigelse af morarenteberegning i § 33, stk. 2
Lov nr. 1779 af 29. december 2025	30. dec. 2025	1. jan. 2026	Nyt § 17, stk. 8, om foreløbigt beskatningsgrundlag i særlige tilfælde; udvidelse af § 33, stk. 6, til foreløbige 2025-vurderinger efter EVL § 88 a; efteropkrævning ved ejerskifte
Lov nr. 615 af 30. juni 2026	30. juni 2026	1. jan. 2024 / 1. jan. 2027	Nyt § 6, stk. 2, om fritagelse for grundskyldsstigning ved opdeling i ejerlejligheder i uudnyttede tagetager; konsekvensændringer efter ophævelsen af EVL § 28, stk. 3

Særligt kapitel 7 b fortjener opmærksomhed, fordi det bryder med hovedreglerne om hæftelse. Ifølge forarbejderne til ændringerne af §§ 4 og 11 indebærer det nye kapitel, at "pante- og fortrinsretten for grundskyld og dækningsafgift foreslås ikke at skulle finde anvendelse i visse udstykningstilfælde", således at afgifterne i disse tilfælde ikke længere hæfter på ejendommen med pante- og fortrinsret. Tilsvarende fraviges skattepligtsreglerne i § 4, stk. 4, og § 11, stk. 4, og satsreglerne i §§ 28-29 gennem henvisninger til de nye §§ 45 f-45 i.

Lovforløbet er gennemgående forudgået af offentlige høringer. Skatteministeriet sendte i januar 2025 udkast om eftergivelse af grundskyld i dødsboer, berostillelse af opkrævninger og justering af

tilbagebetalingsordningen i høring, hvoraf det bl.a. fremgår, at pante- og fortrinsretten forlænges tilsvarende med den periode, hvor opkrævning eller inddrivelse sættes i bero, og at afgørelser om berostillelse ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed. I juli 2025 fulgte høringen om justering af ejendomsskattereglerne – låneordninger, samvurderinger og kommunal budgetsikkerhed, hvis udkast bl.a. redegør for behovet for foreløbige beskatningsgrundlag, fordi vurderingerne i mange tilfælde udsendes senere end de år, de udgør beskatningsgrundlag for.

Den praktiske konsekvens for rådgivere er entydig: en §-henvisning til ejendomsskatteloven skal altid kontrolleres mod de vedtagne, men ikke-konsoliderede ændringer, navnlig for §§ 17, 33 og 34, hvor der hver især er 6-14 uindarbejdede ændringer.

LOV Ejendomsskatteloven § 6 Ejendomsskatteloven § 17, stk. 4-8 Ejendomsskatteloven § 33, stk. 1-6 Ejendomsskatteloven § 34, stk. 4

§ 14 Sammenfatning – otte holdepunkter for den praktiske vurdering

Området er kendetegnet ved, at den materielle afgrænsning er gammel og stabil, mens den administrative ramme er ny og bevægelig. Praksis kan sammenfattes i otte holdepunkter.

For det første er anvendelsen – ikke ejerforholdet – afgørende for erhvervsdækningsafgiften efter § 12, mens det omvendte gælder for offentlig dækningsafgift efter § 11, hvor ejerskabet i sig selv udløser afgiftspligten uanset anvendelsen.

For det andet skal "lignende øjemed" forstås snævert efter ordlyden, men den etablerede liste fra 1962-cirkulæret er bred og omfatter bl.a. pengeinstitutter, biografer, restaurationer, kraft- og varmeværker, vaskerier, tankstationer, lager-, pak- og kølehuse samt silo- og tankanlæg. Domstolene har bekræftet rækkevidden i både DONG Oil Pipe-sagen (BS-1136/2007-KOL og BS-525/2008-VLR) og i FOF-sagskomplekset, der kulminerede i Højesterets afgørelse BS-27829/2021-HJR.

For det tredje afgøres delvis anvendelse af mere-end-halvdelen-reglen i § 12, stk. 2, hvor fordelingen sker forholdsmæssigt ud fra BBR-registrerede bygningsarealer. Praksis fra Skatterådet – bl.a. SKM2014.457.SR, hvor en fordeling på 55,44 pct. blev korrigeret til 39,19 pct. – viser, at få procentpoint kan afgøre, om der overhovedet er afgiftspligt.

For det fjerde er kompetencen delt: kommunen afgør *om*, Skatteforvaltningen afgør *hvor meget*. Skatteforvaltningens fordelingsskøn efter § 12, stk. 5, kan i sig selv ophæve virkningen af en kommunal varsling.

For det femte er prøvelsesadgangen tilsvarende delt: kommunens afgørelser prøves ved domstolene, mens Skatteforvaltningens ansættelser og fordelinger indgår i vurderingen og påklages eller genoptages efter skatteforvaltningsloven – uden at 20 pct.-kravet finder anvendelse.

For det sjette er den kommunale beskatningsfrihed reelt suspenderet i 2024-2028: grundskyldssatsen er bundet af bilag 1 og et absolut loft på 30 promille, erhvervsdækningsafgiften af bilag 2 og et loft på 10 promille, og kommuner uden for bilag 2 kan slet ikke indføre erhvervsdækningsafgift. Dækningsafgift af offentlige ejendomme er fastfrosset på 2023-niveau.

For det syvende beskytter stigningsbegrænsningsordningerne mod pludselige spring – 4,75 pct. for grundskyld efter § 45 og 10 pct. for erhvervsdækningsafgift efter §§ 45 a-45 d – men beskyttelsen gælder hverken det første år for nye ejendomme eller, ifølge Landsskatterettens afgørelse 25-0012008, ved den foreløbige beregning.

For det ottende er hæftelsen hård. Grundskyld og dækningsafgift hviler på ejendommen med pante- og fortrinsret forud for alle tinglyste hæftelser i 2 år og 3 måneder, og en køber overtager en solidarisk, subsidiær og begrænset hæftelse for hovedstolen. Modstykket er offentlighedens adgang til oplysning om skyldige beløb efter § 4, stk. 5, og § 11, stk. 5 – en oplysning, enhver køberrådgiver bør indhente inden overtagelsen.

Afgrænsningsmæssigt bemærkes, at selve grund- og ejendomsværdiansættelsen, overgangsordningen og ejendomsværdiskatten falder uden for denne oversigt og behandles under boligskat-grundskyld. Spørgsmål om skattemæssig værdiansættelse behandles under skatteret-vaerdiansaettelse, genoptagelsesreglerne under skatteret-genoptagelse, realisation af pante- og fortrinsretten under tvangssalg-fast-ejendom og forældelse af restancer under foraeldelse-pengekrav-afbrydelse.

LOV Ejendomsskatteloven § 4, stk. 5 · Ejendomsskatteloven § 11, stk. 5 · Ejendomsskatteloven § 12, stk. 2, 5 · Ejendomsskatteloven § 45, stk. 2

PRAKSIS

Højesteret	Anvendelse af lokaler til yoga i regi af folkeoplysende forening udløser dækningsafgift som "lignende øjemed"	22.04.2022
Landsretten	DONG Oil Pipe A/S mod Fredericia Kommune: Stadfæstelse af dækningsafgift for tankanlæg	19.11.2008
Byretten	Sag om dækningsafgift for tankanlæg i Fredericia	18.03.2008
Landsskatteretten	Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning	06.05.2026
Skatterådet	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet forkert forskelsværdi	26.06.2014

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Ejendomsskatteloven § 5	stk. 1	Ejendomsskatteloven § 8	
Ejendomsskatteloven § 11	stk. 1	Ejendomsskatteloven § 12	stk. 1
Ejendomsskatteloven § 20	stk. 1	Ejendomsskatteloven § 28	stk. 1
Ejendomsskatteloven § 33	stk. 1		

MATERIALE Citerede afgørelser

14 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

22.04.2022	Anvendelse af lokaler til yoga i regi af folkeoplysende forening udløser dækningsafgift som "lignende øjemed"	bs-27829-2021-hjr
07.02.2017	Fastlæggelse af basisår for grundskatteloft ved nyudstykket ejendom	55-2016
15.06.2012	Opgørelse af dækningsafgift ved delvis fritagelse for grundskyld for offentlige ejendomme	123-2011

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS		2
13.11.2020	Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold	1250-1508
19.11.2008	DONG Oil Pipe A/S mod Fredericia Kommune: Stadfæstelse af dækningsafgift for tankanlæg	6907-8296

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS		2
08.03.2019	FOF København vs. Københavns Kommune - Sag om dækningsafgift for folkeoplysende aktiviteter	1248-1506
18.03.2008	Sag om dækningsafgift for tankanlæg i Fredericia	6900-8288

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		1
06.05.2026	Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning	25-0012008

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		6
20.07.2026	Brugsafgift ved delvist boligsalg til ejendomskommanditselskab ikke fradragsberettiget rente – ejendomsværdiskat opgøres fortsat efter ejerandel	26-1641409
26.06.2014	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet forkert forskelsværdi	14-3277823
04.09.2012	Korrektion af ejendomsvurdering og dækningsafgift ved forkert forskelsværdi	12-0187366
04.09.2012	Fordeling af forskelsværdi på blandet ejendom	12-0185704
27.09.2011	Ejendomsværdi for vandforsyningsvirksomhed nedsat efter genoptagelse	11-200260
06.09.2010	Bemyndigelse til genoptagelse af vurderinger for dækningsafgift	10 - 146005

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Betænkning vedrørende ændringer af ejendomsbeskatningen

nr. 399 · 1965 · Finansministeriet

08 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over kommunal dækningsafgift på erhvervs- og offentlige ejendomme

Afgrænsningen af »lignende øjemed«, delvis afgiftspligt og kompetencedelingen mellem kommune og Vurderingsstyrelse

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 17 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Dækningsafgift er en kommunal ejendomsskat, som kommunalbestyrelsen kan pålægge dels offentligt ejede ejendomme, der er fritaget for grundskyld (ejendomsskatteloven § 11), dels ejendomme, der anvendes til kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed (§ 12) – i begge tilfælde som bidrag til de udgifter, ejendommen medfører for kommunen. Reglerne blev pr. 1. januar 2024 flyttet fra §§ 23 og 23 A i lov om kommunal ejendomsskat til ejendomsskatteloven uden tilsigtet ændring af den materielle afgrænsning, samtidig med at Skatteforvaltningen overtog opkrævningen. Praksis er kendetegnet ved en todelt kompetence: kommunalbestyrelsen afgør, om der på ejendommen drives dækningsafgiftspligtig virksomhed, mens Vurderingsstyrelsen som en del af vurderingen fordeler grundværdien og afgør, om mere end halvdelen af den kan henføres til den afgiftspligtige anvendelse.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Det er ejendommens faktiske lovlige anvendelse – ikke ejerens formål eller ejendommens vurderingskode – der afgør dækningsafgiftspligten efter ejendomsskattelovens § 12, stk. 1.

02 For udlejede ejendomme er det lejerens anvendelse af det lejede, der er afgørende; erhvervsmæssig udlejning er ikke i sig selv et dækningsafgiftspligtigt formål.

03 Opregningen »kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted« er ikke udtømmende, men bestemmelsen skal efter fast administrativ praksis forstås snævert efter sin ordlyd, og »lignende øjemed« udvider den kun til anvendelser af samme karakter.

04 Det bærende fortolkningskriterium er, om anvendelsen påfører kommunen nævneværdige udgifter (gader, veje, renholdelse, belysning mv.); det kræves derimod ikke påvist, at den enkelte ejendom faktisk påfører kommunen sådanne udgifter.

05 Begrænset, ikke-kommerciel foreningsaktivitet – som yogahold afholdt i mindre omfang – bringer ikke i sig selv en ejendom ind under »lignende øjemed«, jf. Østre Landsrets dom af 13. november 2020.

06 Delvist anvendte ejendomme kan kun pålægges dækningsafgift, hvis den del af grundværdien, der vedrører den afgiftspligtige anvendelse, udgør MERE end halvdelen af hele ejendommens grundværdi – 50,0 pct. er ikke nok.

07 Fordelingen sker efter de faktiske bygningsarealer registreret i BBR, og andelen af grundværdien følger forholdsmæssigt andelen af bygningsarealet.

08 Falder erhvervsandelen under 50 pct., bortfalder dækningsafgiften i sin helhed – ikke blot for den overskydende del; det er illustreret ved en lang række afgørelser, hvor fordelinger på 50,11, 50,2, 55,44 og 56 pct. blev korrigeret ned under grænsen.

09 Kompetencen er delt: kommunalbestyrelsen afgør, OM der drives dækningsafgiftspligtig virksomhed, mens Skatteforvaltningen efter § 12, stk. 5, afgør HVOR STOR en del af ejendommen der kan pålægges afgift – og styrelsens fordeling kan medføre, at ejendommen trods kommunens varsling alligevel ikke pålægges dækningsafgift.

10 Fordelinger og ansættelser efter § 12, stk. 5, indgår i vurderingen, jf. ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2, 4. pkt., og påklages/genoptages derfor efter vurderingssporet, mens selve skatteansættelsen følger skatteforvaltningslovens genoptagelses- og klageregler.

11 Kommunalbestyrelsens afgørelse om, hvorvidt der kan ske fritagelse for dækningsafgift, kan som hidtil indbringes for domstolene – ikke for Landsskatteretten.

12 En fejlagtig fordeling, der udelukkende kan tilskrives vurderingsmyndigheden, er efter fast praksis grundlag for ekstraordinær genoptagelse, og afvigelser på 30-35 pct. i ejendomsværdien har rutinemæssigt udløst genoptagelse med afledt nedsættelse af det dækningsafgiftspligtige grundlag.

13 Beslutning om at pålægge dækningsafgift eller ændre satsen skal træffes senest samtidig med den endelige vedtagelse af kommunens budget og har da virkning fra førstkommende 1. januar.

14 For 2024-2028 er dækningsafgift af offentlige ejendomme fastfrosset på 2023-niveau, erhvervssatsen kan højst udgøre 10 promille og ikke overstige kommunens loft i bilag 2, og kommuner uden for bilag 2 kan slet ikke indføre erhvervsdækningsafgift i perioden.

15 Stigningsbegrænsningsordningen for erhvervsdækningsafgift indebærer, at afgiften højst kan stige med 10 pct. af den fuldt indfasede afgift om året, men den gælder ikke ved foreløbig beregning og ikke for ejendomme, der ikke var pålagt dækningsafgift året før.

16 Dækningsafgift hæfter på den faste ejendom i dens helhed med pante- og fortrinsret i 2 år og 3 måneder – ikke for gebyrer og renter – og en ny ejer hæfter solidarisk, subsidiært og begrænset med den erhvervede ejendom.

17 Klage fritager ikke for pligten til at betale til forfaldstid, men medfører en ændring godtgørelse af betalt dækningsafgift, har hovedejeren krav på forrentning efter ejendomsskattelovens § 34, stk. 4.

§ 1 To selvstændige dækningsafgifter: offentlige ejendomme (§ 11) og erhvervsejendomme (§ 12)

Ejendomsskatteloven opererer med to indbyrdes uafhængige dækningsafgifter, der begge er frivillige for kommunen og begge har karakter af et *bidrag til de udgifter, ejendommen medfører for kommunen*.

Efter ejendomsskatteloven § 11, stk. 1 kan kommunalbestyrelsen pålægge ejere af ejendomme, som efter § 5, stk. 1, nr. 2 eller nr. 8 er fritaget for grundskyld, dækningsafgift af grundværdien. Det drejer sig om ejendomme tilhørende staten, regionerne og kommunerne – dog ikke ejendomme, som ejeren anvender til landbrug, havebrug, skovdrift eller erhvervsmæssig udleje, eller som henligger ubenyttede, og ikke ejendomme tilhørende DSB, Energinet, Naviair eller Danpilot – samt ejendomme tilhørende Danmarks Nationalbank. § 11, stk. 2 indeholder en særregel om, at kommunalbestyrelsen *i særlige tilfælde* kan pålægge kongelige slotte og palæer, der er fritaget efter § 5, stk. 1, nr. 1, dækningsafgift. Efter § 11, stk. 3 kan kommunalbestyrelsen helt eller delvis fritage ejendomme tilhørende andre kommuner og regionen samt sameje-ejendomme.

Efter § 12, stk. 1 kan kommunalbestyrelsen pålægge ejere af ejendomme, der anvendes til kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed, dækningsafgift af grundværdien – i praksis kaldet *erhvervsdækningsafgiften*. De to afgifter udelukker hinanden: efter § 12, stk. 3 kan der ikke pålægges erhvervsdækningsafgift af ejendomme, der er fritaget for grundskyld efter § 5, stk. 1, og er kun en del af ejendommen fritaget efter § 5, stk. 2, kan afgiften alene pålægges den ikkefritagne del.

Beskatningsgrundlaget er forskelligt for de to spor. Efter § 20, stk. 1 er grundlaget for § 11-ejendomme den grundværdi, der er ansat i det forudgående kalenderår, mens grundlaget for § 12-ejendomme er **80 pct.** af den tilsvarende grundværdi.

Det er værd at bemærke, at beskatningsgrundlaget historisk var et andet: indtil og med skatteåret 2021 blev dækningsafgiften af erhvervsejendomme beregnet af den såkaldte *dækningsafgiftspligtige forskelsværdi* – forskellen mellem ejendomsværdi og grundværdi, jf. ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2. Overgangen til grundværdien som beregningsgrundlag fra 2022 er udtrykkeligt lagt til grund i lovgivningsarbejdet, idet en senere korrektion af § 33, stk. 6 blev begrundet med, at »beregningsgrundlaget for dækningsafgift efter 2022 er grundværdi i stedet for forskelsværdi«. Den ældre praksis om fordeling af forskelsværdien er derfor stadig retningsgivende for *princippet* i § 12, stk. 2, men ikke for den størrelse, der fordeles.

LOV `Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 11, stk. 1-3` `Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1, 3` `Ejendomsskatteloven § 20, stk. 1` `Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2`

§ 2 »Kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed« – den faktiske lovlige anvendelse er afgørende

Afgrænsningen i § 12, stk. 1 hviler på tre bærende principper, som samstemmende følger af forarbejderne og af Den juridiske vejledning.

For det første er det ejendommens *faktiske lovlige anvendelse*, der er afgørende – ikke ejendommens vurderingsmæssige kode, ejerens branche eller lokalplanens udlæg. Af de specielle bemærkninger til ejendomsskattelovens § 12 i lovforslag nr. L 113 (2022-23) fremgår:

> *»Det afgørende efter forslaget vil være, om ejendommen anvendes til et af de formål, der fremgår af bestemmelsen. Det er ejendommens faktiske lovlige anvendelse, der er afgørende for, om en ejendom vil kunne pålægges dækningsafgift efter forslaget.«*

For det andet er det ved udlejning *lejerens* anvendelse, der tæller. Forarbejderne er utvetydige:

> *»Anvendelse til erhvervsmæssig udlejning fører ikke i sig selv til, at ejendommen vil kunne pålægges dækningsafgift. For udlejede ejendomme er det lejerens anvendelse af det lejede, der er afgørende, dvs. at ejendommen vil skulle anvendes til et dækningsafgiftspligtigt formål.«*

For det tredje er opregningen ikke udtømmende, jf. formuleringen »eller lignende øjemed«. Skattestyrelsen sammenfatter praksis i Den juridiske vejledning C.H.4.4.5.1 således, at der ud over de udtrykkeligt nævnte formål efter praksis omfattes bl.a. pengeinstitut, biograf, teater, restaurant, teglværk, kraftværk, varmeværk, vaskeri og tankstation, ligesom slagterier, skibsværfter og mejerier samt lagerbygninger, pak- og kølehuse, silo- og tankanlæg kan pålægges dækningsafgift, »idet sådanne bygninger og anlæg sædvanligvis anvendes som led i en forretnings- eller fabrikationsvirksomhed«.

Denne praksisbeskrivelse går ubrudt tilbage til Indenrigsministeriets cirkulære nr. 80 af 31. marts 1962 om den kommunale ejendomsbeskatning, der stadig er den mest detaljerede kilde til afgrænsningen. Cirkulæret fastslår i afsnittet om dækningsafgiftspligtige ejendomme:

> *»Bestemmelsen skal forstås snævert efter sin ordlyd og omfatter som hovedregel kun kontor-, forretnings-, hotel-, værksteds- og fabriksejendomme. Der er dog også givet adgang til at påligne ejendomme, der anvendes i »lignende øjemed«, dækningsafgift.«*

Cirkulæret indeholder både en positiv- og en negativliste. Ud over de nævnte erhvervstyper anses **selvstændige garageanlæg, busstationer samt Falck- og Zonestationer** ikke for dækningsafgiftspligtige. Omvendt bemærkes udtrykkeligt, at afgiften »også omfatter ejendomme, der ikke anvendes erhvervsmæssigt, men f.eks. til foreningskontorer«, mens landbrugs- og skovbrugsejendomme, frugtplantager, gartnerier og havebrug falder uden for. Om hoteller anføres, at spørgsmålet antages at kunne afgøres ud fra, om virksomheden kræver bevilling efter beværterlovgivningen, hvorfor almindelige pensionater og sommerpensionater normalt ikke er omfattet.

Lovgiver har ved overførslen til ejendomsskatteloven udtrykkeligt villet fastholde denne praksis: »Med forslaget tilsigtes det ikke at ændre på afgrænsningen mellem anvendelser af ejendomme, der efter praksis anses for dækningsafgiftspligtige, og anvendelser af ejendomme, der efter praksis ikke anses for dækningsafgiftspligtige.«

LOV Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1

§ 3 Bidragskriteriet og grænsefeltet for »lignende øjemed« i domstolspraksis

Både § 11 og § 12 knytter afgiften til, at ejendommen medfører udgifter for kommunen. Det er dette *bidragskriterium*, der giver bestemmelsen dens indre logik og samtidig sætter grænsen for, hvor langt »lignende øjemed« kan strækkes.

Skattestyrelsen formulerer kriteriet i Den juridiske vejledning C.H.4.4.1:

> *»Det er et krav, at dækningsafgiften skal bidrage til at dække de udgifter, som den pågældende ejendom påfører kommunen. Det kan fx være udgifter til gaders og vejes vedligehold, rengøring og belysning af gader. Det er ikke et krav, at det kan påvises, at den enkelte ejendom rent faktisk påfører kommunen disse udgifter.«*

Kriteriet er altså *generelt*, ikke individuelt: der skal ikke føres bevis for den enkelte ejendoms belastning af kommunen. Til gengæld er det den type anvendelse, som typisk genererer kommunale udgifter – trafik, tilkørsel, forsyning, renholdelse – der bærer afgiftspligten. Forarbejderne understreger tilsvarende, at afgiften ikke er øremærket: »Dækningsafgiften anvendes dog til dækning af kommunens udgifter i almindelighed, og afgiften er dermed ikke øremærket til dækning af kommunens udgifter vedrørende de ejendomme, der er pålagt dækningsafgift.«

Den centrale nyere domstolsafgørelse om grænsefeltet er Østre Landsrets dom af 13. november 2020, BS-17113/2019-OLR, afsagt efter § 23 A i den dagældende lov om kommunal ejendomsskat. Sagen angik, om en ejendom, hvorfra der i begrænset omfang blev afholdt yogahold, dermed var anvendt til »lignende øjemed«. Landsretten nåede frem til, at en sådan begrænset aktivitet ikke i sig selv bringer ejendommen ind under bestemmelsen. Dommen – der bygger på en byretsdom af 8. marts 2019 – er illustrativ for tre forhold:

- Vurderingen er **konkret og kvantitativ**: aktivitetens omfang og intensitet indgår, ikke blot dens art.
- Cirkulærets anvisning om, at bestemmelsen »skal forstås snævert efter sin ordlyd«, står ved magt: »lignende øjemed« udvider kun til anvendelser af **samme karakter** som kontor, forretning, hotel, fabrik og værksted.
- Folkeoplysende og foreningsbaseret virksomhed uden kommercielt præg ligger i grænsefeltet og kan ikke uden videre sidestilles med erhvervsmæssig drift, selv om cirkulæret medtager foreningskontorer.

Dertil kommer 1962-cirkulærets regel om **accessoriske arealer**: bygninger og lokaler, der anvendes til andre formål, men som udgør en ganske underordnet del af ejendommen og indgår som et naturligt led i den dækningsafgiftspligtige virksomhed, er omfattet af afgiftspligten. Cirkulæret nævner som eksempler portnerboligen ved en fabrik og hoteldirektørens og kroejerens lejligheder, mens »mejeribestyrerboligen, brugsforeningsuddelerboligen og direktørboligen ved fabriken eller banken« derimod normalt *ikke* er omfattet.

LOV Ejendomsskatteloven § 11, stk. 1 · Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1

PRAKSIS **Landsretten** · Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold 13.11.2020

§ 4 Delvis anvendelse: 50-procents-grænsen i § 12, stk. 2, og fordelingen efter BBR

Anvendes en ejendom kun delvis til dækningsafgiftspligtige formål, kan ejeren efter § 12, stk. 2 kun pålægges dækningsafgift, når den del af grundværdien, der vedrører den afgiftspligtige anvendelse, udgør **mere end halvdelen** af grundværdien for hele ejendommen. Fordelingen foretages ud fra de faktiske bygningsarealer registreret i Bygnings- og Boligregistret (BBR), og for bygninger på fremmed grund fastsættes den dækningsafgiftspligtige værdi til grundværdien af den fremmede grund.

Forarbejderne forklarer mekanikken med et regneeksempel: »Anvendes eksempelvis 60 pct. af den samlede bygningsmasse til dækningsafgiftspligtig virksomhed, vil tilsvarende 60 pct. af den samlede grundværdi skulle henføres til beskatningsgrundlaget for dækningsafgiften.« Samme eksempel gentages i Den juridiske vejledning C.H.4.4.5.2.

Grænsen er en **tærskel, ikke en fordelingsnøgle**: overskrides de 50 pct. ikke, bortfalder dækningsafgiften i sin helhed. Det illustreres markant af en række afgørelser, hvor Skatterådet efter genoptagelse korrigerede vurderingsmyndighedens fordeling ned under grænsen med den følge, at ejendommen slet ikke var dækningsafgiftspligtig:

Afgørelse	Oprindelig erhvervsandel	Korrigeret andel	Resultat
SKM2012.494.SR	50,2 pct.	45 pct.	Ikke dækningsafgiftspligtig
SKM2012.495.SR	74 og 79 pct.	48 pct.	Ikke dækningsafgiftspligtig
SKM2013.686.SR	56 pct.	45 pct. (vægtet areal)	Afgiftspligtig værdi bortfalder
SKM2014.21.SR	50,11 pct.	47,76 pct. (vægtet areal)	Afgiftspligtig værdi bortfalder
SKM2014.457.SR	55,44 pct.	39,19 pct.	Ikke dækningsafgiftspligtig

I SKM2014.21.SR fremgår regnestykket eksemplarisk: 665 m² beboelse (vægt 1,0), 145 m² kontor og 245 m² butik (vægt 1,2) samt 200 m² erhverv i kælder (vægt 0,7) gav en vægtet erhvervsandel på 608 m² ud af 1.273 m² – 47,76 pct. og dermed under grænsen. I SKM2013.686.SR blev 1.614 m² erhverv (vægtet 1.644 m²) over for 1.981 m² beboelse til 45 pct., hvorefter Skatterådet lagde til grund, at ejendommen slet ikke burde have været tildelt en dækningsafgiftspligtig værdi.

Disse afgørelser er truffet efter den tidligere ordning, hvor **forskelsværdien** blev fordelt efter *vægtede* arealer. Efter § 12, stk. 2 fordeles i dag **grundværdien** efter de *faktiske* bygningsarealer i BBR – altså uden vægtning. Princippet om, at 50-procents-grænsen er absolut, og at en fordeling lige omkring grænsen er retligt afgørende, er derimod uændret.

En særlig regel gælder, når en del af ejendommen tillige er fritaget for grundskyld. Efter § 12, stk. 4 skal der ved 50-procents-vurderingen ses bort fra fritagelsen efter § 5, stk. 2. Forarbejderne illustrerer det: er 60 pct. af grundværdien fritaget, og benyttes 30 pct. af den ikkefritagne del samt hele den fritagne del til dækningsafgiftspligtige formål, skal der fortsat pålægges dækningsafgift af de 40 pct., der ikke er fritaget – mens der omvendt ikke skal pålægges dækningsafgift, hvis kun 50 pct. af grundværdien benyttes til dækningsafgiftspligtige formål.

LOV Ejendomsskatteloven § 5, stk. 2 · Ejendomsskatteloven § 12, stk. 2-4

PRAKSIS
Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet forkert forskelsværdi 26.06.2014
Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet myndighedsfejl 09.01.2014
Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse grundet fejl i dækningsafgiftspligtig forskelsværdi 27.09.2013
Skatterådet · Korrektion af ejendomsvurdering og dækningsafgift ved forkert forskelsværdi 04.09.2012

Skatterådet · Fordeling af forskelsværdi på blandet ejendom 04.09.2012

§ 5 Kompetencedelingen mellem kommunalbestyrelsen og Vurderingsstyrelsen

Dækningsafgiftssager afgøres af to myndigheder, og fejlplacering af kompetencen er en tilbagevendende kilde til tvist.

Efter § 12, stk. 1 er det **kommunalbestyrelsen**, der beslutter, om der overhovedet skal opkræves dækningsafgift i kommunen, og som vurderer, om en konkret ejendom anvendes til kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed. Den juridiske vejledning C.H.4.4.5.1 siger det direkte: »Kommunalbestyrelsen er den kompetente myndighed til at vurdere, om en ejendom anvendes til dækningsafgiftspligtige formål. Det er således kommunalbestyrelsen, som afgør, hvad der skal forstås ved »lignende øjemed«.«

Efter § 12, stk. 5 foretager **Told- og skatteforvaltningen** derimod som en del af vurderingen skønnet over, hvor stor en del af ejendommen der kan fritages henholdsvis pålægges dækningsafgift, og fordeler grundværdien tilsvarende, jf. ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2, 4. pkt., hvorefter der i vurderingen indgår »ansættelser og fordelinger foretaget i medfør af anden lovgivning«. Skatteforvaltningen vurderer samtidig, om betingelsen i § 12, stk. 2, 1. pkt., er opfyldt.

Forarbejderne sammenfatter arbejdsdelingen præcist:

> *»Kommunens kompetence vil således alene omhandle, om der på ejendommen foregår dækningsafgiftspligtig virksomhed, mens Skatteforvaltningens kompetence vil omhandle, om det er hele eller alene dele af ejendommen, der anvendes til dækningsafgiftspligtig virksomhed.«*

Delingen har en kontant konsekvens, som forarbejderne udtrykkeligt fremhæver: Skatteforvaltningens fordeling kan medføre, at ejendommen **trods kommunens afgørelse alligevel ikke pålægges dækningsafgift** – »[d]et vil eksempelvis være tilfældet, såfremt kommunen har varslet, at en ejendom anvendes delvist til dækningsafgiftspligtige formål i form af kontor, men hvor den efterfølgende fordeling af grundværdien viser, at dette ikke udgør mere end 50 pct. af den samlede grundværdi«.

Samspillet er proceduralt understøttet. Kommunalbestyrelsen skal efter bekendtgørelse om offentlige myndigheders oplysningspligt til Skatteforvaltningen § 11 indberette, hvilke ejendomme der helt eller delvist skal pålægges dækningsafgift efter ejendomsskattelovens § 12, med angivelse af BFE-nummer, virkningstermin og – ved delvis pligt – **bygningsnummer og størrelsen af bygningsarealerne i BBR** for den dækningsafgiftspligtige del. Tilsvarende skal ejendomme omfattet af § 11 indberettes efter § 9, og fritagelser efter § 11, stk. 3, efter § 10. Indberetningen sker efter § 17 via varslingssystemet i VUR.

Denne varslingsordning er ikke ny. Allerede 1962-cirkulæret pålagde kommunalbestyrelsen at udarbejde en fortegnelse over dækningsafgiftspligtige ejendomme til vurderingsrådet, som herefter skulle »oplyse, hvorvidt den del af forskelsværdien, der vedrører de bygninger og/eller lokaler, der anvendes til de i § 23, stk. 2, nævnte formål, overstiger halvdelen af ejendommens samlede forskelsværdi«.

LOV Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1, 5 | Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2

§ 6 Klage- og genoptagelsessporene: vurderingssporet, skatteansættelsen og domstolsprøvelse

Fordi kompetencen er delt, er også prøvelsesadgangen delt i tre spor.

1) Vurderingssporet. Ansættelser og fordelinger foretaget efter § 12, stk. 5 indgår i vurderingen, jf. ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2, 4. pkt. Forarbejderne fastslår derfor, at disse afgørelser »vil kunne påklages og genoptages efter reglerne i henholdsvis skatteforvaltningslovens §§ 6, 6 a og 6 b og kapitel 12 om vurderinger«. Det er en bevidst ændring i forhold til tidligere ret, hvor fordelinger til brug for dækningsafgift efter lov om kommunal ejendomsskat ikke blev foretaget i medfør af ejendomsvurderingsloven og derfor **ikke** kunne genoptages efter vurderingsreglerne. Forarbejderne fremhæver desuden, at 20-procents-kravet for ændring af ejendoms- og grundværdier ikke gælder for fordelinger: »klagemyndighederne vil kunne ændre fordelinger af ansættelser, som indgår i ejendomsvurderingen, selvom det ikke resulterer i en ændring, der er større end 20 pct.«

2) Skatteansættelsessporet. Den efterfølgende skatteansættelse, hvori den hele eller delvise fritagelse for dækningsafgift indgår som en del af grundlaget, foretages af Skatteforvaltningen og er omfattet af genoptagelsesreglerne i skatteforvaltningsloven § 26 og § 27 samt klagereglerne om skatteansættelser.

3) Domstolssporet. Om kommunalbestyrelsens egne afgørelser siger forarbejderne kort og klart: »Kommunens afgørelse om, hvorvidt der kan ske fritagelse for dækningsafgift, kan som hidtil indbringes for domstolene.« Kommunens vurdering af, om der drives dækningsafgiftspligtig virksomhed, prøves altså ikke af Landsskatteretten, men ved domstolene – hvilket er den processuelle baggrund for, at netop grænsedragningssagerne om »lignende øjemed« som BS-17113/2019-OLR føres som civile søgsmål mod kommunen.

Den forvaltningsretlige ramme for kommunens ændring af en tidligere truffet begunstigende beslutning er belyst i Folketingets Ombudsmands udtalelse FOB 2015-15 om tilbagekaldelse af en begunstigende afgørelse om fritagelse for kommunal grundskyld, hvor ombudsmanden gennemgik, at adgangen til at tilbagekalde eller ændre et løbende retsforhold er videre, når det kun sker med virkning for fremtiden, mens adgangen er »ganske snæver«, hvis indgrebet også vedrører fortiden og dermed får tilbagevirkende kraft. Synspunktet er direkte overførbart på kommunens beslutninger om dækningsafgiftspligt.

LOV Ejendomsskatteloven § 12, stk. 5 · Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 26 · Skatteforvaltningsloven § 27

PRAKSIS **Landsretten** · Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold 13.11.2020

§ 7 Ekstraordinær genoptagelse af det dækningsafgiftspligtige grundlag – myndighedsfejl og væsentlige afvigelser

Den mest omfangsrige praksis på området angår ikke selve afgiftspligten, men **grundlaget** for dens beregning. Skatterådet har efter skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3 i en lang række sager genoptaget vurderinger ekstraordinært med afledt nedsættelse af den dækningsafgiftspligtige værdi. To sagstyper går igen.

Type 1 – fejl i fordelingen, der udelukkende kan tilskrives vurderingsmyndigheden. Her er retsfaktum, at myndigheden har henført en for stor andel til erhvervsdelen. I SKM2013.686.SR blev det anerkendt,

at »fejlen i ansættelsen af den dækningsafgiftspligtige forskelsværdi udelukkende kunne tilskrives Vurderingsmyndigheden, idet der blev henført en for stor del af forskelsværdien til den afgiftspligtige erhvervsdel«. Tilsvarende i SKM2014.457.SR (»Det må tilskrives vurderingsmyndigheden, at forskelsværdien ikke er fordelt korrekt«), i SKM2012.494.SR, SKM2012.495.SR og SKM2014.21.SR. Fejlen kan også være rent talmæssig: i SKM2012.144.SR var ejendomsværdien for 31 bygninger ansat ca. 42 pct. for højt, hvorefter den dækningsafgiftspligtige forskelsværdi blev nedsat fra 1.116 mio. kr. til 635 mio. kr.

Type 2 – væsentlig afvigelse i forhold til senere nedsatte vurderinger. Landsskatteretten har gentagne gange pålagt SKAT at forelægge ældre vurderinger for Skatterådet, når efterfølgende år er blevet væsentligt nedsat. Formuleringen er stereotyp – i SKM2011.104.SR hedder det:

> *»Der er herved henset til, at der må anses at foreligge en væsentlig afvigelse på mindst 30 - 35% i forhold til den oprindelige ejendomsvurdering [...], idet der i perioden 2004 - 2006 har været en positiv prisudvikling.«*

Samme mønster i SKM2011.136.SR (dækningsafgiftspligtig forskelsværdi 50 → 25 mio. kr.), SKM2011.138.SR (50,5 → 26,8 mio. kr.), SKM2011.765.SR (26,99 → 13,29 mio. kr.), SKM2011.626.SR (vandforsyningsejendom, 18,37 → 3,97 mio. kr.), SKM2013.803.SR (forretningsejendom, hvor for højt ansat markedsleje slog igennem med 41 pct.) og SKM2015.103.SR (dækningsafgiftspligtig forskelsværdi 11,73 → 6,63 mio. kr. med skattemæssig virkning fra 1. januar 2008).

Genoptagelse kan også ske **til ugunst** for ejeren, når kommunen ønsker at indføre dækningsafgift. I SKM2008.584.SR og SKM2010.543.SR blev vurderinger genoptaget ekstraordinært med henblik på at få ansat en dækningsafgiftspligtig værdi, fordi kommunen overvejede at indføre dækningsafgift. SKM2010.543.SR markerer samtidig kompetencedelingen: det er kommunalbestyrelsen, »der afgør af hvilke ejendomme og af hvilke anvendelsesformål« der skal opkræves dækningsafgift, mens vurderingsmyndigheden foretager ansættelserne og fordelingerne.

Praktisk pointe: genoptagelsespraksis viser, at et forkert dækningsafgiftsgrundlag oftest angribes ad vurderingsvejen – ikke ved at bestride kommunens beslutning om afgiftspligt. Det er også dér, de største beløbsmæssige korrektioner findes.

LOV	Ejendomsskatteloven § 12, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering 2006	06.02.2015
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet forkert forskelsværdi	26.06.2014
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet myndighedsfejl	09.01.2014
	Skatterådet · Nedsættelse af ejendomsvurdering på erhvervsejendom grundet leje	13.11.2013
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse grundet fejl i dækningsafgiftspligtig forskelsværdi	27.09.2013
	Skatterådet · Korrektion af ejendomsvurdering og dækningsafgift ved forkert forskelsværdi	04.09.2012
	Skatterådet · Fordeling af forskelsværdi på blandet ejendom	04.09.2012
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet myndighedsfejl	07.03.2012
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering for fabriksejendom	22.11.2011
	Skatterådet · Ejendomsværdi for vandforsyningsvirksomhed nedsat efter genoptagelse	27.09.2011
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering nedsætter værdien	03.03.2011
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering fabriks- og lagerejendom	03.03.2011
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering efter pålæg	23.02.2011
	Skatterådet · Bemyndigelse til genoptagelse af vurderinger for dækningsafgift	06.09.2010
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af dækningsafgift på erhvervsejendom	27.06.2008

§ 8 Dækningsafgift af offentlige ejendomme og de kongelige slotte

Dækningsafgiften af offentlige ejendomme efter § 11 er kompensation for, at disse ejendomme er fritaget for grundskyld, men fortsat belaster kommunen. Forarbejderne præciserer rækkevidden:

> *»Ejendomme, der tilhører staten, kommunerne eller regionerne, vil blive pålignet dækningsafgift efter forslaget i stk. 1, uanset om ejendommen anvendes til kontor og forretning, skole, sygehus, museum m.v.«*

Anvendelsen er altså **irrelevant** for § 11-afgiften – det er ejerforholdet og grundskyldsfritagelsen, der er afgørende. Til gengæld gælder afgiften ikke for offentlige ejendomme, som ejeren anvender til landbrug, havebrug, skovdrift eller erhvervsmæssig udleje, eller som henligger ubenyttede, jf. § 5, stk. 1, nr. 2.

Modstykket er, at offentligt ejede ejendomme, der udlejes erhvervsmæssigt, ikke er grundskyldsfritagne og derfor **kan** rammes af erhvervsdækningsafgiften efter § 12, hvis lejerens anvendelse er dækningsafgiftspligtig. Forarbejderne siger det udtrykkeligt: »Omvendt vil eksempelvis offentligt ejede ejendomme, der udlejes erhvervsmæssigt, ikke være fritaget for grundskyld efter lovforslagets § 5. Det betyder, at der vil kunne pålægges dækningsafgift af sådanne ejendomme, hvis der udøves dækningsafgiftspligtig virksomhed.« Allerede 1962-cirkulæret nåede samme resultat: »De kommunale og statslige ejendomme, der ERHVERVSMÆSSIGT anvendes til udleje til kontor, forretning, hotel, værksted, fabrik eller lignende øjemed, er omfattet af dækningsafgiftspligten, idet de ikke er fritaget i henhold til lovens § 7.«

Et beslægtet punkt gælder ambassader og lignende: fordi dækningsafgiften påhviler **ejeren**, har det ikke betydning, at der udlejes til en ambassade, som ville være fritaget, hvis den selv ejede ejendommen. Forarbejderne konkluderer, at »[e]n ejerlejlighed, der er udlejet til en ambassade, og som anvendes til kontor, vil dermed kunne pålægges dækningsafgift«.

Særreglen i § 11, stk. 2 om **kongelige slotte og palæer** har en usædvanlig forhistorie. Forarbejderne redegør for, at hjemlen historisk krævede ministeriel tilladelse, og at Indenrigsministeriet i 1968 meddelte Københavns Kommune tilladelse til at opkræve dækningsafgift af de fire palæer på Amalienborg samt den del af Christiansborg Slot, der er stillet til rådighed for kongen, suppleret i 2003 med Amaliegade 18 (Det Gule Palæ). Slotte, der tilhører staten, kan »kun blive betragtet som kongelige i det omfang, de i henhold til lov er stillet til rådighed for kongen eller medlemmer af det kongelige hus«. Med ejendomsskatteloven blev kompetencen flyttet fra ministeren til **kommunalbestyrelsen**, som fortsat kun kan udnytte den »i særlige tilfælde«.

LOV `Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 11, stk. 1, 2` `Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1`

§ 9 Sats, loft og fastfrysning 2024-2028 samt stigningsbegrænsningsordningen

Satsstrukturen i § 29 er stærkt bundet af boligskatteforliget og kompensationsaftalen med kommunerne.

For **offentlige ejendomme** bestemmer § 29, stk. 1, at kommunalbestyrelsen for hvert af kalenderårene 2024-2028 opkræver et beløb svarende til det, der blev opkrævet for skatteåret 2023. Forarbejderne udlægger konsekvensen: »[D]et i perioden fra 2024-2028 ikke vil være muligt for kommunalbestyrelsen at opkræve

dækningsafgift af eventuelt nye offentlige ejendomme eller offentlige ejendomme, som ændres. Det vil dog være muligt at undlade at opkræve dækningsafgift, hvis en ejendom i perioden ophører med at være dækningsafgiftspligtig.« Der vil inden 2029 blive taget stilling til den fremtidige ordning.

For **erhvervsejendomme** fastsætter kommunalbestyrelsen satsen efter § 29, stk. 2, dog højst 10 promille, og samme promille anvendes på den dækningsafgiftspligtige andel efter § 12, stk. 2. Hertil kommer to overgangsbegrænsninger i § 29, stk. 3:

- For 2024-2028 kan satsen ikke sættes højere end den sats, der er angivet for den enkelte kommune i lovens **bilag 2**. Kommunen kan i perioden alene fastholde satsen, sætte den ned eller afskaffe afgiften – og genindføre den inden for loftet, hvis den er afskaffet.
- Kommuner, der **ikke** er nævnt i bilag 2, kan i hele perioden 2024-2028 slet ikke indføre erhvervsdækningsafgift.

Fra og med 2029 kan kommunalbestyrelsen frit fastsætte satsen inden for maksimum på 10 promille.

Oveni satsloftet ligger en **stigningsbegrænsningsordning**, indsat i ejendomsskattelovens §§ 45 a-45 d ved lov nr. 1471 af 10. december 2024. Efter Den juridiske vejledning C.H.4.6.3 indebærer ordningen, at dækningsafgiften udgør det laveste af enten den fuldt opgjorte afgift for året eller den opkrævede afgift for året før med tillæg af 10 pct. af årets fulde afgift. Ordningen omfatter **alle** stigninger – uanset om de skyldes ny vurdering, ændret promille eller en forøget dækningsafgiftspligtig andel af grundværdien – men den gælder ikke for § 11-afgiften af offentlige ejendomme, som allerede er fastfrosset efter § 29, stk. 1. Har en erhvervsejendom ikke været pålagt dækningsafgift året før (f.eks. en nyopført ejendom), beregnes afgiften det første år **uden** stigningsbegrænsning.

Stigningsbegrænsningens forhold til den foreløbige opkrævning er afklaret i Landsskatterettens afgørelse af 6. maj 2026, 25-0012008, hvor en foreløbig dækningsafgift for 2025 på 362.300 kr. blev stadfæstet, idet der ikke skulle beregnes stigningsbegrænsning ved den foreløbige beregning. Afgørelsen bygger på § 20, stk. 2, § 12 og § 33, stk. 6 samt ejendomsvurderingslovens § 89 c om foreløbige vurderinger. Den praktiske konsekvens er, at ejeren i den foreløbige fase må bære en højere opkrævning og først ved den endelige beregning får den fulde begrænsning – modsvaret af adgangen efter § 33, stk. 6, til på anmodning at få den foreløbigt beregnede dækningsafgift nedsat til 2023-beløbet, dog ikke for ejendomme, der først blev dækningsafgiftspligtige 1. januar 2024 eller senere.

Endelig indeholder § 20, stk. 2 reglen om **skiftende anvendelse inden for året**: anvendes en § 12-ejendom i en del af kalenderåret til et ikke-afgiftspligtigt formål, pålægges kun delvis dækningsafgift, og Skatteforvaltningen fastsætter andelen forholdsmæssigt efter de perioder, hvor ejendommen anvendes til afgiftspligtige formål.

LOV Ejendomsskatteloven § 20, stk. 1, 2 · Ejendomsskatteloven § 29, stk. 1-3 · Ejendomsskatteloven § 33, stk. 6

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning 06.05.2026

§ 10 Virkningstidspunkt, opkrævning, hæftelse og forrentning

Virkningstidspunkt. Efter § 21, stk. 1 har kommunalbestyrelsens beslutning om at pålægge dækningsafgift efter §§ 11 og 12 eller om at ændre satsen virkning fra førstkommende 1. januar, forudsat at beslutningen er

truffet **senest samtidig med den endelige vedtagelse af kommunens budget** for det pågældende kalenderår. Ophører dækningsafgiften for en ejendom, sker det ligeledes fra førstkommende 1. januar. § 21, stk. 2 indeholder en særregel for ejerskifte, hvor ejendommen overgår til at være en diplomat- eller konsulatejendom omfattet af § 5, stk. 1, nr. 3-5.

Opkrævning. Fra og med 2024 opkræves dækningsafgiften af Skatteforvaltningen via skattekontoen i to rater, jf. § 33, stk. 1; for skatteårene til og med 2023 forestod kommunerne selv opkrævning og efterregulering. Forfalder en rate, før årets vurdering er offentliggjort, beregnes raten foreløbigt på grundlag af den seneste offentliggjorte vurdering, jf. § 33, stk. 3, med efterfølgende tilbagebetaling eller efteropkrævning efter stk. 4 og 5.

Hæftelse. Skattepligten påhviler efter § 11, stk. 4 den, der på forfaldstidspunktet ejer ejendommen ifølge et autoritativt register (Ejerfortegnelsen, CVR, CPR). Hertil kommer en lovbestemt realhæftelse: efter § 11, stk. 5 hæfter dækningsafgiften på den faste ejendom i dens helhed med **pante- og fortrinsret i 2 år og 3 måneder**, dog ikke for gebyrer og renter. Fristen er en videreførelse af § 2 i amtstueforordningen af 8. juli 1840, som forarbejderne citerer i sin helhed, og som bestemmer, at reelle skatter og afgifter hæfter på ejendommene »med Fortrinsret endog fremfor Panthaverne«, men kun i 2 år fra forfald, forlænget med 3 måneder ved rettidig inddrivelse. Forarbejderne redegør udførligt for, at retsvirkningen af fristens udløb er omtvistet: efter forarbejdernes egen konklusion – og i overensstemmelse med Knud Illums opfattelse – består der efter fortrinsrettens bortfald alene en simpel fordring, mens Vestre Landsret i kendelse af 31. maj 2010 (j.nr. B-2031-09) nåede til, at amtstueforordningens § 2 »alene [vedrører] bortfald af fortrinsretten efter det i forordningen fastsatte tidsrum og ikke panteretten«.

Ny ejers hæftelse. Ved ejerskifte efter forfaldstidspunktet skifter panteretten karakter til en fortrinsstillet, lovbestemt tredjemandspanteret. Den nye ejer har derved efter forarbejderne en **solidarisk, subsidiær og begrænset** hæftelse – begrænset, fordi der alene hæftes med den erhvervede ejendom, og subsidiær, fordi restanceinddrivelsesmyndigheden efter § 11, stk. 7 først skal underrette den nye ejer om hæftelsen og opfordre til frivillig betaling, inden der foretages udlæg. Som modstykke skal oplysninger om skyldig dækningsafgift, der hæfter på en ejendom, være tilgængelige for offentligheden, jf. § 11, stk. 5, 3. pkt. – en undtagelse fra Skatteforvaltningens særlige tavshedspligt, som forarbejderne begrunder med hensynet til potentielle købere.

Klage og forrentning. Klage fritager ikke for betaling: efter § 34, stk. 1 fritager klage over ansættelsen af dækningsafgift ikke for pligten til at betale til forfaldstid. Ændres ansættelsen, foretages berigtigelse på årets anden rate eller ved en ekstra reguleringsrate, jf. § 34, stk. 3, og medfører ændringen godtgørelse af betalt dækningsafgift, har hovedejeren efter § 34, stk. 4 krav på forrentning efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint fra ratens sidste rettidige betalingsdag. Gives der henstand, forlænges pante- og fortrinsrettens periode tilsvarende, jf. § 34, stk. 2.

LOV Ejendomsskatteloven § 11, stk. 4-7 Ejendomsskatteloven § 21, stk. 1, 2 Ejendomsskatteloven § 33, stk. 1, 3 Ejendomsskatteloven § 34, stk. 1-4

§ 11 Vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer – kapitel 7 b om udstykningstilfælde

Retstilstanden er i bevægelse, og flere vedtagne ændringer er endnu ikke rullet ind i den konsoliderede lovtekst. Det er væsentligt at holde sig for øje ved rådgivning om dækningsafgift i 2026.

Ved lov nr. 562 af 27. maj 2025 indsættes med virkning fra 1. januar 2026 et nyt **kapitel 7 b** i ejendomsskatteloven om grundskyld og dækningsafgift i visse udstykningstilfælde. Ændringen slår igennem på en række af de bestemmelser, der er behandlet ovenfor:

- § 11, stk. 4 om skattepligtens placering får tilføjelsen »jf. dog kapitel 7 b«, så skattepligten i visse udstykningstilfælde placeres anderledes end hos den registrerede ejer på forfaldstidspunktet.
- § 11, stk. 5 og stk. 6 ændres tilsvarende, således at pante- og fortrinsretten **ikke** finder anvendelse i disse udstykningstilfælde – dækningsafgiften hæfter da ikke på ejendommen med fortrinsret.
- § 29, stk. 2 om satsfastsættelsen får forbehold for kapitel 7 b, fordi dækningsafgiften i udstykningsåret og det efterfølgende år skal udgøre samme beløb; en ny promille for året efter udstykningen slår altså ikke igennem.
- § 20, stk. 2 og § 34 ændres ligeledes, herunder med en pligt for Skatteforvaltningen til at sætte opkrævningen i bero, når et foreløbigt beskatningsgrundlag endnu ikke har virkning, og med en nyaffattelse af § 34, stk. 4, 2. pkt., så rentegodtgørelsen ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

Dertil kommer lov nr. 1779 af 29. december 2025, der pr. 1. januar 2026 bl.a. indsætter et nyt stykke i § 21 om fordeling af dækningsafgift ved ejerskifte efter samme principper som for grundskyld, udvider § 33, stk. 6 til også at omfatte foreløbige 2025-vurderinger og justerer henvisningerne i § 20 til foreløbige beskatningsgrundlag. Tidligere er lov nr. 594 af 4. juni 2024 og lov nr. 1564 af 12. december 2023 slået igennem på § 33, stk. 6, med bl.a. valgfriheden mellem 2023-beløbet og den foreløbigt beregnede dækningsafgift, og lov nr. 1471 af 10. december 2024 har indført både stigningsbegrænsningsordningen og adgangen efter § 34 til at sætte opkrævning eller inddrivelse i bero i op til 6 måneder ad gangen.

Den materielle afgrænsning i § 12, stk. 1 og stk. 2 er derimod **uændret** – der er ikke registreret vedtagne, ikke-konsoliderede ændringer af disse bestemmelser. Kernespørgsmålet om »lignende øjemed« og 50-procents-grænsen står altså fast.

LOV Ejendomsskatteloven § 11, stk. 4-6 Ejendomsskatteloven § 20, stk. 2 Ejendomsskatteloven § 21 Ejendomsskatteloven § 29, stk. 2 Ejendomsskatteloven § 34

§ 12 Sammenfatning: hvor sagerne vindes og tabes

Praksis på dækningsafgiftsområdet falder i to skarpt adskilte hovedspor, og valget af spor afgør ofte sagens udfald.

Det materielle spor – »lignende øjemed«. Her er modparten kommunen, forum er domstolene, og prøvelsen angår, om ejendommens faktiske lovlige anvendelse har den karakter, der efter bestemmelsens snævre ordlyd og bidragskriteriet begrunder afgiftspligt. Argumentationsgrundlaget er i praksis 1962-cirkulærets positiv- og negativliste, som forarbejderne til ejendomsskatteloven udtrykkeligt har videreført, og hvis grænser er blevet prøvet i Østre Landsrets dom af 13. november 2020, BS-17113/2019-OLR. Sagerne vindes typisk på, at aktiviteten er begrænset i omfang, ikke-kommerciel eller falder uden for de anvendelsestyper, der sædvanligvis belaster kommunen.

Det kvantitative spor – fordelingen af grundværdien. Her er modparten Vurderingsstyrelsen, forum er vurderingsankenævn og Landsskatteretten, og prøvelsen angår, om mere end halvdelen af grundværdien kan henføres til den afgiftspligtige anvendelse. Dette spor rummer den langt største mængde afgørelser, og de beløbsmæssigt tungeste resultater. Fem-seks procentpoint kan afgøre, om der overhovedet skal betales dækningsafgift, jf. SKM2012.494.SR (50,2 → 45 pct.) og SKM2014.21.SR (50,11 → 47,76 pct.). Har vurderingsmyndigheden selv begået fejlen, er ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3 den etablerede vej – også flere år tilbage.

For rådgiveren er den praktiske huskeliste:

- Kontrollér **BBR-arealerne**, ikke vurderingskoden – fordelingen efter § 12, stk. 2 hviler på de faktiske registrerede bygningsarealer, og en fejl i BBR forplanter sig direkte til afgiftsgrundlaget.
- Ved udlejning: dokumentér **lejerens** faktiske anvendelse – ikke lejekontraktens formålsbestemmelse alene.
- Kontrollér, at kommunens beslutning om at indføre eller ændre afgiften er truffet **senest samtidig med budgetvedtagelsen**, jf. § 21, stk. 1, og at satsen holder sig inden for både 10-promillegrænsen og kommunens loft i bilag 2 for 2024-2028.
- Husk, at klage ikke suspenderer betalingspligten, men at der ved tilbagebetaling er krav på forrentning efter § 34, stk. 4.
- Ved ejendomshandel: undersøg skyldig dækningsafgift, der hæfter med pante- og fortrinsret i 2 år og 3 måneder, jf. § 11, stk. 5 – oplysningerne skal være tilgængelige ved henvendelse til Skatteforvaltningen.

LOV
Ejendomsskatteloven § 11, stk. 5 · Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1, 2 · Ejendomsskatteloven § 21, stk. 1 · Ejendomsskatteloven § 34, stk. 4 · Skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3

PRAKSIS

Landsretten · Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold		13.11.2020
Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet myndighedsfejl		09.01.2014
Skatterådet · Korrektion af ejendomsvurdering og dækningsafgift ved forkert forskelsværdi		04.09.2012

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Ejendomsskatteloven § 11	stk. 1	Ejendomsskatteloven § 12	stk. 1, 2
Ejendomsskatteloven § 20	stk. 1	Ejendomsskatteloven § 21	stk. 1
Ejendomsskatteloven § 29	stk. 1-3	Ejendomsvurderingsloven § 15	stk. 2

MATERIALE Citerede afgørelser

17 afgørelser

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

13.11.2020	Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold	1250-1508

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 1

06.05.2026	Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning	25-0012008

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 15

06.02.2015	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering 2006	12-0175169
26.06.2014	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet forkert forskelsværdi	14-3277823
09.01.2014	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet myndighedsfejl	12-003849
13.11.2013	Nedsættelse af ejendomsvurdering på erhvervsejendom grundet leje	10-149803
27.09.2013	Ekstraordinær genoptagelse grundet fejl i dækningsafgiftspligtig forskelsværdi	12-091293
04.09.2012	Korrektion af ejendomsvurdering og dækningsafgift ved forkert forskelsværdi	12-0187366
04.09.2012	Fordeling af forskelsværdi på blandet ejendom	12-0185704
07.03.2012	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet myndighedsfejl	12-063800
22.11.2011	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering for fabriksejendom	11-229437
27.09.2011	Ejendomsværdi for vandforsyningsvirksomhed nedsat efter genoptagelse	11-200260
03.03.2011	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering nedsætter værdien	10-114017
03.03.2011	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering fabriks- og lagerejendom	10-077496
23.02.2011	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering efter pålæg	11-042965
06.09.2010	Bemyndigelse til genoptagelse af vurderinger for dækningsafgift	10 - 146005
27.06.2008	Ekstraordinær genoptagelse af dækningsafgift på erhvervsejendom	08-090135

09 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over kulafgift, affaldsvarmeafgift og tillægsafgift

Afgiftspligtens omfang og opgørelsen af den afgiftspligtige mængde efter kulafgiftsloven §§ 1 og 5

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 19 afgørelser · 2001–2026 Læs online

INTRODUKTION

Kulafgiftsloven rummer i dag tre strukturelt forskellige afgifter: den klassiske energiafgift på faste fossile brændsler, affaldsvarmeafgiften på varme produceret ved forbrænding af affald og den selvstændige tillægsafgift på affald anvendt som brændsel. Denne praksisoversigt behandler, hvad der er afgiftspligtigt efter kulafgiftsloven § 1, og hvordan den afgiftspligtige mængde opgøres efter den udtømmende og teknisk komplicerede § 5 – herunder valget mellem brændværdi og vægt, sondringen mellem ren affaldsforbrænding og kraftvarme, mellem centrale (bilag 1) og ikke-centrale værker og mellem CO2-kvoteomfattede og ikke-kvoteomfattede anlæg, medregning af bortkølet varme og røggasrabatten. Praksis domineres af Landsskatteretten, men de to afgørende retningsskifter er kommet fra domstolene: Vestre Landsrets underkendelse af »to anlæg«-praksis i SKM2018.5.VLR og Højesterets dom af 22. oktober 2012 om det ulovlige merbrændselsprincip.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kulafgiftsloven § 1, stk. 1, indeholder seks selvstændige afgiftspligtige kategorier, hvoraf nr. 5 (varme produceret ved forbrænding af affald) og nr. 6 (affald anvendt som brændsel til produktion af varme i anlæg) udgør henholdsvis affaldsvarmeafgiften og tillægsafgiften – to afgifter med hvert sit afgiftsgrundlag og hver sin opgørelsesregel.

02 Affaldsbegrebet i § 1, stk. 1, nr. 5 og 6, er miljøretligt og ikke skatteretligt: det er miljøbeskyttelseslovens affaldsdefinition og kommunens afgørelse efter affaldsbekendtgørelsen, der afgør, om et brændsel udløser affaldsvarmeafgift og tillægsafgift.

03 Afgiften på de faste brændsler i § 1, stk. 1, nr. 1-4, beregnes som udgangspunkt efter brændværdi/energiindhold; kun hvis den registrerede virksomhed ikke opgør den faktiske brændværdi, betales afgift efter vægt, og de vægtbaserede satser er bevidst sat højere end gennemsnittet for at fjerne incitamentet til metodespekulation.

04 Valget mellem brændværdi og vægt er bindende for et år ad gangen, jf. § 1, stk. 7 – en bestemmelse, der utilsigtet blev ophævet i 2009 og genindsat samme år.

05 Opgørelsen af den afgiftspligtige mængde sker som hovedregel pr. anlæg/kedel; hovedreglen kan kun fraviges, hvis en selvstændig beregning ikke er mulig, og det kan sandsynliggøres, at afvigelsen ikke fører til et andet resultat.

06 Efter SKM2018.5.VLR skal opgørelsen foretages i relation til den ENDELIGT producerede varme; et affaldsfyret forbrændingsled og et gasfyret forbrændingsled, der leverer damp til en fælles dampturbine, udgør derfor ét anlæg, som fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler, uanset at dampmængderne kan måles hver for sig.

07 Landsskatterettens modsatte resultat i SKM2015.790.LSR (to separate anlæg) og den tilsvarende del af SKM2016.453.LSR er som følge heraf ikke længere udtryk for gældende praksis.

08 Bortkølet varme skal medregnes til den producerede varme ved opgørelsen af tillægsafgiften for ikke-kvoteomfattede anlæg, jf. § 5, stk. 11, 1. pkt.; kun virksomheder, der producerede både el og varme og bortkølede varme i 2008, kan opnå det historisk forankrede fradrag i § 5, stk. 11, 2.-6. pkt.

09 Ved kraftvarme kan afgiftsgrundlaget opgøres enten efter V-formlen (divisor 1,20 – forarbejdernes »125 pct.-regel«) eller efter E-formlen (divisor 0,67 – forarbejdernes »65 pct.-regel«); valget er bindende for hele kalenderåret og skal være det samme på tværs af § 5, stk. 7-10, og § 7, stk. 1.

10 Det tidligere loft i »125 pct.-reglen« (højst fritagelse svarende til elproduktionen divideret med 0,35) blev i 2009 ophævet for ikke-kvoteomfattede affaldsforbrændingsanlæg i § 5, stk. 7-10, fordi begrænsningen ikke passede med de bagvedliggende provenuberegninger.

11 Røggasrabatten i § 5, stk. 9 og 10, forudsætter, at varmen fra én eller flere røggaskondensatorer udgør mindst 7 pct. af anlæggets samlede produktion af varme og elektricitet i afgiftsperioden; rabatten består både i en forhøjet virkningsgrad (0,95 i stedet for 0,85) og i et fradrag på 10 pct. af summen af affaldsbaseret varme og elektricitet.

12 Landsskatteretten fastslog i to afgørelser af 31. oktober 2025, at henvisningskæden fra kuldioxidafgiftsloven § 5, stk. 2, til kulafgiftsloven § 5, stk. 6, og videre til § 5, stk. 10, medfører, at HELE røggasrabatten – også 10 pct.-fradraget – slår igennem på CO2-afgiften.

13 Kvoteomfattede anlæg, der ikke opgør affaldets faktiske energiindhold i forbindelse med CO2-kvoteopgørelsen, skal opgøre tillægsafgiften, som om de ikke havde tilladelse til udledning af CO2, jf. § 5, stk. 5, 4. pkt., og § 5, stk. 6, 5. pkt.

14 Røggasmetoden i § 5 a – 260 Nm³ tør iltfri røggas pr. GJ nedre brændværdi – kan træde i stedet for de skematiske virkningsgrader 0,85 og 0,95, men skal anmeldes forud og anvendes til udgangen af kalenderåret.

15 Højesteret fastslog i dom af 22. oktober 2012 (sag 66/2011), at afregning efter merbrændselsprincippet var klart i strid med loven, og at hverken lighedsgrundsætningen, passivitet eller et forventningsprincip afskar Skatteministeriet fra at modregne det konnekse efterbetalingskrav i værkets tilbagebetalingskrav.

16 Fritagelserne i § 7 a, stk. 2 og 3, er læs-baserede: biomasseaffald, kød- og benmel, fiberfraktioner og rent affald uden kulbrinter er kun fritaget, når de tilføres i hele selvstændige læs, og virksomheden bærer dokumentationsbyrden.

§ 1 De seks afgiftspligtige kategorier i § 1, stk. 1 – og de tre satser

Afgiftspligten er udtømmende opregnet i kulafgiftsloven § 1, stk. 1, der efter den gældende lovbekendtgørelse omfatter:

Nr.	Vare/ydelse	Sats, jf. § 1, stk. 2 (2015-niveau)
1	Stenkul, inkl. stenkulsbriketter, samt koks, cinders og koksgrus	28,9 kr./GJ
2	Jordoliekoks	28,9 kr./GJ
3	Brunkulsbriketter og brunkul	28,9 kr./GJ
4	Andre varer under KN-position 2713, 2714 og 2715, der anvendes eller er bestemt til fremstilling af varme	28,9 kr./GJ
5	**Varme produceret ved forbrænding af affald** (affaldsvarmeafgiften)	24,1 kr./GJ
6	**Affald anvendt som brændsel til produktion af varme i anlæg** (tillægsafgiften)	14,5 kr./GJ

De tre satsniveauer afspejler, at loven rummer tre forskellige afgifter. Nr. 1-4 er en klassisk vareafgift på faste brændsler. Nr. 5 er en afgift på et *produkt* (den fremstillede varme). Nr. 6 er derimod en afgift på et *input* (det indfyrede affalds energiindhold). Efter § 1, stk. 6 foretages der et fradrag i affaldsvarmeafgiftssatsen, som opgøres som tillægsafgiftssatsen divideret med 1,2 – en indbygget koordinering mellem de to affaldsafgifter.

Affaldsbegrebet er ikke defineret selvstændigt i afgiftsloven. Både nr. 5 og nr. 6 henviser til »affald, som det er defineret i lov om miljøbeskyttelse eller regler fastsat i medfør af lov om miljøbeskyttelse«. Konsekvensen er, at afgiftspligten afhænger af en miljøretlig kvalifikation, som skattemyndighederne ikke selv træffer. Det illustreres af BS-10876/2017-RAN, hvor en spånpladeproducent forgæves søgte at få fastslået, at to frasorterede brændselsfraktioner (A4 og S2) fra genbrugstræ ikke længere var affald. Byretten frifandt kommunen med stemmerne 2-1, fordi hverken kravet om en gennemført nyttiggørelsesoperation eller kravet om fravær af generelle negative miljøindvirkninger var opfyldt – og fraktionerne forblev dermed afgiftsudløsende brændsel.

Registreringspligten følger afgiftskategorierne: efter § 2, stk. 2 skal virksomheder, der forbrænder afgiftspligtigt affald, registreres – 1. pkt. angår affaldsvarmeafgiften og 2. pkt. tillægsafgiften. Den sondring har direkte betydning for, hvilke stykker i § 5 der finder anvendelse.

EU-retligt hviler afgiften på Rådets direktiv 2003/96/EF om energibeskatning, hvis minimumssatser er indarbejdet i lovens bilag 8 med 1,2 kr./GJ for stenkul, jordoliekoks og brunkul samt 32 kr./t henholdsvis 22 kr./t ved vægtbaseret opgørelse.

LOV `Kulafgiftsloven § 1, stk. 1, 2, 6` `Kulafgiftsloven § 2, stk. 2`

PRAKSIS

Byretten · Afgørelse om hvorvidt brændselsfraktionerne A4 og S2 fra spånpladeproduktion udgør affald i henhold til affaldsbekendtgørelsen 04.02.2021

§ 2 Brændværdi eller vægt: § 1, stk. 3, 4 og 7 og lovgivers værn mod metodespekulation

For de faste brændsler i nr. 1-4 er hovedreglen opgørelse efter brændværdi/energiindhold. Told- og skatteforvaltningen fastsætter de nærmere regler herom, jf. § 1, stk. 3, og registrerede virksomheder, der opgør efter brændværdi, skal konstatere eller verificere brændværdien i hver varekategori og kunne dokumentere den, jf. § 5, stk. 16.

Undlader virksomheden at opgøre den faktiske brændværdi, betales afgift efter varernes vægt, jf. § 1, stk. 4. Den subsidiære vægtbaserede sats er ikke neutral. Da valgmuligheden blev indført i 1997, anførte forarbejderne udtrykkeligt formålet:

> *For visse af de fossile brændsler er der imidlertid variation omkring de antagne værdier, der afspejler gennemsnit. For et kulbrændsel med en forholdsvis lav brændværdi er beskatningen udtrykt i kr./GJ større end tilsigtet, og omvendt for et brændsel med en høj brændværdi er beskatningen mindre end tilsigtet. [...] For at undgå, at virksomheder med brændsler med en brændværdi over gennemsnittet vælger at opgøre brændslerne efter vægt, foreslås det, at afgiftssatserne ved opgørelse efter vægt sættes til en højere sats end gennemsnitssatsen.*

Valget er tidsmæssigt bundet: efter § 1, stk. 7 gælder virksomhedens valg mellem brændværdi og vægt for en periode på ét år. Bestemmelsen har en lovteknisk historie, der er værd at kende. Ved den store omlægning i 2009 blev § 1 nyaffattet, og valgbestemmelsen faldt utilsigtet ud. Den blev genindsat senere samme år, hvor forarbejderne konstaterer, at bestemmelsen »blev utilsigtet ophævet i forbindelse med vedtagelsen af lov 461 af 12. juni 2009«. Samme ændringslov præciserede tillægsafgiftens afgrænsning, fordi den vedtagne, men endnu ikke ikrafttrådte ordlyd efter en bogstavelig læsning kunne omfatte affald anvendt alene til elproduktion:

> *Ved en bogstavelig læsning af loven kan det forstås sådan, at der skal betales afgift af affald, som alene anvendes til produktion af elektricitet, hvilket imidlertid ikke har været hensigten.*

Satsniveauet er senest ændret ved **lov nr. 683 af 11. juni 2024**, der med virkning fra 1. januar 2025 nedsatte de vægtbaserede satser i § 1, stk. 4 – for stenkul m.v. fra 1.674 kr./t til 809,0 kr./t (2015-niveau), for jordoliekoks fra 1.974 kr./t til 954,0 kr./t og for brunkul fra 1.137 kr./t til 549,0 kr./t. Satserne reguleres løbende efter mineralolieafgiftslovens § 32 a, jf. § 1, stk. 5.

LOV Kulafgiftsloven § 1, stk. 3, 4, 7 Kulafgiftsloven § 5, stk. 16

§ 3 Omlægningen i 2009: fra vægtbaseret forbrændingsafgift til affaldsvarmeafgift og tillægsafgift

Den nuværende systematik stammer fra **lov nr. 461 af 12. juni 2009** (L 126), der omlagde affaldsforbrændingsafgiften i affaldsafgiftsloven – en afgift beregnet efter affaldets vægt – til en energi- og CO2-afgift svarende til afgiften på fossile brændsler. Vestre Landsret opsummerede omlægningen således i **SKM2018.5.VLR**:

> *Ved lov nr. 461 af 12. juni 2009 blev affaldsforbrændingsafgiften omlagt, således at en forbrændingsafgift på affald i affaldsafgiftsloven opgjort efter vægt blev erstattet af en ny tillægsafgift på energi og CO2 svarende til afgiften på fossile brændsler.*

Affaldsvarmeafgiften er ældre: den blev indført ved lov nr. 437 af 26. juni 1998, hvor den afgiftspligtige mængde blev opgjort som varme leveret ab værk med fradrag for energiindholdet i andre brændsler ganget med brændslernes varmevirkningsgrad. Forarbejderne til 1998-loven forklarede, at afgiftssatsen var korrigeret for en varmevirkningsgrad af affald på 0,75, hvilket gjorde standardsatser for affaldets energiindhold overflødige – »der ikke er behov for standardsatser for energiindholdet i affald, der kan variere meget afhængigt af affaldets beskaffenhed«.

Forarbejderne til L 126 beskriver den nye § 5's arkitektur direkte:

> *Hvert af de to regelsæt for henholdsvis affaldsvarmeafgiften og den nye tillægsafgift er splittet op, så der tages hensyn til, om der er tale om ren affaldsvarmeproduktion eller forskellige typer kombineret produktion [...] Reglerne om affaldsvarmeafgiften er splittet op afhængigt af, om kombineret el- og varmefremstilling foregår på et centralt værk eller et ikke centralt værk. [...] Reglerne om tillægsafgiften er splittet op afhængigt af, om de omhandler et anlæg, der er CO2-kvoteomfattet eller ej.*

Efter vedtagelsen fulgte tre justeringer, der stadig præger retstilstanden. **Lov nr. 527 af 12. juni 2009** (Forårspakke 2.0) forhøjede satserne og ligestillede central og decentral kraftvarme afgiftsmæssigt. **Lov nr. 1384 af 21. december 2009** (L 63) ophævede loftet i »125 pct.-reglen« for ikke-kvoteomfattede affaldsforbrændingsanlæg, fordi begrænsningen »ikke [passede] med de bagvedliggende økonomiske provenuberegninger i forbindelse med lovgivningen om indførelse af tillægsafgiften«. Og **lov nr. 1353 af 21. december 2012** (L 52) indsatte reglerne om kvoteomfattede anlæg, der ikke opgør affaldets faktiske energiindhold, samt en supplerende formel for centrale værker og en udvidelse af røggaskondensatorlempelsen til rene varmeanlæg efter § 5, stk. 13.

Endelig bemærkes en nummerforskydning, som gør ældre praksis vanskelig at læse: indtil **lov nr. 1174 af 5. november 2014** var affaldsvarmeafgiften placeret i § 1, stk. 1, nr. 6, og tillægsafgiften i nr. 7. Ved ophævelsen af den daværende nr. 4 (talolie m.v.) blev de til nr. 5 og nr. 6.

LOV `Kulafgiftsloven § 1, stk. 1` `Kulafgiftsloven § 5`

§ 4 Systematikken i § 5: fire akser der styrer opgørelsen

§ 5 er ikke én regel, men et gitter. Fire sondringer bestemmer, hvilket stykke der finder anvendelse:

1. **Hvilken afgift?** Affaldsvarmeafgift efter § 1, stk. 2, nr. 2 (stk. 2-4) eller tillægsafgift efter § 1, stk. 2, nr. 3 (stk. 5-13).
2. **Ren affaldsfyring eller kombinationsfyring?** § 5, stk. 2 og stk. 7 mod stk. 3 og stk. 8.
3. **Kun varme eller også elektricitet?** Ved samproduktion friholdes elandelen.
4. **Kvoteomfattet eller ej – og centralt (bilag 1) eller ej?** § 5, stk. 5 (kvote + bilag 1), stk. 6 (kvote, ikke bilag 1) og stk. 7-10 (ikke kvoteomfattet).

Skematisk for tillægsafgiften:

Situation	Opgørelsesgrundlag
Kvoteomfattet, bilag 1	Faktisk energiindhold i indfyret affald ÷ elandel efter § 7, stk. 1 (bilag 1-satser), jf. stk. 5
Kvoteomfattet, ikke bilag 1	Faktisk energiindhold ÷ elandel efter § 7, stk. 1 (ikke-bilag 1), jf. stk. 6
Kvoteomfattet, men energiindhold ikke opgjort under kvotereglerne	Opgøres som om virksomheden ikke havde CO2-tilladelse, jf. stk. 5, 4. pkt., og stk. 6, 5. pkt.
Ikke kvoteomfattet, kun affald	Varme ÷ 0,85; ved kraftvarme varme ÷ 1,2 eller (varme + el) ÷ 0,85 − el ÷ 0,67, jf. stk. 7
Ikke kvoteomfattet, kombinationsfyring	Varme fra affald beregnes forholdsmæssigt; herefter samme metodevalg, jf. stk. 8
Røggaskondensator ≥ 7 pct.	Virkningsgrad 0,95 og 10 pct.-fradrag, jf. stk. 9 og 10
Kun varme, intet faktisk energiindhold	Grundlaget divideres med 1,2, jf. stk. 13

En central pointe er, at kvoteomfattede anlæg kun kan bruge de "lette" input-baserede regler i stk. 5 og 6, hvis de faktisk opgør affaldets energiindhold i forbindelse med CO2-kvoteopgørelsen. Gør de ikke det, falder de tilbage på de bagudregnende regler for ikke-kvoteomfattede anlæg. Forarbejderne til L 52 forklarer princippet:

> *Det foreslås således, at den afgiftspligtige mængde for denne situation skal opgøres efter de regler, som gælder for affaldsforbrændingsanlæg, som ikke er CO2-kvoteomfattede.*

Samspillet med CO2-afgiften er direkte: kuldioxidafgiftsloven § 5, stk. 2 bestemmer, at kvoteomfattede virksomheder opgør den afgiftspligtige mængde CO2 som energiindholdet i det indfyrede ikkebionedbrydelige affald ganget med emissionsfaktoren, og at energiindholdet for bilag 1-anlæg opgøres efter kulafgiftsloven § 5, stk. 5, mens det for øvrige anlæg opgøres efter § 5, stk. 6. For ikke-kvoteomfattede virksomheder henviser § 5, stk. 3 til kulafgiftsloven § 5, stk. 7-10, stk. 11, 1. pkt., eller § 5 a. Det er denne henvisningskæde, der har genereret en betydelig del af den nyere Landsskatteretspraksis, jf. bl.a. 10-02358 og 13-0071952.

LOV `CO2-afgiftsloven § 5, stk. 2, 3` `Kulafgiftsloven § 5, stk. 2-13`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afslag på tilbagebetaling af CO2-afgift for affaldsforbrændingsanlæg 08.06.2015

Landsskatteretten · Afgørelse om CO2-afgift af affaldsvarme og anvendelse af kulafgiftslovens § 5, stk. 13 31.05.2011

§ 5 Anlægsbegrebet: fra Landsskatterettens »to anlæg« til domstolenes »ét anlæg«

Ingen del af § 5 har givet anledning til mere tvist end spørgsmålet om, hvad der udgør »anlægget«. Udgangspunktet er utvetydigt. Under behandlingen af L 126 spurgte Affald Danmark, om tillægsafgiften skulle opgøres pr. anlæg eller samlet for virksomheden, og skatteministeren svarede kort:

> *Det er korrekt, at opgørelsen skal ske pr. anlæg.*

Forarbejderne til den samtidige **lov nr. 527 af 12. juni 2009** uddyber med en snæver undtagelse:

> *Består kraftvarmeværket af flere kraftvarmeenheder, foretages beregningerne for hver enkelt kedel og anlæg for sig. Enkelte kraftvarmeværker med flere kraftvarmeenheder er så tæt forbundne med hinanden […] så at det ikke er muligt at foretage en selvstændig beregning for den enkelte enhed. I sådanne tilfælde kan told- og skatteforvaltningen tillade, at beregningerne kan ske samlet for flere enheder.*

DONG Energy foreslog under høringen en formel regel om fælles afgiftsberegning for dampmæssigt forbundne kedler. Skatteministeren afviste med, at undtagelsen »ad hoc kun undtagelsesvist kan bringes i anvendelse«.

På det grundlag nåede Landsskatteretten i 12-0190594 (SKM2015.790.LSR) frem til, at et kraftvarmeværk bestående af et affaldsforbrændingsanlæg og et gasturbineanlæg, der begge leverede damp til en fælles dampturbine, afgiftsmæssigt udgjorde **to** anlæg. Retten lagde vægt på, at anlæggene kunne drives uafhængigt, at gasturbinen havde egen generator, og at dampproduktionen fra hver kilde kunne måles særskilt – undtagelsen for tæt forbundne enheder fandt derfor ikke anvendelse. Konsekvensen var, at dampen fra gasturbinens udstødningskedel skulle måles og fratrækkes, før affaldsvarmeafgiften efter § 5, stk. 3, tillægsafgiften efter § 5, stk. 7-10, og CO2-afgiften blev beregnet.

Samme linje fulgte Landsskatteretten i 13-5646331 (SKM2016.453.LSR), hvor affaldsvarmeafgiften og tillægsafgiften for et værk med affaldsovne og en gaskedel skulle opgøres **separat for affaldsovnene**, og hvor gas anvendt på gaskedlen ikke måtte medregnes.

Denne praksis blev underkendt. Retten i Sønderborg ændrede ved dom af 24. januar 2017 Landsskatterettens afgørelse (SKM2017.217.BR), og Vestre Landsret stadfæstede den 26. oktober 2017 med stemmerne 2-1 (SKM2018.5.VLR). Flertallet lagde afgørende vægt på, at det er den endeligt producerede varme, der er afgiftspligtig og skal måles:

> *Opgørelsen af den afgiftspligtige mængde må i overensstemmelse med lovens ordlyd foretages i relation til den endeligt producerede varme i dampturbinen, som er den varme, der er afgiftspligtig, og som H1 er pålagt at måle. Lovens ordlyd støtter ikke, at opgørelsen skal foretages med udgangspunkt i målinger på et tidligere tidspunkt i processen. Lovens ordlyd støtter heller ikke, at der skal foretages en forholdsmæssig fordeling af den endeligt producerede varme baseret på tilført damp fra flere kilder, selv om det er muligt at foretage en sådan fordeling.*

Flertallet fandt endvidere, at ændringen af ordlyden fra »producerer varme ved hjælp af en kombination af forbrænding af affald og andre brændsler« til »fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler« ikke havde tilsigtet nogen ændring af opgørelsesprincipperne, og at resultatet var bedst i overensstemmelse med lovens systematik, fordi det giver samme udgangspunkt som kraftvarmefordelingen.

Mindretallet (dommer Michael Klejs Pedersen) ville frifinde Skatteministeriet og læste ordlyden modsat:

> *Ved »fyrer« må efter min opfattelse mest naturligt forstås den forbrænding af affald og andre brændsler, der finder sted i en affaldsovn eller gasturbine. […] Bestemmelsen må derfor efter sin ordlyd mest naturligt forstås således, at forbrændingen af affald og andre brændsler skal ske i samme anlæg for at der fyres med en kombination.*

Sagens økonomiske værdi var 5.573.138 kr. for alene 2010 – forskellen mellem at opgøre afgiften efter § 5, stk. 2, og efter § 5, stk. 3. Skatteministeriet blev pålagt 160.000 kr. i sagsomkostninger for landsretten og udsendte efterfølgende styresignalet SKM2020.109.SKTST om genoptagelse.

Skattestyrelsen har indarbejdet dommen i Den juridiske vejledning som en særskilt praksisændring for anlæg opbygget med fælles turbine, hvor det udtrykkeligt anføres, at »den samlede mængde indfyrede brændsler i forbrændingsenhederne skal anses for at være fyret i kombination i ét anlæg ved opgørelsen«, og at det er uden

betydning, at der udtages varme eller elektricitet fra en forbrændingsenhed, inden den resterende energi føres til den fælles turbine. Styrelsen anser samtidig den del af SKM2016.453.LSR, der vedrørte separat opgørelse for affaldsovnene, for underkendt.

Skatterådet har fulgt op i SKM2018.210.SR: to affaldsovne, der efter opførelsen af et fælles røggaskondenseringsanlæg nyttiggjorde overskudsvarmen i røggassen samlet, kunne betragtes som ét anlæg – netop fordi det er den endeligt producerede varme, der er afgiftspligtig. En indbygget bypass-option, der gjorde det muligt at føre røgen fra den ene ovn uden om kondenseringsanlægget under service, ændrede ikke dette.

Hovedreglen om opgørelse pr. anlæg/kedel består dog uændret, hvor der ikke er en fælles turbine eller et fælles nyttiggørelsesled: består et anlæg af flere affaldslinjer, skal den afgiftspligtige mængde opgøres for hver linje, og hovedreglen kan kun fraviges, hvis en selvstændig beregning ikke er mulig, og det kan sandsynliggøres, at afvigelsen ikke fører til et andet resultat.

LOV	Kulafgiftsloven § 5, stk. 2, 3, 7-10	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Affaldsvarmeafgift og tillægsafgift for forbrændingsanlæg med og uden elproduktion	19.09.2016
	Landsskatteretten · Kraftvarmeværk med affalds- og gasfyring anset for to separate anlæg ved afgiftsberegning	18.11.2015
	Skatterådet · Afgiftsopgørelse for kraftvarmeværk med fælles røggaskondensering	07.05.2018

§ 6 Bortkølet varme skal medregnes – og fradraget er historisk låst til 2008

Et af de mest omkostningstunge elementer i tillægsafgiften er, at bortkølet varme tæller med. Efter § 5, stk. 11, 1. pkt. skal ikke-kvoteomfattede virksomheder, der opgør tillægsafgiften, »ved opgørelse og varmemålinger medtage bortkølet varme til den producerede varme«. Samme krav gælder efter § 5, stk. 13 for anlæg, der kun producerer varme.

Forarbejderne til L 126 definerer begrebet:

> *Bortkølet varme er varme fra anlægget, som kunne være leveret fra virksomheden eller nyttiggjort i virksomheden, hvis der havde været brug for det, men som i stedet er blevet afgivet til omgivelserne.*

At bortkøling ikke reducerer afgiftsgrundlaget, blev fastslået i 13-5646331 (SKM2016.453.LSR). Det ene af sagens to anlæg leverede damp og varmt vand til en ekstern virksomhed, som anvendte energien til el- og fjernvarmeproduktion. En del af den leverede varme blev bortkølet, efter at den var overført til fjernvarmevandet. Landsskatteretten fastslog, at den bortkølede varme **ikke** kunne fradrages ved opgørelsen af affaldsvarmeafgiften. Denne del af afgørelsen er ikke berørt af SKM2018.5.VLR.

Der findes én lempelse, men den er historisk låst. Efter § 5, stk. 11, 2.-6. pkt. kan virksomheder, som producerede **både elektricitet og varme i 2008** og bortkølede varme i 2008, opnå et fradrag i den producerede varme. Fradraget opgøres som 2008-bortkølingen fratrukket 10 pct. af summen af elproduktionen og varmeproduktionen (inkl. bortkøling) i 2008, kan ikke overstige to gange elproduktionen i 2008, kan ikke overstige årets faktiske bortkøling, og uudnyttet fradrag hverken udbetales eller overføres til andre år. Ved L 52 blev adgangen udstrakt til nytilkomne kvoteomfattede virksomheder, men med udtrykkelig fastholdelse af den lukkede kreds:

> *[...] på den måde, at fradraget fastholdes til kun at gælde for den kreds af konkrete virksomheder, som har mulighed for at opnå det i dag.*

Bortkølet varme indgår også i den formel, som L 52 indsatte for centrale værker, der ikke opgør affaldets faktiske energiindhold under CO2-kvotereglerne. Her beregnes affaldets energimængde som summen af leveret varme, bortkølet varme og produceret elektricitet divideret med 0,85, fratrukket energiindholdet i de øvrige brændsler – og den afgiftspligtige affaldsvarme opgøres som leveret varme ganget med affaldets andel af det samlede energiindhold. Samme konstruktion genfindes i kuldioxidafgiftsloven § 5, stk. 2 ved direkte skorstensmåling.

LOV CO2-afgiftsloven § 5, stk. 2 | Kulafgiftsloven § 5, stk. 11, 13

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Affaldsvarmeafgift og tillægsafgift for forbrændingsanlæg med og uden elproduktion 19.09.2016

§ 7 V-formlen og E-formlen: »125 pct.-reglen«, »65 pct.-reglen« og bindingen til kalenderåret

Ved samproduktion af el og varme kan man ikke fysisk henføre brændsel til det ene eller det andet produkt. Loven opstiller derfor to skematiske fordelingsmetoder, som virksomheden vælger imellem.

I § 7, stk. 1 – den generelle kraftvarmefordelingsregel – beregnes andelen til elfremstilling »enten som det samlede forbrug af varer fratrukket kraft-varme-produktionen divideret med 1,2, idet der dog højst kan opnås friholdelse for afgift efter denne lov svarende til elektricitetsproduktionen divideret med 0,35, eller som forholdet mellem på den ene side energiindholdet i den fremstillede mængde elektricitet divideret med 0,67 og på den anden side det totale energiindhold i de indfyrede brændsler«. Den valgte metode skal benyttes i hele kalenderåret, og både varme og al produceret elektricitet skal måles.

De samme to metoder går igen i tillægsafgiftsreglerne i § 5, stk. 7-10, og metodevalget skal være **det samme** på tværs af disse bestemmelser og § 7, stk. 1. Forarbejderne til L 126 kaldte metoderne »125 pct.-reglen« og »65 pct.-reglen« efter de dengang gældende divisorer 1,25 og 0,65 og illustrerede dem med regneeksempler:

> *Efter »125 pct.-reglen« er afgiftsgrundlaget varmefremstillingen /1,25 altså i eksemplet 65/1,25 = 52 GJ. [...] Efter »65 pct.-reglen« er afgiftsgrundlaget brændselsenergien 100 fratrukket elproduktionen/0,65, altså i eksemplet 100 GJ – 20 GJ/0,65 = 69,23 GJ. [...] Fyres alene med affald vil elproduktionen i praksis ikke blive så stor, at »65 pct.-reglen« bliver fordelagtig.*

Efter senere satsændringer er divisorerne 1,2 og 0,67, og Skattestyrelsen benævner dem i dag V-formel 1,20 og E-formel 0,67. Vurderingen af, hvilken metode der er fordelagtig, afhænger fortsat af el/varme-forholdet; i Skattestyrelsens eget beregningseksempel for et affaldsfyret kraftvarmeværk med røggaskondensator giver V-formlen det laveste afgiftsgrundlag.

Det oprindelige loft i V-formlen – at der højst kunne opnås fritagelse svarende til elproduktionen divideret med 0,35 – blev ved **lov nr. 1384 af 21. december 2009** ophævet for de ikke-kvoteomfattede affaldsforbrændingsanlæg i § 5, stk. 7-10. Loftet gælder derimod fortsat i § 7, stk. 1, for de almindelige brændsler, hvor det fungerer som en værnsregel mod, at værker med lav elvirkningsgrad opnår uforholdsmæssig afgiftsfrihed.

Bindingen til kalenderåret er ikke absolut i forhold til efterfølgende korrektion. Landsskatteretten fandt i **SKM2016.530.LSR**, at en anmodning om ændring af afgiftstilsvaret kunne indeholde oplysninger af faktisk karakter, der kunne begrunde en ændring efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, og Skattestyrelsen udsendte herefter styresignalet SKM2017.255.SKAT om genoptagelse ved efterfølgende ændring af opgørelsesmetode.

At fordelingsprincipperne fra kulafgiftsloven også styrer tilgrænsende opgørelser, viser 07-0207466. Et interessentskab, der fremstillede damp ved afbrænding af affald og gas, krævede fuld godtgørelse af kuldioxidafgift af elektricitet forbrugt til affaldshåndtering, ovndrift og røggasrensning. Landsskatteretten fandt, at elforbruget ikke var direkte medgået til elfremstilling, men var et fællesforbrug, og at fordelingen skulle ske efter principperne for brændselsfordelingen – konkret efter kulafgiftsloven § 5, stk. 3, mens § 7, stk. 1, ikke fandt anvendelse. Kun for den andel, der hidrørte fra mineralolie anvendt som støttebrændsel, kunne V- eller E-formlen anvendes.

LOV `Kulafgiftsloven § 5, stk. 7-10, 3` `Kulafgiftsloven § 7, stk. 1`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Kuldioxidafgift og kraftvarmeproduktion ved affaldsforbrænding - Fordeling af elforbrug 06.12.2012

§ 8 Røggasrabatten i § 5, stk. 9 og 10 – og dens fulde gennemslag på CO2-afgiften

For at give et incitament til bedre energiudnyttelse uden for kvotesektoren indeholder § 5, stk. 9 og stk. 10 en lempelse for anlæg med røggaskondensator. Betingelsen er, at varmen fra én eller flere røggaskondensatorer udgør **mindst 7 pct.** af anlæggets samlede produktion af varme og elektricitet i afgiftsperioden (i det oprindelige lovforslag 8 pct.), og at varmen fra kondensatorerne måles for sig.

Rabatten har to selvstændige elementer:

- **Forhøjet virkningsgrad.** Ved ren varmeproduktion divideres med 0,95 i stedet for 0,85.
- **10 pct.-fradraget.** Ved kraftvarme opgøres den afgiftspligtige mængde som produktionen af varme fra afgiftspligtigt affald fratrukket 10 pct. af summen af affaldsbaseret varme og elektricitet, hvorefter resultatet divideres med 1,2.

Ved L 52 blev lempelsen udstrakt til de anlæg, der kun producerer varme og anvender den alternative regel i § 5, stk. 13, fordi det »ikke [havde] været hensigten med ovennævnte lempelse for anlæg med røggaskondensatorer, at lempelsen ikke skulle gælde for disse tilfælde«.

Det centrale nyere stridspunkt har været, om rabatten slår igennem på kuldioxidafgiften. Kuldioxidafgiftsloven § 5, stk. 2 henviser for ikke-bilag 1-anlæg til kulafgiftsloven § 5, stk. 6, som for anlæg uden opgørelse af faktisk energiindhold henviser videre til reglerne for ikke-kvoteomfattede virksomheder – og dermed til § 5, stk. 10. Skattemyndighederne gjorde gældende, at kun den forhøjede virkningsgrad var en »opgørelse af energiindhold«, mens 10 pct.-fradraget vedrørte selve den afgiftspligtige mængde for tillægsafgiften og derfor ikke kunne overføres.

Landsskatteretten afviste denne opdeling i to samtidige afgørelser af 31. oktober 2025. I 17-0624817 udtalte retten:

> *Kulafgiftslovens § 5, stk. 10, 3. pkt., indeholder en metode for opgørelse af den afgiftspligtige mængde, mens kulafgiftslovens § 5, stk. 10, 5. pkt., beskriver en nødvendig mellemregning for at foretage opgørelsen efter kulafgiftslovens § 5, stk. 10, 3. pkt.*

Retten lagde vægt på, at lovforarbejderne forudsætter ensartede beregningsmetoder for tillægsafgift og CO2-afgift, så installation af energieffektive kondensatorer ikke automatisk hæver afgiftsbetalingen ved uændret brændselsinput. Selskabet fik medhold i en yderligere nedsættelse af kuldioxidafgiften på 693.387 kr. for perioden 1. januar 2013 – 31. december 2015. Samme resultat nåede retten i den parallelle sag 17-0992287.

Adgangen til at få rabatten anerkendt bagud er dog begrænset af genoptagelsesreglerne. I 19-0029100 og 19-0059405 afviste Landsskatteretten den 18. marts 2026 ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgiften vedrørende opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt., med tilbagevirkende kraft. Den tilsvarende problemstilling om anvendelse af den lempeligere divisor for ikke-kvoteomfattede anlæg forud for lovændringen var tidligere afgjort i **SKM2017.268.LSR**, som gav anledning til styresignalet SKM2017.392.SKAT om opgørelse af kuldioxidafgiften for perioden 1. januar 2010 – 15. juni 2011.

Endelig fastslår Skattestyrelsens praksis efter SKM2018.5.VLR, at røggaskondensatoren ikke behøver at være installeret i forbindelse med selve affaldskedlen; den kan være placeret ved en anden forbrændingsenhed i det samlede anlæg, blot 7 pct.-kravet er opfyldt for anlægget som helhed.

LOV	CO2-afgiftsloven § 5, stk. 2 · Kulafgiftsloven § 5, stk. 9, 10, 13	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Affaldsselskab nægtet ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgift – opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt. med tilbagevirkende kraft	18.03.2026
	Landsskatteretten · Kuldioxidafgift for affaldsforbrænding – ekstraordinær genoptagelse afvist for opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt.	18.03.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten anerkender fuld anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af kuldioxidafgift for affaldsbaseret kraftvarmeanlæg	31.10.2025
	Landsskatteretten · Anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af CO2-afgift for affaldsbaseret energianlæg	31.10.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på tilbagebetaling af CO2-afgift for affaldsforbrændingsanlæg	08.06.2015
	Landsskatteretten · Afgørelse om CO2-afgift af affaldsvarme og anvendelse af kulafgiftslovens § 5, stk. 13	31.05.2011

§ 9 Røggasmetoden i § 5 a og bekendtgørelsen om måling af røggasmængde

De skematiske virkningsgrader 0,85 og 0,95 kan for ikke-kvoteomfattede anlæg erstattes af en faktisk målt virkningsgrad. § 5 a giver adgang til at benytte »den for perioden opgjorte virkningsgrad efter røggasmetoden« ved beregning af den afgiftspligtige mængde efter § 5, stk. 7-10.

Metoden bygger på en fast fysisk omregningsnøgle:

> *Forbrændingsanlæggets virkningsgrad efter røggasmetoden fremkommer, ved at den målte producerede varme og eventuelle elektricitet divideres med energiindholdet i brændslerne. Dette energiindhold beregnes, ud fra at der fremkommer 260 normalkubikmeter (Nm3) tør iltfri røggas pr. gigajoule (GJ) nedre brændværdi i det afbrændte brændsel.*

Virkningsgraden opgøres med to decimaler, og der skal foretages måling og opgørelse af røggasmængden. Brug af metoden er ikke fri: den skal anmeldes til told- og skatteforvaltningen, inden den tages i brug, og virksomheden er derefter bundet til metoden til udgangen af det pågældende kalenderår, jf. § 5 a, stk. 3. Metodebindingen svarer dermed til bindingen ved valget mellem V- og E-formlen.

De tekniske krav er udmøntet i bekendtgørelse om måling af røggasmængde og opgørelse af indfyret energi i affaldsforbrændingsanlæg, hvorefter referenceværdien Q(ref) skal beregnes på basis af minutværdier eller kortere tidsenheder, og timeværdierne lægges sammen for afgiftsperioden, idet 260 m³ svarer til 1 GJ nedre brændværdi. Overtrædelse af bekendtgørelsens §§ 2-6 er strafsanktioneret med bøde, jf. bekendtgørelsens § 7, sammenholdt med kulafgiftslovens straffebestemmelser.

Røggasmetoden er også relevant for kuldioxidafgiften: kuldioxidafgiftsloven § 5, stk. 3 henviser udtrykkeligt til kulafgiftslovens § 5 a ved opgørelse af energiindholdet i det indfyrede affald for ikke-kvoteomfattede virksomheder.

LOV CO2-afgiftsloven § 5, stk. 3 Kulafgiftsloven § 5a

§ 10 Kraftvarmefordelingen efter § 7, stk. 1 – merbrændselsprincippet var klart ulovligt

Fordelingen af brændsel mellem afgiftsfri elproduktion og afgiftspligtig varmeproduktion på de centrale værker var i mange år genstand for en principiel strid om det såkaldte merbrændselsprincip, hvorefter kun det *ekstra* brændselsforbrug ved at producere varme oven i elproduktionen blev henført til varmen. Højesteret afviste princippet allerede i dom af 19. februar 2004 (SKM2004.144.HR) om den afgiftsmæssige betydning af kraftvarmefordelen.

Den dominerende afgørelse er dog Højesterets dom af 22. oktober 2012 i Sag 66/2011 (SKM2013.141.HR, UfR 2013.207 H), hvor DONG Energy Power A/S (tidligere I/S Vestkraft) krævede nedsættelse af afgiftstilsvaret for Herningværket for perioden 1990-1995. Værket havde begået to modsatrettede fejl: det havde anvendt merbrændselsprincippet, selv om kraftvarmefordelen blev delt mellem el og varme (for lidt betalt), og det havde ladet udgiften til transport af brændsel fra Esbjerg til Herning indgå i afgiftsberegningen (for meget betalt). Nettoresultatet var, at der var betalt for lidt.

Højesteret fastslog først den obligationsretlige ramme:

> *Det følger af dansk rets almindelige regler om modregning af fordringer, der udspringer af samme retsforhold (konnekse fordringer), at krav, som de to fejl måtte udløse på henholdsvis efterbetaling og tilbagebetaling, løbende i perioden har stået udlignelige over for hinanden på en sådan måde, at tilbagebetalingskravet kan bringes til ophør ved modregning med det større efterbetalingskrav med den virkning, at tilbagebetalingskravet løbende anses for udslukt.*

Derefter afviste Højesteret både lighedsgrundsætningen og forventningsprincippet:

> *Herningværkets afregning efter merbrændselsprincippet var klart i strid med loven og myndighedernes udmeldinger. Myndighederne har på intet tidspunkt truffet afgørelse eller givet værket nogen meddelelse, som kunne understøtte en forventning om, at fremgangsmåden ville blive accepteret.*

At Skatteministeriet i 1998 havde besluttet ikke aktivt at forfølge efterbetalingskrav mod værker, der havde anvendt merbrændselsprincippet, kunne ikke afskære ministeriet fra at gøre kravet gældende **til kompensation** over for et konnekst tilbagebetalingskrav, og den omstændighed, at andre værker som følge af manglende indgriben havde betalt for lidt, kunne ikke give krav på en afgiftsberegning i strid med loven. Landsrettens dom (SKM2011.490.VLR) blev stadfæstet, og selskabet blev pålagt 1.000.000 kr. i sagsomkostninger for Højesteret.

Dommen har to varige konsekvenser for opgørelsen efter kulafgiftsloven. For det første er kraftvarmefordelingen udelukkende styret af de skematiske regler i § 7, stk. 1 – der er ikke plads til alternative økonomiske fordelingsprincipper, uanset hvordan varmeprisen kalkuleres efter varmeforsyningsloven. For det andet skal en virksomhed, der søger genoptagelse eller tilbagebetaling af afgift, være forberedt på, at myndighederne prøver hele afgiftsopgørelsen – herunder forhold, hvor virksomheden har betalt for lidt.

At disse sager teknisk set er komplekse, afspejles i BS-7799/2018-HJR, hvor Højesteret tog stilling til spørgsmålet om medvirken af sagkyndige dommere i en skattesag om kul- og kuldioxidafgift.

LOV Kulafgiftsloven § 7, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Spørgsmål om medvirken af sagkyndige dommere i skattesag om kul- og kuldioxidafgift 14.09.2018

Højesteret · Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnekse afgiftskrav trods indsigelser om passivitet 22.10.2012

§ 11 Fritagelserne i § 7 a og grænsen for, hvad der overhovedet er afgiftspligtigt affald

§ 7 a, stk. 2 (affaldsvarmeafgiften) og stk. 3 (tillægsafgiften) fritager fire kategorier: biomasseaffald, der kan tilføres forbrændingsanlæg uden kommunal anvisning, kød- og benmel samt fedt fra forarbejdning af animalsk affald, fiberfraktioner efter afgasning og separering af husdyrgødning samt affald uden indhold af kulbrinter eller varer omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-4, eller mineralolieafgiftsloven.

Fælles for fritagelserne er, at de er **læs-baserede**: affaldet skal tilføres i hele selvstændige læs, der udelukkende indeholder den fritagne type. Forarbejderne til fritagelsen for rent affald forklarer, at afgrænsningen følger energibeskatningsdirektivets anvendelsesområde – der skal ikke betales energiafgift, »når der er tale om separate læs affald til forbrænding uden indhold af brændsler, som er omfattet af energibeskatningsdirektivet«. Efter § 7 a, stk. 5 bærer virksomheden dokumentationsbyrden, når affaldet fremkommer efter sortering.

Denne konstruktion sætter rammen for BS-8440/2017-VLR (SKM2019.306.VLR). I/S Gunderup Deponi overgik i sommerperioderne 2010-2013 til et sommerdriftsprogram med udelukkende indfyring af biomasseaffald (have- og parkaffald) og sænkede efter tilladelse forbrændingstemperaturen fra 850 °C til 750 °C. Virksomheden angav herefter **negative** afgiftsbeløb for sommerperioderne – en beregningsteknisk følge af, at det afgiftsfrie biomasseaffald indgik i formlerne. Skattestyrelsen efteropkrævede de udbetalte beløb, Landsskatteretten stadfæstede den 24. marts 2017, og Vestre Landsret frifandt Skatteministeriet ved dom af 27. marts 2019, hvorved virksomheden hverken fik tilbagebetalt 1.671.105 kr. eller anerkendt ret til fremtidige udbetalinger. Sagen viser, at fritagelsen for ikke-afgiftspligtige brændsler ikke kan konverteres til et udbetalingskrav gennem opgørelsesformlerne.

Skatterådet har afgrænset afgiftspligten i den modsatte retning i SKM2015.589.SR. En emballagevirksomhed brændte produktionsaffald i en kedel og bortkølede 20-30 pct. af varmen. Rådet fastslog, at varmen

var afgiftspligtig efter kulafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 5 og 6, at affaldet ikke var omfattet af biomasseaffaldsbekendtgørelsen og dermed ikke fritaget efter § 7 a, og at den bortkølede restvarme hverken var godtgørelsesberettiget procesenergi eller overskudsvarme, men skulle behandles efter de almindelige regler for affaldsbaseret varmeproduktion.

Endelig skal grænsen til affalds- og råstofafgiftsloven holdes for øje. Deponering af affald udløser deponeringsafgift efter den lov, ikke kulafgift; Skatterådet har i SKM2022.36.SR behandlet afgiftsvirkningen af midlertidig oplagring før forbrænding. Kulafgiftslovens afgifter indtræder først, når affaldet faktisk forbrændes med henblik på varmeproduktion.

LOV Kulafgiftsloven § 1, stk. 1 Kulafgiftsloven § 7a, stk. 2-3

PRAKSIS **Landsretten** · Afgiftssag: Gunderup Deponi mod Skatteministeriet - Negative afgiftstilsvar ved biomasseaffald 27.03.2019

Skatterådet · Affaldsafgift for midlertidig oplagring før forbrænding 27.01.2022

Skatterådet · Afgift af overskudsvarme leveret til fjernvarmeværk 08.09.2015

§ 12 Afgiftens gennemslag i varmeprisen og forholdet til forsyningslovgivningen

Kulafgiftslovens opgørelsesregler har direkte økonomisk betydning for fjernvarmeforbrugerne, fordi afgifterne indgår i de nødvendige omkostninger, der kan indregnes i varmeprisen efter varmeforsyningsloven. Allerede i 97-2311-0005 behandlede Energiklagenævnet en klage over en afgørelse om indregning af afgift på varme fra affaldsforbrænding – en påmindelse om, at afgiftsopgørelsen og prisreguleringen er to adskilte spor, og at en afgiftsretlig kvalifikation ikke uden videre kan påberåbes i prissagen eller omvendt.

Dette samspil er også baggrunden for, at anlægsbegrebet og kraftvarmefordelingen har så stor betydning. Højesteret understregede i sag 66/2011, at fordelingen af brændsel mellem el og varme på de centrale værker i praksis også reguleres af elforsyningsloven og varmeforsyningsloven, men at afgiftsopgørelsen ikke desto mindre skal følge kulafgiftslovens egne regler. Told- og Skattestyrelsens svar fra 1995, som er gengivet i dommen, formulerede det klart:

> *Den afgiftspligtige mængde skal herefter opgøres som forskellen mellem det samlede forbrug af kul og den forbrugte mængde kul til elfremstilling, jf. reglerne ovenfor.*

For virksomheder, der modtager afgiftsbelagt affaldsvarme fra en ekstern producent, indeholder § 7, stk. 5 en godtgørelsesregel for den andel af varmen, der anvendes til elfremstilling, opgjort som forholdet mellem energiindholdet i den fremstillede elektricitet og summen af energiindholdet i den fremstillede elektricitet og varme. Reglen supplerer registreringsordningerne i § 2, stk. 4 og 5 for større varmeforbrugere og mellemhandlere, hvor den afgiftspligtige mængde efter § 5, stk. 20-22 er den mængde afgiftspligtige varer, der er indeholdt i varmeleverancen.

LOV Kulafgiftsloven § 2, stk. 4, 5 Kulafgiftsloven § 5, stk. 20-22 Kulafgiftsloven § 7, stk. 5

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnekse afgiftskrav trods indsigelser om passivitet 22.10.2012

Energiklagenævnet · Klage over afgørelse om indregning af afgift på varme fra affaldsforbrænding 02.02.2001

§ 13 Afgrænsning: hvad denne oversigt ikke dækker

Oversigten behandler den strukturelle afgiftspligt og opgørelsen af den afgiftspligtige mængde. Den behandler derimod **ikke** godtgørelsessiden efter kulafgiftsloven § 8 og sondringen mellem procesforbrug og rumvarme/komfortkøling. Det gælder blandt andet Højesterets dom af 3. maj 2024 i BS-35773/2023-HJR om, at der ikke ydes godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenettet, og den forudgående landsretsdom BS-12315/2021-OLR. Disse spørgsmål hører under energiafgifter.

Tilsvarende ligger de formelle rammer for at rejse eller genåbne et afgiftskrav – ordinær og ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 31 og 32 samt skønsmæssig ansættelse efter opkrævningsloven – uden for denne oversigt og behandles under skatteret-genoptagelse. De to landsskatteretsafgørelser af 18. marts 2026 om ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgift er alene omtalt her, fordi de angår rækkevidden af § 5, stk. 13.

Endelig behandles selvstændig fortolkning af kuldioxidafgiftsloven og affalds- og råstofafgiftsloven (deponeringsafgiften) ikke som sådan; kun samspillet med kulafgiftslovens opgørelsesregler er medtaget.

Ajourføring. Den gengivne lovtekst følger den konsoliderede lovbekendtgørelse af 13. juni 2025. Der er ikke registreret vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer til §§ 1, 5 eller 5 a. Derimod er der pr. ultimo 2025 vedtaget ændringer til § 7 a (henvisningerne til biomasseaffaldsbekendtgørelsen og til reglerne om anvendelse af affald til jordbrugsformål erstattes af henvisninger til hjemmelsbestemmelserne i miljøbeskyttelsesloven, uden tilsigtet ændring af retstilstanden) og til § 8 (nyt nr. om nedsættelse til processatsen for varme og varer anvendt til CO2-fangst med henblik på geologisk lagring, med virkning fra 1. januar 2026).

LOV Kulafgiftsloven § 7a Kulafgiftsloven § 8

PRAKSIS
Højesteret · Ingen godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet 03.05.2024
Landsretten · Afgørelse om kulafgift på fjernvarme anvendt til spædevandsproduktion 30.06.2023
Landsskatteretten · Affaldsselskab nægtet ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgift – opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt. med tilbagevirkende kraft 18.03.2026
Landsskatteretten · Kuldioxidafgift for affaldsforbrænding – ekstraordinær genoptagelse afvist for opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt. 18.03.2026

§ 14 Sammenfatning: fem greb der afgør opgørelsen

Praksis på området lader sig sammenfatte i fem greb, som en rådgiver bør gennemgå i rækkefølge, før en opgørelse efter kulafgiftsloven kan valideres.

1. Fastlæg afgiftsobjektet. Er der tale om et fast brændsel efter § 1, stk. 1, nr. 1-4, om varme fra affaldsforbrænding (nr. 5) eller om affald anvendt som brændsel (nr. 6)? De tre spor har forskellige satser, forskellige grundlag og forskellige opgørelsesregler, og et affaldsforbrændingsanlæg med kraftvarme skal typisk håndtere alle tre samtidig.

2. Afgræns anlægget. Efter SKM2018.5.VLR og SKM2018.210.SR er det den endeligt producerede varme, der er styrende. Forbrændingsenheder, der leverer damp eller nyttiggjort varme til et fælles led, udgør ét anlæg, som

fyrer med en kombination – også selv om dampmængderne kan måles hver for sig. Kun hvor der ikke er et fælles produktionsled, gælder hovedreglen om opgørelse pr. kedel/linje.

3. Placer anlægget i § 5's gitter. Kvoteomfattet eller ej, bilag 1 eller ej, ren affaldsfyring eller kombination, varme alene eller kraftvarme. Kvoteomfattede anlæg, der ikke opgør affaldets faktiske energiindhold i kvoteregnskabet, falder tilbage på reglerne for ikke-kvoteomfattede anlæg – med den fordel, at røggasrabatten så bliver tilgængelig, jf. de to landsskatteretsafgørelser af 31. oktober 2025.

4. Kontroller de fire målekrav. Produceret varme skal måles; al produceret elektricitet skal måles; varme fra røggaskondensatorer skal måles for sig; og bortkølet varme skal medregnes til den producerede varme. Manglende eller mangelfuld måling flytter bevisbyrden og åbner for efteropkrævning, jf. 13-5646331 og BS-8440/2017-VLR.

5. Lås metodevalgene for kalenderåret. Valget mellem brændværdi og vægt (§ 1, stk. 7), valget mellem V-formlen og E-formlen (§ 5, stk. 7-10, og § 7, stk. 1) og valget af røggasmetoden (§ 5 a, stk. 3) er alle bindende for en periode, og V/E-valget skal desuden være konsistent på tværs af bestemmelserne. Efterfølgende omvalg forudsætter nye oplysninger af faktisk eller retlig karakter inden for genoptagelsesfristerne.

Over hele feltet gælder den overordnede lære af Højesterets dom i sag 66/2011: afgiften skal opgøres efter loven og ikke efter det økonomisk mest nærliggende princip, og en afgiftspligtig, der beder om tilbagebetaling, må tåle, at myndighederne modregner det, der er betalt for lidt i samme retsforhold.

LOV Kulafgiftsloven § 1, stk. 7 · Kulafgiftsloven § 5, stk. 7-10 · Kulafgiftsloven § 5a, stk. 3 · Kulafgiftsloven § 7, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnekse afgiftskrav trods indsigelser om passivitet	22.10.2012
Landsretten · Afgiftssag: Gunderup Deponi mod Skatteministeriet - Negative afgiftstilsvar ved biomasseaffald	27.03.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten anerkender fuld anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af kuldioxidafgift for affaldsbaseret kraftvarmeanlæg	31.10.2025
Landsskatteretten · Anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af CO2-afgift for affaldsbaseret energianlæg	31.10.2025
Landsskatteretten · Affaldsvarmeafgift og tillægsafgift for forbrændingsanlæg med og uden elproduktion	19.09.2016
Landsskatteretten · Kraftvarmeværk med affalds- og gasfyring anset for to separate anlæg ved afgiftsberegning	18.11.2015
Skatterådet · Afgiftsopgørelse for kraftvarmeværk med fælles røggaskondensering	07.05.2018

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

CO2-afgiftsloven § 5	stk. 2	Kulafgiftsloven § 1	stk. 1
Kulafgiftsloven § 5		Kulafgiftsloven § 5a	
Kulafgiftsloven § 7	stk. 1	Kulafgiftsloven § 7a	stk. 2-3

MATERIALE

Citerede afgørelser

19 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		3
03.05.2024	Ingen godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet	bs-35773-2023-hjr
14.09.2018	Spørgsmål om medvirken af sagkyndige dommere i skattesag om kul- og kuldioxidafgift	bs-7799-2018-hjr
22.10.2012	Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnekse afgiftskrav trods indsigelser om passivitet	66-2011

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS		2
30.06.2023	Afgørelse om kulafgift på fjernvarme anvendt til spædevandsproduktion	4691-5638
27.03.2019	Afgiftssag: Gunderup Deponi mod Skatteministeriet - Negative afgiftstilsvar ved biomasseaffald	926-1124

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS		1
04.02.2021	Afgørelse om hvorvidt brændselsfraktionerne A4 og S2 fra spånpladeproduktion udgør affald i henhold til affaldsbekendtgørelsen	10156-11917

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		9
18.03.2026	Affaldsselskab nægtet ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgift – opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt. med tilbagevirkende kraft	19-0029100
18.03.2026	Kuldioxidafgift for affaldsforbrænding – ekstraordinær genoptagelse afvist for opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt.	19-0059405
31.10.2025	Landsskatteretten anerkender fuld anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af kuldioxidafgift for affaldsbaseret kraftvarmeanlæg	17-0624817
31.10.2025	Anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af CO2-afgift for affaldsbaseret energianlæg	17-0992287
19.09.2016	Affaldsvarmeafgift og tillægsafgift for forbrændingsanlæg med og uden elproduktion	13-5646331
18.11.2015	Kraftvarmeværk med affalds- og gasfyring anset for to separate anlæg ved afgiftsberegning	12-0190594
08.06.2015	Landsskatteretten stadfæster afslag på tilbagebetaling af CO2-afgift for affaldsforbrændingsanlæg	13-0071952
06.12.2012	Landsskatteretten: Kuldioxidafgift og kraftvarmeproduktion ved affaldsforbrænding - Fordeling af elforbrug	07-0207466
31.05.2011	Afgørelse om CO2-afgift af affaldsvarme og anvendelse af kulafgiftslovens § 5, stk. 13	10-02358

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		3
27.01.2022	Affaldsafgift for midlertidig oplagring før forbrænding	21-0575142
07.05.2018	Afgiftsopgørelse for kraftvarmeværk med fælles røggaskondensering	17-1835090
08.09.2015	Afgift af overskudsvarme leveret til fjernvarmeværk	14-0778210

ENERGIKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS		1
02.02.2001	Klage over afgørelse om indregning af afgift på varme fra affaldsforbrænding	97-2311-0005

10 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over lønsumsafgift — afgiftspligt, afgiftsgrundlag og sektoropdeling

Sektoropdeling, fordelingsnøgler og prøvelsen af virksomhedens skøn

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 20 afgørelser · 2009-2025 Læs online

INTRODUKTION

Lønsumsafgiften rammer virksomheder, der leverer momsfritagne ydelser efter momslovens § 13 — finansielle ydelser, sundhed, undervisning, foreninger og persontransport — og siden 1. januar 2025 tillige indenrigspersonbefordring med fly. Retsgrundlaget er kort, men praksis er omfangsrig, fordi næsten alle tvister handler om det samme: hvordan lønsum og over-/underskud skal fordeles mellem den afgiftspligtige og den øvrige del af en blandet virksomhed efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 4, jf. lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4. Domstolene og Landsskatteretten har udviklet et fast toleddet prøvelsesmønster: virksomhedens omsætningsbaserede skøn er kun et udgangspunkt, det kan tilsidesættes som misvisende, og Skatteforvaltningens alternative skøn lægges til grund, hvis det er mere retvisende og hviler på saglige, dokumenterbare holdepunkter.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Lønsumsafgiftspligten udløses af, at virksomheden mod vederlag leverer ydelser omfattet af de opregnede momsfritagelser i momslovens § 13, stk. 1 — afgiftspligten følger altså aktiviteten, ikke branchen eller finansieringsformen.

02 Fordelingen af lønsum skal primært ske på grundlag af de ansattes faktisk anvendte tidsforbrug; et skøn er subsidiært og forudsætter, at en tidsopgørelse ikke kan foretages.

03 En fordeling svarende til omsætningsforholdet lægges »som udgangspunkt« til grund, men er hverken et retskrav for virksomheden eller bindende for Skatteforvaltningen.

04 Skattemyndighederne kan tilsidesætte virksomhedens skøn efter et toleddet kriterium: virksomhedens skøn skal være misvisende, og myndighedernes alternative skøn skal være mere retvisende.

05 Myndighedernes skøn skal bygge på relevante og saglige kriterier — administrationsaftaler, koncerninterne afregninger, årsværk og regnskabsdata er anerkendte holdepunkter.

06 Fravær af skriftlige aftaler og fakturaer for påståede koncerninterne ydelser er et selvstændigt holdepunkt for, at ydelserne ikke er leveret i det hævdede omfang.

07 En fællesregistrering giver ikke et retskrav på at anvende koncernens samlede omsætningsfordeling på lønsummen i ét enkelt selskab.

08 Ved metode 4 skal over-/underskudsandelen afspejle det resultat, den afgiftspligtige aktivitet faktisk har genereret; direkte omkostninger henføres til den aktivitet, de vedrører, og kun reelle fællesomkostninger fordeles forholdsmæssigt.

09 Finansielle virksomheder, der ikke vil eller kan tidsregistrere, skal anvende 60/40-reglen, hvor 40 pct. af lønsummen reduceres med momsfradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1.

10 Reguleringen som følge af den endeligt opgjorte fradragsprocent skal foretages i afgiftsperioden for den 6. måned efter regnskabsårets udløb.

11 Aflønning i aktier samt købe- og tegningsretter medregnes til lønsummen, selv om aflønningen ikke berettiger til feriegodtgørelse.

12 Kan virksomheden ikke sandsynliggøre sit skøn, kan Skatteforvaltningen pålægge den at føre særskilt sektorregnskab for de afgiftspligtige dele.

13 Deltagelse i et interessentskab med momsfritaget virksomhed gør den enkelte interessent lønsumsafgiftspligtig af sin overskudsandel, når den forenklede opgørelsesmetode ikke anvendes.

§ 1 Afgiftspligtens afgrænsning efter § 1 — momsfritagelsen som udløsende faktor

Lønsumsafgiften er en afgift på momsfritaget aktivitet. Efter lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1 betales afgift af virksomheder, der »mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19«, samt af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der leverer ydelser uden for momslovens anvendelsesområde. Det er dermed henvisningen til momslovens § 13, stk. 1, der bærer afgrænsningen: sundhedsydelser (nr. 1), undervisning (nr. 3), foreningers ydelser til medlemmer (nr. 4-6-området), forsikring og finansielle ydelser (nr. 10 og 11), lotteri (nr. 12), personbefordring (nr. 15) og selvstændige grupper (nr. 19).

Afgiftspligten er ikke universel for de momsfritagne aktiviteter. § 1, stk. 2 undtager en lang række uddannelses- og folkeoplysningsaktiviteter — bl.a. folkeoplysende voksenundervisning og amatørsport (nr. 1), fri- og efterskoleundervisning med statstilskud (nr. 2), grundskoleundervisning (nr. 3), museumsvirksomhed (nr. 7), gymnasial undervisning (nr. 8) og de kompetencegivende voksen- og videregående uddannelser (nr. 11). Persontransport direkte til eller fra udlandet er undtaget efter nr. 6, mens indenlandsk personbefordring er afgiftspligtig.

At afgiftspligten knytter sig til aktiviteten og ikke til organisationsformen eller finansieringen, illustreres af 08-03030, hvor en selvejende fond, der udbød danskundervisning til voksne udlændinge på grundlag af en driftsoverenskomst med en kommune, blev anset for lønsumsafgiftspligtig. Landsskatteretten lagde til grund, at fonden var omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, at den ikke var en offentlig virksomhed,

fordi den var stiftet af ikke-offentlige organisationer, og at kommunens modultakster og timeafregning var vederlag for konkrete modydelser og ikke offentlige tilskud.

Med **lov nr. 1693 af 30. december 2024** blev afgiftspligten udvidet. Der indsattes et nyt 2. pkt. i § 1, stk. 1 om indenrigspassagerbefordring med fly omfattet af momslovens § 34, stk. 1, nr. 22, med virkning fra 1. januar 2025. Formålet var, som det fremgår af forarbejderne, at sikre, at indenrigsflyvninger fortsat pålægges lønsumsafgift, selv om momsfritagelsen blev omlagt til nulmoms. Samtidig blev henvisningen i § 4, stk. 4 justeret, jf. ændringsloven, så også flyselskaber med blandede aktiviteter skal foretage sektoropdeling.

LOV Lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1-3 · Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 4 · Momsloven § 13, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om lønsumsafgiftspligt for selvejende institution 12.10.2009

§ 2 De fire opgørelsesmetoder i § 4 og satsstrukturen i § 5

Lønsumsafgiftsloven opererer i praksis med fire opgørelsesmetoder, der i Skattestyrelsens terminologi benævnes metode 1-4:

Metode	Hjemmel	Afgiftsgrundlag	Sats
Metode 4 (hovedreglen)	§ 4, stk. 1	Lønsum med tillæg af overskud / fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed	4,12 pct.
Metode 2 (finansiel sektor)	§ 4, stk. 2, nr. 1	Ren lønsum	15,3 pct. (2021 og frem)
Metode 1 (organisationer m.v.)	§ 4, stk. 2, nr. 3	Ren lønsum	6,37 pct.
Metode 3 (aviser)	§ 4, stk. 5	Værdien af salget af aviser	3,54 pct.

Hovedreglen i § 4, stk. 1 er lønsummen tillagt overskuddet – opgjort efter reglerne for skattepligtig indkomst før henlæggelse til konjunkturudligning efter virksomhedsskattelovens § 22 b, med tillæg af renteudgifter og kurstab og fradrag af rente- og udbytteindtægter samt kursgevinster, og uden overskud eller underskud fra virksomhed i udlandet. Undtagelserne i § 4, stk. 2 omfatter den finansielle sektor (nr. 1), lotterier og tips (nr. 2) samt organisationer, fonde, foreninger og loger (nr. 3), der alle beskattes af den »rene« lønsum. Efter § 5, stk. 5 betaler offentlige virksomheder uden for § 4, stk. 1, 6,37 pct.

Metodevalget er ikke frit. Skattestyrelsen beskriver i Den juridiske vejledning, at metode 1 og 2 er undtagelsesbestemmelser, der går forud for hovedreglen i § 4, stk. 1, når betingelserne er opfyldt – se D.B.4.4 om prioriteringen af metoderne. Sondringen har stor økonomisk betydning: forskellen mellem 4,12 pct. af lønsum plus overskud og 15,3 pct. af den rene lønsum er betydelig, og det er derfor et gennemgående tvistetema, om en virksomhed »fremtræder som finansiel«, jf. vejledningens afsnit om finansiel fremtræden og om, hvorvidt de finansielle aktiviteter er hovedaktivitet.

At subjektet for afgiftspligten ikke nødvendigvis er den enhed, der driver aktiviteten udadtil, viser 21-0043144. Et holdingselskab, der ejede 51 pct. af et tandlægeinteressentskab, blev anset for selv at drive lønsumsafgiftspligtig tandlægevirksomhed:

> *Landsskatteretten finder, at selskabet, som interessent i [virksomhed3], skal anses for at drive tandlægevirksomhed, og derved omfattes selskabet af lønsumsafgiftspligten, jf. lønsumsafgiftslovens § 1, stk. 1.*

Når interessentskabet ikke anvendte den forenklede metode, hvor overskuddet opgøres samlet, skulle overskuddet opgøres hos den enkelte interessent, og selskabets egne lønudbetalinger til ejerne indgik tillige i grundlaget. Forhøjelsen på 207.866 kr. blev stadfæstet.

LOV Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 1, 2, 5 | Lønsumsafgiftsloven § 5, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Holdingselskab som interessent i tandlægevirksomhed var pligtig at afregne lønsumsafgift af overskudsandel og egne lønudgifter 05.11.2024

§ 3 Lovens udvikling fra 1989-loven til i dag – forarbejdernes spor i afgiftsgrundlaget

Lønsumsafgiften blev født som en sektorafgift. Ved **lov nr. 830 af 19. december 1989** om lønsumsafgift for virksomheder inden for den finansielle sektor blev der indført en afgift på 2 pct. af et grundlag bestående af »virksomhedens samlede lønsum med tillæg af 90 pct.«. Af de oprindelige bemærkninger til lovforslaget (LSF 86, fremsat 6. december 1989) fremgår begrundelsen for grundlagets udformning:

> *Væsentlige hensyn til både virksomhedernes og told- og skatteforvaltningens administration taler for, at afgiftsgrundlaget svarer til bidragsgrundlaget efter arbejdsmarkedsbidragsloven.*

Samme bemærkninger fastlægger lønsumsbegrebet bredt – »enhver form for lønindtægt«, herunder akkordfortjeneste, gratialer, honorarer, bonus og pensionsbidrag samt alle løntillæg – mens naturalieydelser, hvis udbetaling »udelukkende beror på arbejdsgivers eget skøn«, kan holdes uden for. Baggrunden er beskrevet i Betænkning nr. 1376/1999 om den finansielle sektor efter år 2000, s. 381, hvor det anføres, at afgiften blev indført i forbindelse med, at selskabsskatten blev nedsat fra 50 til 40 pct., og at den fungerede som supplement til AMBI'en.

De senere ændringer har hver især sat spor i den gældende bestemmelse:

- **2006** – hjemmel til underskudsfremførsel. § 4, stk. 6 blev indsat, og bemærkningerne fastslår, at der herved »skabes lovhjemmel til denne praksis med underskudsfremførsel«, som hidtil havde hvilet på SKATs administrative praksis.
- **2011** – aktieaflønning. § 4, stk. 3 blev udvidet, så aflønning i aktier og købe- og tegningsretter medregnes, selv om den ikke berettiger til feriegodtgørelse. Formålet var at skabe »et ensartet beskatningsgrundlag, hvad enten aflønningen sker i form af kontanter eller i aktier«.
- **2012** – satsforhøjelser. Hovedreglens sats blev hævet fra 3,08 til 4,12 pct., organisations-/lotterisatsen fra 5,33 til 6,37 pct., avissatsen fra 2,5 til 3,54 pct., og den finansielle sats blev sat på en trappe frem mod 2021.
- **2014** – værnsreglen om selvstændige momsgrupper. Der blev indsat et nyt nr. 2 i § 4, stk. 2, med den udtrykkelige begrundelse at undgå, at finansielle virksomheder kunne »opnå en lavere betaling af lønsumsafgift ved at danne selvstændige momsgrupper i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19«. Bestemmelsen er siden ophævet igen, og den gældende § 4, stk. 2, indeholder derfor kun tre numre.
- **2019** – elektroniske aviser blev omfattet af metode 3, »for at ligestille trykte og elektronisk leverede aviser afgiftsmæssigt«.
- **2022** – bemyndigelsen bag 60/40-reguleringen blev indsat som § 4, stk. 7, ved lov nr. 832 af 14. juni 2022, med henblik på at skabe klarhed over den anvendte fradragsprocent og give Skatteforvaltningen bedre kontrolmuligheder.

- **2023** – energivirksomheders finansielle ydelser i forbindelse med indefrysningsordningen for høje energiregninger blev fritaget ved lov nr. 755 af 13. juni 2023, for at undgå at afgiften blev overvæltet på kunderne.

Denne udvikling forklarer, hvorfor den gældende lovtekst er så kortfattet: den materielle regulering af fordelingen er henlagt til bekendtgørelsen med hjemmel i § 4, stk. 4, 3. pkt.

LOV Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 3, 6 Lønsumsafgiftsloven § 5, stk. 1-4

§ 4 Sektoropdelingen efter § 4, stk. 4, og bekendtgørelsens § 4 – tidsforbrug først, skøn subsidiært

Kernen i praksis er § 4, stk. 4:

> *Virksomheder, der både udøver aktiviteter efter § 1, stk. 1, 1. pkt., og andre aktiviteter, skal på grundlag af en sektoropdeling af virksomheden foretage en fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud, der vedrører den afgiftspligtige del af virksomheden henholdsvis den øvrige del af virksomheden.*

Bestemmelsen udmøntes i lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, der opstiller et klart hierarki. Efter § 4, stk. 2 skal fordelingen af en blandet ansats lønsum ske »på grundlag af det faktisk anvendte tidsforbrug«, og kun virksomheder, »der ikke kan foretage en opgørelse af tidsforbruget«, må anvende et skøn. For over-/underskudsdelen gælder efter § 4, stk. 3, at fordelingen skal ske på grundlag af virksomhedens regnskaber, og først hvis der ikke føres særskilt sektorregnskab – eller regnskaberne ikke kan tilrettelægges, så fordelingen fremgår – må der skønnes. Sidste led i stk. 3 giver Skatteforvaltningen et selvstændigt værktøj:

> *Hvis virksomheden ikke kan sandsynliggøre den foretagne vurdering, kan Skatteforvaltningen pålægge virksomheden at føre et særskilt sektorregnskab for den eller de afgiftspligtige dele af virksomheden.*

Proøvelsesnormen står i § 4, stk. 4:

> *Ved Skatteforvaltningens vurdering af, om den skønsmæssige fordeling af virksomhedens lønsum og overskud eller underskud efter stk. 2 og 3 er foretaget på rimelig måde, vil en fordeling, der svarer til forholdet mellem omsætningen i den afgiftspligtige del af virksomheden og virksomhedens samlede omsætning i det pågældende indkomstår, som udgangspunkt blive lagt til grund. Der kan ved vurderingen af den skønsmæssige fordeling bl.a. tages hensyn til omsætning, årsværk m.v.*

Formuleringen »som udgangspunkt« er afgørende. Bestemmelsen giver hverken virksomheden et retskrav på omsætningsfordelingen eller myndighederne fri adgang til at fravige den. Skattestyrelsen udtrykker det i Den juridiske vejledning D.B.4.7.4.3 om udøvelse af skøn således, at »virksomheden skal udøve skønnet sådan, at det bedst muligt afspejler den konkrete opgørelse, som skønnet erstatter«, og at fordelingsprocenten ved anvendelse af omsætningsfordelingen efter § 4, stk. 4, skal opgøres med to decimaler.

At sektoropdelingen er den retlige ramme – og at den faktiske tidsopgørelse har forrang – er slået fast i en lang række afgørelser. I 10-01655 behandlede Landsskatteretten netop opgørelsen af afgiftsgrundlaget ved blandede aktiviteter og anvendelsen af omsætningsfordelingen, og i 16-0336928 stadfæstede retten SKATs afgørelse i en sag, hvor stridspunktet udtrykkeligt var sektoropdeling over for omsætningsfordeling.

Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 2-4

LOV Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 4

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om lønsumsafgift - Sektoropdeling vs. Omsætningsfordeling 28.08.2023

Landsskatteretten · Lønsumsafgift – Opgørelse af afgiftsgrundlag ved blandede aktiviteter – Anvendelse af omsætningsfordeling 23.09.2010

§ 5 Prøvelsen af virksomhedens skøn – det toleddede kriterium

Domstolene har udviklet en fast prøvelsesnorm, som byretten sammenfattede i PFA-sagen, BS-11583/2020-KBH. Retten refererede, at Højesteret i **SKM2019.378.HR** har fastslået, at formålet med reglerne er at opnå en fordeling, der afspejler det faktisk anvendte tidsforbrug, og at skattemyndighederne kan tilsidesætte et omsætningsbaseret skøn. Vestre Landsret formulerede i **SKM2016.565.VLR** et toleddet kriterium: dels må virksomhedens skøn være misvisende, dels skal myndighedernes skøn være mere retvisende. Østre Landsret tiltrådte dette i **SKM2019.415.ØLR** og **SKM2022.193.ØLR** og tilføjede, at myndighedernes skøn skal være baseret på relevante og saglige kriterier, og at fravær af skriftlige aftaler om koncerninterne ydelser kan være et relevant holdepunkt.

PFA-sagen illustrerer, hvornår et omsætningsbaseret skøn falder. Fællesregistreringen holdt kun lønsummen i PFA Ejendomme og en ejendomsafdeling – ca. 17-20 mio. kr. årligt – uden for grundlaget og behandlede de resterende ca. 98 pct. af lønsummen som »blandet«, fordelt efter fællesregistreringens samlede omsætningsfordeling opgjort efter momslovens § 38, stk. 1. Da PFA Ejendomme stod for 97-98 pct. af hele fællesregistreringens momspligtige omsætning, men næsten ingen ansatte havde, førte metoden til, at 16-24 pct. af den blandede lønsum – i 2012 svarende til 181 mio. kr. – blev henført til ejendomsaktiviteterne, mens de koncerninterne administrationsaftaler kun afspejlede et lønforbrug på ca. 17,5 mio. kr. Retten fandt, at dette misforhold viste, at skønnet var klart misvisende, og at SKATs selskabsvise skøn, baseret på administrationsaftaler, årsrapporter og koncerninterne afregninger, var mere retvisende. Skatteministeriet blev frifundet, og forhøjelsen på i alt 34,8 mio. kr. blev opretholdt.

Sagen viser tillige, at bevisbyrden er reel. PFA gjorde gældende, at ejendomsinvesteringer var en integreret del af pensionsforvaltningen, og at det reelle ressourcetræk oversteg administrationsaftalernes rammer, men retten lagde vægt på, at koncernen var undergivet krav om skriftlige aftaler om koncerninterne ydelser, og at de fremlagte aftaler derfor måtte antages at dække alt relevant ressourceforbrug. Et påberåbt yderligere afgiftsfrit ressourceforbrug var udokumenteret.

At tvisterne på området er principielle, understreges af, at Højesteret i BS-26364/2021-HJR tog stilling til henvisning af en lønsumsafgiftssag til landsretten som 1. instans efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

LOV Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 4 Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 4 Momsloven § 38, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afgørelse om henvisning af sag om lønsumsafgift til landsretten som 1. instans 01.10.2021

Byretten · Københavns Byret stadfæster Skattestyrelsens skøn over PFA Pensions lønsumsafgift grundet manglende sammenhæng mellem omsætning og ressourceforbrug 07.07.2023

§ 6 Fællesregistrering og koncernforhold – hvis lønsum, og hvis omsætning?

Fællesregistrering følger af lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 2: virksomheder med samme ejer registreres under ét, og virksomheder, der er fællesregistreret efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt., **skal** fællesregistreres efter lønsumsafgiftsloven, hvis en eller flere af dem udøver afgiftspligtige aktiviteter. Virksomheder registreret under ét »betragtes som en virksomhed«.

Den samlede registrering giver imidlertid ikke et retskrav på at anvende koncernens samlede omsætningsfordeling på lønsummen i et enkelt selskab. Det er kernen i Falck-sagen. I BS-8394/2018-KBH havde fællesregistreringen fordelt lønsummen for personalegrupperne »Redder« og »DK« efter en omsætningsfordeling beregnet for hele fællesregistreringen — hvori indgik datterselskabet ActivCares momspligtige omsætning på 384 mio. kr. ud af en samlet omsætning på 4,4 mia. kr. i 2008. SKAT accepterede ikke metoden, fordi det ikke var dokumenteret, at medarbejderne i Falck Danmark havde brugt tid på ActivCares momspligtige aktiviteter, og anvendte i stedet en særskilt omsætningsfordeling for Falck Danmark. Landsskatteretten stadfæstede:

> *Landsskatteretten finder ikke, at fællesregistreringen har dokumenteret eller på anden måde godtgjort, at personalegrupperne »Redder« og »DK« (assistance og koncernstab/headoffice) i Falck Danmark A/S direkte har brugt tid på ActivCare A/S's momspligtige aktiviteter.*

Byretten nåede samme resultat og fremhævede tre forhold: der var ikke indgået aftaler eller sendt fakturaer for ydelser mellem selskaberne, årsregnskaberne indeholdt ingen oplysninger om sådanne leverancer, og vidneforklaringerne var uklare og understøttet af nogen dokumenteret tidsopgørelse. Selskabets argument om, at forskellen på 4,5-6,7 procentpoint var uvæsentlig, blev afvist — ændringerne udgjorde ca. 135 mio. kr. i grundlag alene for 2008. Dommen blev stadfæstet af Østre Landsret ved BS-6219/2021-OLR, der tiltrådte, at datterselskabets omsætning skulle udelades ved fordelingen for de blandede personalegrupper. Sagen er offentliggjort som **SKM2021.155.BR** i byretsinstansen, jf. Skattestyrelsens gengivelse.

Et tilbagevendende anbringende — også fremført i Falck-sagen — er, at en bagudrettet sektoropdeling kræver et forudgående påbud efter bekendtgørelsens § 4. Det argument har ikke vundet gehør: påbudshjemlen i § 4, stk. 3 er et fremadrettet kontrolværktøj og afskærer ikke myndighederne fra at korrigere et misvisende skøn for allerede forløbne perioder.

LOV `Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 2, stk. 1, 2` `Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 3` `Lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1`

PRAKSIS **Landsretten** · Østre Landsrets dom om opgørelse af lønsumsafgift for Falck Danmark vedrørende udeladelse af datterselskabs omsætning 29.03.2022

Byretten · Sag om lønsumsafgiftstilsvar for Falck Danmark A/S i perioden 2008-2010 20.01.2021

§ 7 Overskudsfordelingen ved metode 4 — bilforhandlersagerne

Den mest omfangsrige nyere praksis angår metode 4-virksomheder med en lille, men meget lønsom momsfritaget biaktivitet. Typeeksemplet er bilforhandleren, der ud over salg af biler, reservedele og værkstedsydelser modtager formidlingsprovisioner for henvisning til finansierings- og forsikringsselskaber — momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 og 11 og dermed lønsumsafgiftspligtig.

I 22-0014046 havde selskabet fordelt hele det skattemæssige over-/underskud efter omsætningen. Skattestyrelsen henførte i stedet vareindkøbet af biler — over 85 pct. af omkostningerne — direkte til bilsalget og fordelte kun de reelle fællesomkostninger efter omsætningsprocenten. Landsskatteretten tiltrådte:

> *Et skøn, der tager udgangspunkt i selskabets faktiske indtægter og udgifter, der kan henføres til den lønsumsafgiftspligtige aktivitet, må som udgangspunkt anses for at være udtryk for en tilnærmelse til det over-/underskud, som de lønsumsafgiftspligtige aktiviteter rent faktisk har genereret til selskabet.*

Retten konkluderede, at en ren omsætningsfordeling ikke gav »en rimelig fordeling af selskabets over-/underskud, under hensyntagen til blandt andet omsætning og årsværk m.v., jf. lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk. 4, 2. pkt.«, og at Skattestyrelsens regnskabsbaserede skøn var mere retvisende. Forhøjelsen på 442.209 kr. for 2017-2018 blev stadfæstet. Selskabets indvending om, at metoden kunstigt skabte et stort overskud på formidlingsaktiviteten (92-93 pct. af dens omsætning) og et tab på kerneforretningen, blev afvist med henvisning til, at formidlingsaktiviteten netop har meget lave direkte omkostninger.

Samme linje findes i 24-0008293, hvor en bilforhandler ikke fik medhold i at anvende omsætningsfordelingen ved opgørelsen af overskudsandelen, i 21-0092211, hvor omsætningsfordelingen blev tilsidesat ved formidling af lån og forsikringer, og i 15-0746299, der angik lønsumsafgift af formidlingsprovisioner. Landsskatteretten har i **SKM2024.475.LSR** anvendt en såkaldt »tilnærmet« sektormetode, jf. afgørelsen på info.skat.dk, og Retten i Næstved nåede samme resultat i **SKM2025.175.BR** om netop lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 4, og bekendtgørelsens § 4, stk. 2-4.

Mønsteret kan sammenfattes således:

- Direkte omkostninger henføres til den aktivitet, de faktisk vedrører — de må ikke udvandes gennem en gennemsnitsbetragtning.
- Kun reelle fællesomkostninger og skattemæssige reguleringer fordeles forholdsmæssigt.
- Jo større beløbsmæssig afvigelse mellem virksomhedens og myndighedernes metode, desto stærkere indicium for, at omsætningsfordelingen ikke er egnet.
- Argumentet om, at aktiviteterne er »integrerede og uadskillelige«, er ikke i sig selv tilstrækkeligt, når regnskabet faktisk tillader en opdeling.

LOV `Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 3, 4` `Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 1, 4` `Momsloven § 13, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster Skattestyrelsens skøn over lønsumsafgiftsgrundlag ved blandede aktiviteter	03.06.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af lønsumsafgift for en bilforhandler	27.05.2025
Landsskatteretten · Beregning af lønsumsafgift for bilforhandler ved formidling af lån og forsikring: Tilsidesættelse af omsætningsfordeling	01.10.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om lønsumsafgift på formidlingsprovisioner hos bilforhandler	22.09.2022

§ 8 Den finansielle sektor: metode 2, 60/40-reglen og koblingen til momsfradragsprocenten

For virksomheder omfattet af § 4, stk. 2, nr. 1 er grundlaget den rene lønsum, og satsen er efter § 5, stk. 2, nr. 8 15,3 pct. fra 2021 og frem. Afgrænsningen af »den finansielle sektor« er ikke defineret nærmere i loven ud over opregningen af aktiviteter — forsikring, ind- og udlån, kreditformidling, pensionsopsparing, investeringsforvaltning, betalingsformidling samt handel med værdipapirer eller valuta.

Den administrative afgrænsning stammer fra cirkulæret om afgift af lønsum m.v. fra 1992, der — uanset at dets satser og paragrafhenvisninger er historiske — fortsat er den principielle kilde til kriterierne. Cirkulæret angiver i afsnittet om afgiftsgrundlag og satser, at sektoren omfatter »forsikringsvirksomheder, banker, sparekasser, andelskasser, realkreditinstitutter, pensionskasser, børsmæglerselskaber, pantebrevshandlere, vekselerere, finansieringsfonde, investeringsforeninger og -selskaber«, mens væsentlighedskravet indebærer, at virksomheder med finansielle **biaktiviteter** ikke anses for finansielle. Efter afsnittet om andel af samlet omsætning betragtes en virksomhed »almindeligvis« som finansiel, når den finansielle andel overstiger 50 pct. af den samlede omsætning, og afsnittet om momsfradragsret og omsætningsfordeling knytter samme grænse til en momsfradragsret under 50 pct.

Afgrænsningen har givet anledning til praksis om atypiske finansielle enheder. Landsskatteretten har i **SKM2003.238.LSR** fastslået, at et repræsentationskontor for en fransk bank var lønsumsafgiftspligtigt, fordi dets virksomhed var en integreret del af bankens momsfri finansielle leverancer, og at grundlaget skulle opgøres efter § 4, stk. 2, nr. 1 — se kendelsen. I **SKM2004.404.LSR** kunne et pengeinstitut ikke fradrage den del af lønsummen, der kunne henføres til leverancer af finansielle ydelser til aftagere uden for EU, i lønsumsafgiftsgrundlaget, jf. afgørelsen, og **SKM2022.414.LSR** angik en dansk filial af en svensk bank og samspillet mellem den delvise fradragsprocent og lønsumsafgiften, jf. afgørelsen.

Den praktisk vigtigste særregel er 60/40-reglen i lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk. 6. Finansielle virksomheder, der ikke ønsker eller kan opgøre det faktiske tidsforbrug for blandede medarbejdere, **skal** anse 60 pct. af disse ansattes lønsum for fuldt afgiftspligtig, mens de resterende 40 pct. medregnes efter at være reduceret med fradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1 — dog uden at medregne omsætning af aktiviteter nævnt i momslovens § 37, stk. 7. Reglen er dermed ikke et valgfrit alternativ til tidsregistrering, men den obligatoriske konsekvens af ikke at tidsregistrere. Skatterådet præciserede i **SKM2020.410.SR**, at det for finansielle virksomheder alene er obligatorisk at anvende 60/40-reglen for de medarbejdere, hvor der ikke foreligger en faktisk tidsopgørelse, jf. det bindende svar.

Tidsmæssigt er reglen koblet til momsens fradragsprocent. Efter § 4, stk. 7 anvendes den endeligt opgjorte fradragsprocent for regnskabsåret før det foregående regnskabsår som foreløbig procent gennem hele indeværende regnskabsår, og reguleringen som følge af den endelige fradragsprocent »skal foretages i afgiftsperioden for den 6. måned efter udløbet af dette regnskabsår« som en del af den ordinære angivelse. Ophører registreringen, skal reguleringen efterangives i den sidst dannede afregningsperiode, jf. § 4, stk. 8.

Spørgsmålet om, hvorvidt 60/40-fordelingen i sig selv er retvisende, har været rejst i genoptagelsessager. Landsskatteretten behandlede det i **SKM2023.400.LSR** og **SKM2023.401.LSR**, hvor anmodninger om genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvar ikke blev imødekommet, jf. afgørelserne og her. Og i **SKM2018.219.BR** fandt Retten i Odense, at et pengeinstitut ikke kunne anvende 60/40-reglen for perioden forud for reglens indførelse, jf. dommen.

LOV `Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 6-8` `Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 2` `Lønsumsafgiftsloven § 5, stk. 2` `Momsloven § 38, stk. 1`

§ 9 Lønsummens indhold — naturalier, aktieaflønning og maskeret løn

Afgiftsgrundlagets lønsumsdel er bredt afgrænset. Efter § 4, stk. 3 medregnes aflønning i naturalier, »i det omfang de berettiger til feriegodtgørelse efter ferieloven«, mens aflønning i aktier og købe- og tegningsretter til aktier medregnes, »selv om aflønningen ikke berettiger til feriegodtgørelse«. Den sidste udvidelse blev indført i 2011 med den udtrykkelige begrundelse at skabe et ensartet grundlag uanset aflønningsform.

De oprindelige forarbejder fra 1989 trækker grænsen for naturalier: de medregnes, når der er tale om indkomstskattepligtigt vederlag, som lønmodtageren har retligt krav på, mens ydelser, »hvis udbetaling udelukkende beror på arbejdsgivers eget skøn«, kan holdes uden for — eksemplificeret ved julegaver og fortæring.

Lønsumsbegrebet rækker også ud over det formelt indberettede. I 23-0091793 havde et persontransportselskab — momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 15 og dermed lønsumsafgiftspligtigt efter § 1, stk. 1 — betalt 678.609 kr. til ti underleverandører i 2020-2022. Skattestyrelsen fandt fakturaerne fiktive: underleverandørerne havde ingen eller ganske få ansatte, flere var registreret i brancher uden relation til transport og indgik i kædesvig, og betalingerne blev videreført til privatpersoner eller til udlandet. Betalingerne blev derfor anset for løn til uregistreret arbejdskraft, og grundlaget blev forhøjet tilsvarende:

> *Som en konsekvens af afgørelsen i indeholdelsessagen, tiltræder Landsskatteretten ligeledes Skattestyrelsens vurdering af, at der skal ske forhøjelse af selskabets lønsumsafgift for perioden 1. januar 2020 til 31. december 2022.*

Afgørelsen er et eksempel på, at lønsumsafgiften følger med, når en A-skattesag statuerer maskeret lønudbetaling — forhøjelsen udgjorde 27.959 kr. beregnet med satsen på 4,12 pct. efter § 5, stk. 1.

På overskudssiden fastlægger § 4, stk. 1, 3. pkt., at renteudgifter og kurstab tillægges, mens rente- og udbytteindtægter samt kursgevinster fradrages. Grænsedragningen kan være vanskelig for virksomheder, hvis kerneaktivitet netop er finansiel: i **SKM2011.301.LSR** fandt Landsskatteretten, at renteindtægter og -udgifter fra factoringaktiviteter skulle indregnes i virksomhedens overskud, jf. kendelsen.

Endelig giver § 4, stk. 6 virksomheder, der opgør grundlaget efter stk. 1, adgang til at benytte negative afgiftsbeløb til modregning i positive afgiftsbeløb i efterfølgende indkomstår. Bestemmelsen lovfæstede i 2006 en hidtidig administrativ praksis for underskudsfremførsel.

LOV `Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 1, 3, 6` `Lønsumsafgiftsloven § 5, stk. 1` `Momsloven § 13, stk. 1`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Betalinger til underleverandører anset for løn - Forhøjelse af lønsumsafgift 09.09.2024

§ 10 Organisationer, fonde og foreninger — metode 1 og afgrænsningen mod hovedreglen

Efter § 4, stk. 2, nr. 3 opgør »organisationer, fonde, foreninger, loger m.v.« grundlaget som den rene lønsum, og satsen er 6,37 pct., jf. § 5, stk. 3. Metoden er en undtagelse fra hovedreglen og går derfor forud for metode 4, når betingelserne er opfyldt — se Skattestyrelsens beskrivelse af metode 1 og af metodeprioriteringen.

Afgrænsningen af, hvad der er en »organisation, fond eller forening« i lovens forstand, beror på en konkret vurdering. Landsskatteretten har i **SKM2001.152.LSR** fastslået, at en fond, der drev erhvervsmæssig virksomhed med ejendomsadministration, ikke skulle beregne lønsumsafgift efter de almindelige regler, men efter reglerne for fonde, jf. kendelsen. Sondringen har direkte økonomisk betydning, fordi metode 1 lader overskuddet uden for grundlaget.

Afgiftspligtens ydre grænse er belyst i **SKM2001.262.LSR**, hvor et uddannelsessekretariat ikke blev anset for lønsumsafgiftspligtigt, idet aktiviteten ikke faldt ind under »anden økonomisk virksomhed« i § 1, stk. 1, 1. pkt., jf. kendelsen. Og i **SKM2003.507.LSR** var udbetalinger til en fagforenings formand og næstformand ikke lønsumsafgiftspligtige, fordi vederlaget var ydet for udførelse af egne hverv, jf. kendelsen.

Skatterådets praksis viser, at fritagelserne i § 1, stk. 2 fortolkes efter deres ordlyd. I SKM2010.221.SR fandt rådet, at en bevægelse ikke var fritaget for lønsumsafgift som politisk forening. Og i SKM2022.330.SR tog rådet stilling til lønsumsafgiftspligten for en forsikringsmæglervirksomhed, der honoreres af kunderne frem for af forsikringsselskaberne — en konstruktion, der rejser spørgsmålet om, hvorvidt ydelsen fortsat er momsfritaget formidling efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 10.

De klassiske sektortvister uden for finanssektoren angår typisk personalegrupper med både momspligtige og momsfritagne funktioner. Dyrehavesagerne er skoleeksemplet: i **SKM2008.873.LSR** fandt Landsskatteretten, at løn til dyrepassere, der passede og fodrede dyrene, alene vedrørte den lønsumsafgiftspligtige del, jf. kendelsen, og Østre Landsret tog stilling til den skønsmæssige fordeling af dyrepassernes lønsum i **SKM2009.760.ØLR**, jf. dommen. Begge afgørelser blev påberåbt af Landsskatteretten i Falck-sagen som udtryk for, at fordelingen skal ske på grundlag af en sektoropdeling.

LOV Lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1, 2 · Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 2 · Lønsumsafgiftsloven § 5, stk. 3

PRAKSIS

Byretten · Sag om lønsumsafgiftstilsvar for Falck Danmark A/S i perioden 2008-2010	20.01.2021
Skatterådet · Forsikringsmæglervirksomhed honoreret af kunder lønsumsafgiftspligt	27.06.2022
Skatterådet · Bevægelse ikke fritaget for lønsumsafgift som politisk forening	25.03.2010

§ 11 Regnskabskrav, pålæg om sektorregnskab og konsekvenserne af manglende dokumentation

Fordelingsreglerne hviler på et dokumentationskrav. Efter lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 7 skal registrerede virksomheder føre regnskab, så de beløb, der lægges til grund for afgiftsberegningen, fremgår af regnskabet, som skal føres i det almindelige forretningsregnskab »på en klar og overskuelig måde« med sådanne specifikationer, at det kan danne grundlag for Skatteforvaltningens kontrol. Særligt fastslår § 7, stk. 3, at dele af lønsummen, som ikke skal medregnes til afgiftsgrundlaget, skal fremgå særskilt af regnskabet eller af en periodeopgørelse.

Dette regnskabskrav er den praktiske forudsætning for, at en virksomhed kan løfte bevisbyrden for sit skøn. Både Falck-sagen og PFA-sagen tabte netop på dokumentationen: der forelå ingen tidsopgørelser, ingen skriftlige aftaler og ingen fakturering for de påståede interne leverancer. Modsat viser bilforhandlersagerne, at når regnskabet **kan** bære en opdeling på indtægter og direkte omkostninger, er det netop dette grundlag, der skal anvendes — skønnet er subsidiært i forhold til det, regnskabet faktisk kan oplyse.

Kan virksomheden ikke sandsynliggøre sin vurdering, følger det af § 4, stk. 3, sidste pkt., at Skatteforvaltningen kan pålægge virksomheden at føre særskilt sektorregnskab for de afgiftspligtige dele. Pålægget er et fremadrettet ordensmiddel, der supplerer — men ikke betinger — adgangen til at korrigere et misvisende skøn for tidligere perioder.

Processuelt afgøres tvisterne typisk først i Landsskatteretten og derefter ved domstolene. Fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 31-32 sætter rammen for, hvor langt tilbage et grundlag kan ændres, og der findes en omfattende praksis om genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvar. I 09-01668 fik en virksomhed delvis ret til genoptagelse af lønsumsafgiften som følge af ændret momspraksis — en illustration af, at lønsumsafgiftsgrundlaget følger med, når momsfradragsprocenten ændres. I 10-02342 blev genoptagelse afvist, fordi underkendelsen af praksis kun rakte tilbage til den første periode, der var til prøvelse. Tilsvarende blev anmodninger afvist i 12-01108, 16-1457989 og 18-0003661, hvor Landsskatteretten fastslog, at en generel vejledning fra SKAT om, hvordan man kan anmode om genoptagelse, ikke i sig selv dokumenterer, at en anmodning er fremsat:

> *Landsskatteretten finder, at indehaveren ikke har godtgjort, at virksomheden forinden fristens udløb har fremsat en tilstrækkeligt konkretiseret anmodning om genoptagelse af lønsumsafgiftstilsvaret (...), jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.*

Genoptagelsesreglerne som selvstændigt tema er behandlet i skatteret-genoptagelse, ligesom bindende svar som procesform er behandlet i bindende-svar-skatteraadet.

LOV Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 3 · Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 7, stk. 1-3 · Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af lønsumsafgift for konkursramt tandlægepraksis	14.11.2022
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgift for 2011	23.04.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgift for andelsboligforening	26.07.2012
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af lønsumsafgiftskendelse	21.06.2011
Landsskatteretten · Delvis ret til genoptagelse af lønsumsafgift efter ændret momspraksis	05.05.2011

§ 12 Forholdet til momsretten og EU-retten

Lønsumsafgiften er en rent national afgift, som ikke er harmoniseret i EU-retten. Den er dog konstrueret som en spejling af momssystemet: afgiftspligten indtræder netop dér, hvor momspligten ophører, fordi ydelsen er omfattet af en fritagelse, der efter momssystemdirektivet skal gennemføres i national ret. Fortolkningen af momslovens § 13, stk. 1 — og dermed af de EU-retlige fritagelsesbegreber — er derfor styrende for lønsumsafgiftspligtens ydre grænse, selv om lønsumsafgiften i sig selv ligger uden for direktivets anvendelsesområde. Den substantielle fortolkning af momsfritagelserne og af pro rata-opgørelsen efter momslovens §§ 37-38 er behandlet i moms-fortolkning.

Koblingen er stærkest i 60/40-reglen, hvor lønsumsafgiftsgrundlaget beregnes ved at reducere 40 pct. af den blandede lønsum med fradragsprocenten efter momslovens § 38, stk. 1. Momsrettens pro rata-brøk får dermed direkte og automatisk virkning på afgiftsgrundlaget, og ændringer i den delvise fradragsret slår igennem på lønsumsafgiften. Det er også baggrunden for reguleringsmekanismen i lønsumsafgiftsbekendtgørelsens § 4, stk.

7, der låser den foreløbige procent for hele regnskabsåret og henlægger efterreguleringen til afgiftsperioden for den 6. måned efter regnskabsårets udløb.

Sammenhængen virker begge veje. I 09-01668 medførte en ændret momspraksis, at lønsumsafgiften kunne genoptages delvist, og i **SKM2017.517.BR** angik tvisten netop, om et krav på tilbagebetaling af lønsumsafgift var en »direkte følge« af ændrede momsfradragsprocenter, jf. dommen. For finansielle virksomheder med aktiviteter uden for EU er sammenhængen særligt kompleks, jf. **SKM2004.404.LSR** og **SKM2022.414.LSR**, hvor spørgsmålet var, i hvilket omfang leverancer til aftagere uden for EU påvirker henholdsvis fradragsretten og lønsumsafgiftsgrundlaget.

Endelig blev den EU-retlige forbindelse tydelig ved omlægningen i 2025: da momsfritagelsen for indenrigspersonbefordring med fly blev afløst af nulmoms efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 22, var det nødvendigt udtrykkeligt at indsætte aktiviteten i § 1, stk. 1, fordi lønsumsafgiftspligten ellers ville være bortfaldet med fritagelsen — jf. lov nr. 1693 af 30. december 2024.

LOV Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 6, 7 · Lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1 · Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 38, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Delvis ret til genoptagelse af lønsumsafgift efter ændret momspraksis 05.05.2011

§ 13 Sammenfatning — sådan bedømmes en lønsumsafgiftssag i praksis

Praksis på lønsumsafgiftsområdet kan sammenfattes i en trinvis prøvelse, som går igen fra Landsskatteretten til Højesteret.

Første trin — er der afgiftspligt? Det afgøres af, om virksomheden mod vederlag leverer en ydelse, der er omfattet af de opregnede fritagelser i momslovens § 13, stk. 1, og om aktiviteten falder ind under en af undtagelserne i § 1, stk. 2. Organisationsform og finansieringskilde er ikke i sig selv afgørende, jf. 08-03030, og pligtsubjektet kan være den enkelte deltager i et interessentskab, jf. 21-0043144.

Andet trin — hvilken metode? Undtagelserne i § 4, stk. 2 og stk. 5 går forud for hovedreglen i stk. 1. For finansielle virksomheder beror kvalifikationen på en samlet vurdering, hvor omsætningsandelen over 50 pct. og fremtræden over for omverdenen indgår.

Tredje trin — sektoropdeling. Blandede virksomheder skal fordele lønsum og over-/underskud efter § 4, stk. 4. Fordelingen af lønsum sker primært efter faktisk tidsforbrug, fordelingen af over-/underskud primært efter regnskabet. Skøn er subsidiært.

Fjerde trin — prøvelsen af skønnet. Omsætningsfordelingen er kun et udgangspunkt. Myndighederne kan tilsidesætte den, hvis den er misvisende, og deres eget skøn er mere retvisende og hviler på relevante og saglige kriterier. Praksis viser, at følgende faktorer trækker i retning af tilsidesættelse:

Faktor	Virkning	Eksempel
Momspligtig omsætning skabt i et selskab med næsten ingen ansatte	Omsætningsfordeling misvisende	BS-11583/2020-KBH
Ingen aftaler eller fakturaer for påståede koncerninterne ydelser	Ressourcetræk ikke godtgjort	BS-8394/2018-KBH og BS-6219/2021-OLR

Store direkte omkostninger knyttet entydigt til den momspligtige aktivitet	Overskudsfordeling efter omsætning uegnet	22-0014046 og 24-0008293
Betydelig beløbsmæssig afvigelse mellem metoderne	Indicium for misvisende skøn	21-0092211

Femte trin — den finansielle særordning. Vil eller kan virksomheden ikke tidsregistrere, er 60/40-reglen i bekendtgørelsens § 4, stk. 6 obligatorisk, med regulering i den 6. måneds afgiftsperiode efter stk. 7.

Den praktiske lære for rådgivere er entydig: den eneste sikre vej ud af skønsdiskussionen er dokumentation. En løbende tidsregistrering for blandede medarbejdere og et sektorregnskab, der viser fordelingen af overskud, fjerner grundlaget for både virksomhedens og myndighedernes skøn — og dermed for tvisten.

LOV Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4, stk. 6, 7 · Lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1, 2 · Lønsumsafgiftsloven § 4, stk. 1-5 · Momsloven § 13, stk. 1

PRAKSIS

Landsretten · Østre Landsrets dom om opgørelse af lønsumsafgift for Falck Danmark vedrørende udeladelse af datterselskabs omsætning	29.03.2022
Byretten · Københavns Byret stadfæster Skattestyrelsens skøn over PFA Pensions lønsumsafgift grundet manglende sammenhæng mellem omsætning og ressourceforbrug	07.07.2023
Byretten · Sag om lønsumsafgiftstilsvar for Falck Danmark A/S i perioden 2008-2010	20.01.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster Skattestyrelsens skøn over lønsumsafgiftsgrundlag ved blandede aktiviteter	03.06.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af lønsumsafgift for en bilforhandler	27.05.2025
Landsskatteretten · Holdingselskab som interessent i tandlægevirksomhed var pligtig at afregne lønsumsafgift af overskudsandel og egne lønudgifter	05.11.2024
Landsskatteretten · Beregning af lønsumsafgift for bilforhandler ved formidling af lån og forsikring: Tilsidesættelse af omsætningsfordeling	01.10.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten om lønsumsafgiftspligt for selvejende institution	12.10.2009

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Lønsumsafgiftsbekendtgørelsen § 4	stk. 2-4	Lønsumsafgiftsloven § 1	stk. 1
Lønsumsafgiftsloven § 4	stk. 1-4	Lønsumsafgiftsloven § 5	
Momsloven § 13	stk. 1	Momsloven § 38	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

20 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

01.10.2021	Højesterets afgørelse om henvisning af sag om lønsumsafgift til landsretten som 1. instans	bs-26364-2021-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

29.03.2022	Østre Landsrets dom om opgørelse af lønsumsafgift for Falck Danmark vedrørende udeladelse af datterselskabs omsætning	4277-5123

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS		2
07.07.2023	Københavns Byret stadfæster Skattestyrelsens skøn over PFA Pensions lønsumsafgift grundet manglende sammenhæng mellem omsætning og ressourceforbrug	3698-4428
20.01.2021	Sag om lønsumsafgiftstilsvar for Falck Danmark A/S i perioden 2008-2010	1445-1754

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		14
03.06.2025	Landsskatteretten stadfæster Skattestyrelsens skøn over lønsumsafgiftsgrundlag ved blandede aktiviteter	22-0014046
27.05.2025	Landsskatteretten stadfæster Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af lønsumsafgift for en bilforhandler	24-0008293
05.11.2024	Holdingselskab som interessent i tandlægevirksomhed var pligtig at afregne lønsumsafgift af overskudsandel og egne lønudgifter	21-0043144
01.10.2024	Beregning af lønsumsafgift for bilforhandler ved formidling af lån og forsikring: Tilsidesættelse af omsætningsfordeling	21-0092211
09.09.2024	Betalinger til underleverandører anset for løn - Forhøjelse af lønsumsafgift	23-0091793
28.08.2023	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om lønsumsafgift - Sektoropdeling vs. Omsætningsfordeling	16-0336928
14.11.2022	Afslag på genoptagelse af lønsumsafgift for konkursramt tandlægepraksis	16-1457989
22.09.2022	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om lønsumsafgift på formidlingsprovisioner hos bilforhandler	15-0746299
23.04.2021	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgift for 2011	18-0003661
26.07.2012	Landsskatteretten: Afslag på ekstraordinær genoptagelse af lønsumsafgift for andelsboligforening	12-01108
21.06.2011	Afslag på genoptagelse af lønsumsafgiftskendelse	10-02342
05.05.2011	Delvis ret til genoptagelse af lønsumsafgift efter ændret momspraksis	09-01668
23.09.2010	Lønsumsafgift – Opgørelse af afgiftsgrundlag ved blandede aktiviteter – Anvendelse af omsætningsfordeling	10-01655
12.10.2009	Landsskatteretten om lønsumsafgiftspligt for selvejende institution	08-03030

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		2
27.06.2022	Forsikringsmæglervirksomhed honoreret af kunder lønsumsafgiftspligt	22-0160395
25.03.2010	Bevægelse ikke fritaget for lønsumsafgift som politisk forening	09-004447

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Den finansielle sektor efter år 2000

nr. 1376 · 1999 · Økonomiministeriet

11 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over mineralvandsafgift — afgiftspligtigt vareområde for læskedrikke

Afgrænsningen af »lignende læskedrikke« i mineralvandsafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 — og de processuelle følger af et uklart vareområde

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 23 afgørelser · 2010–2025 Læs online

INTRODUKTION

Punktafgiften på mineralvand, limonade og »lignende læskedrikke« blev halveret pr. 1. juli 2013 og ophævet helt pr. 1. januar 2014, men praksis om det afgiftspligtige vareområde har fortsat betydning — dels for åbne afgiftsperioder og straffesager fra tiden før ophævelsen, dels fordi den samme afgrænsningsteknik genfindes i chokoladeafgiftslovens dækningsafgift og i emballageafgiftens volumenbaserede vareområde. Praksis er helt overvejende Landsskatterettens, med Østre Landsret som eneste egentlige domstolsinstans på vareområdet. To hovedspor tegner sig: dels en indholdsbaseret afgrænsning, hvor det bagvedliggende indhold — ikke markedsføringen eller varebetegnelsen — afgør afgiftspligten, dels en meget objektiv håndhævelse af regnskabs-, følgeseddel- og hæftelsesreglerne ved kontrolbesøg og grænsekontrol.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Drikkevarer uden mælkeindhold, der består af vand, smag og/eller sødestoffer, kunne henføres under »lignende læskedrikke« i mineralvandsafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, uanset at produkterne blev markedsført som helse-, sports- eller vitaminprodukter.

02 Mælkebaserede proteindrikke faldt efter en konkret vurdering uden for »lignende læskedrikke«, fordi de ikke havde karakter af læskedrik — mælkeindholdet var afgørende, ikke varebetegnelsen.

03 Betegnelsen »lignende læskedrikke« var ikke juridisk defineret; det bagvedliggende indhold i produktet, ikke dets markedsføring eller navn, var afgørende for afgiftspligten.

04 Når lovens ordlyd ikke gav en klar beskrivelse af det afgiftspligtige vareområde, og skattemyndighederne ikke havde opstillet retningslinjer, kunne afgiften alene kræves med fremadrettet virkning — ikke som efteropkrævning bagud.

05 Havde myndighederne derimod offentliggjort en fortolkning (fx i Punktafgiftsvejledningen), kunne virksomhedens ukendskab til reglerne ikke føre til, at afgiften kun blev pålagt fremadrettet.

06 Afgrænsningen over for juice, nektar og saft skete efter fødevarelovgivningens definitioner (saftbekendtgørelsen): nektar af frugtsafter, der ikke er drikkelige i naturlig tilstand, faldt uden for, men blev afgiftspligtig som læskedrik, hvis mindstekravet til frugtindhold ikke var opfyldt.

07 Proteinbarer, der ikke var karaktergivende chokolade- eller sukkervarer, faldt uden for chokoladeafgiftslovens kapitel 1 og blev i stedet ramt af dækningsafgiften i chokoladeafgiftslovens § 22.

08 Østre Landsret fastslog, at »chokoladevarer« omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende, og at pris, ernæringsindhold og aftagergruppe ikke indgår i afgrænsningen efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.

09 Afgiftspligten blev udløst af, at afgiftspligtige varer befandt sig i forretningslokalet — det var uden betydning, om varerne var udbudt til salg eller alene bestemt for indehaveren og personalet.

10 Følgesedler, kvitteringer eller fakturakopier skulle være til stede på forretningsstedet ved kontrollen; efterfølgende fremlagte fakturaer kunne ikke reparere manglen, når regnskabet i øvrigt ikke kunne henføre bilagene til de fundne varer.

11 Leverandørerklæringer om at bære det fulde ansvar for manglende afgift fritog ikke detailvirksomheden for den objektive hæftelse efter mineralvandsafgiftslovens § 25, stk. 1.

12 Manglende forskriftsmæssigt regnskab gav adgang til skønsmæssig ansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 — også ved helt bagatelagtige beløb.

13 Ikke-forklarlige optællingsdifferencer (svind) på et færdigvarelager blev anset for »udlevering« efter mineralvandsafgiftslovens § 6, stk. 1, og var dermed afgiftspligtige, uanset at loven — modsat øl- og vinafgiftsloven — ikke udtrykkeligt nævnte svind.

14 Ved indførsel fra andre EU-lande skulle afgiften svares ved varemodtagelsen efter § 10 a, stk. 1, medmindre der var tale om privat indførsel til eget brug.

15 Overskred den indførte mængde de vejledende mængder i cirkulationsdirektivet væsentligt, påhvilede bevisbyrden for privat brug indføreren — udokumenterede forklaringer om forestående fester løftede den ikke.

16 For mineralvand fandtes ingen selvstændig vejledende mængde; praksis tog udgangspunkt i de vejledende mængder for øl (110 liter) og vurderede den samlede indførsel.

17 Ved systematisk grænsehandel med videresalg blev der statueret uregistreret virksomhed med skønsmæssig ansættelse på tværs af mineralvands-, øl-, emballageafgift og erhvervelsesmoms.

18 Ophævelsen af mineralvandsafgiftsloven pr. 1. januar 2014 indebar ingen omvurdering af strafværdigheden; overtrædelser begået før ophævelsen bedømmes fortsat efter loven på gerningstidspunktet, jf. straffelovens § 3, stk. 1, 2. pkt.

§ 1 Lovgrundlaget: fire varegrupper i § 1, stk. 1, og en udefineret hovedkategori

Mineralvandsafgiften havde sit sidste konsoliderede udtryk i lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012. Det afgiftspligtige vareområde var afgrænset i mineralvandsafgiftslovens § 1, stk. 1, der lød:

> *Der svares afgift af følgende varer:*
>
> 1. *Mineralvand, limonade og lignende læskedrikke, dog bortset fra vin og frugtvin med et alkoholindhold på højst 1,2 pct. vol,*
> 2. *sådanne frugt- og grøntsagssafter, most og lignende varer, der er umiddelbart drikkelige, og som er tilsat kulsyre,*
> 3. *nektar fremstillet af sådanne frugtsafter, der er umiddelbart drikkelige, og*
> 4. *læskedrikkoncentrater, der er bestemt til erhvervsmæssig fremstilling af kulsyreholdige læskedrikke i læskedrikautomater og lignende apparater.*

Hertil kom en snæver negativ afgrænsning i § 1, stk. 2:

> *Der svares ikke afgift af mineralvand, som er usødet og ikkearomatiseret, samt af ikkekulsyreholdige læskedrikke, der fremstilles i læskedrikautomater og lignende apparater og udskænkes i glas eller bægre.*

Strukturen er værd at hæfte sig ved. Nr. 2-4 er teknisk præcise: de knytter afgiftspligten til objektivt konstaterbare egenskaber (kulsyretilsætning, umiddelbar drikkelighed, anvendelse i automater). Nr. 1 er derimod en **åben hovedkategori** bygget op om et udefineret sammenligningsbegreb — »lignende læskedrikke«. Det er netop denne asymmetri, der har genereret praktisk talt hele fortolkningspraksis på området, og som i sidste ende fik Landsskatteretten til at begrænse efteropkrævningen i den centrale afgørelse 12-0189017.

De øvrige bærende bestemmelser var:

Bestemmelse	Funktion
§ 6, stk. 1 (afgiftspligtig mængde)	Registrerede virksomheder opgjorde afgiften på grundlag af **udleveringen** fra virksomheden; afgiftsperioden var måneden
§ 10 a, stk. 1	Afgift ved varemodtagelse her i landet; erhvervsdrivende varemodtagere skulle registreres, før varerne blev afsendt fra udlandet
§ 12, stk. 1-5	Regnskabs-, faktura- og følgeseddelkrav, herunder pligt til at opbevare dokumentation på forretningsstedet
§ 25, stk. 1	Objektiv hæftelse for den, der overdrager, erhverver, tilegner sig eller anvender uberigtigede varer

Når regnskabsgrundlaget ikke kunne bære en opgørelse, kunne tilsvaret ansættes skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 — den bestemmelse, der bærer det store flertal af de offentliggjorte kiosk- og detailsager.

LOV `Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1, 2` `Lov om afgift af mineralvand m.v. § 10a, stk. 1` `Lov om afgift af mineralvand m.v. § 12, stk. 1-5` `Lov om afgift af mineralvand m.v. § 25, stk. 1` `Opkrævningsloven § 5, stk. 2`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgørelse om mineralvandsafgift og chokoladeafgift på proteinbarer og drikkevarer 11.03.2013

§ 2 Vareområdets historiske arc: fra forbrugsafgiftslovens § 6 til den selvstændige mineralvandsafgiftslov

Afgiften var oprindeligt fastsat i § 6 i lov om forskellige forbrugsafgifter. Landsskatteretten gennemgik hele forhistorien i **SKM2009.216.LSR** (sagsnr. 07-02762), og gennemgangen er stadig den bedste samlede kilde til lovgivers hensigt med vareområdet.

Ved **lov nr. 509 af 18. december 1970** blev der indsat en fritagelse for saft, most og lignende frugtdrikke. Af forarbejderne fremgår:

> *Det må anses for rimeligt, at saft og most ligestilles i afgiftsmæssig henseende, og forslaget går derfor ud på dels at præcisere, at safter er afgiftsfri, dels at udvide afgiftsfritagelsen til også at omfatte most og lignende frugtdrikke, som på samme måde som most måtte blive klassificeret som næringsmidler.*

Ved **lov nr. 193 af 18. maj 1982** blev fritagelsen indskrænket til varer uden kulsyre, og bemærkningerne (L 126) knyttede udtrykkeligt afgrænsningen til fødevarelovgivningen:

> *Ændringen, der vedrører mineralvandsafgiften, tilsigter at tydeliggøre, at frugtdrikke, der er klassificeret som næringsmidler, jfr. Miljøministeriets bekendtgørelse nr. 451 af 12. september 1978 om frugt og grøntsagssaft m.m., ikke er omfattet af afgiftsfritagelsen, når disse varer er tilsat kulsyre.*

Den selvstændige lov kom med **lov nr. 577 af 15. december 1983** om afgift af mineralvand, visse safter samt læskedrikkoncentrater mv., hvorved forbrugsafgiftslovens § 6 blev ophævet. Vareområdet blev herefter justeret ad flere omgange:

- **1992** (ændringer som følge af EF's indre marked): undtagelsen for vin og frugtvin med et alkoholindhold på højst 1,2 pct. vol. blev indsat, omtalen af cider udgik, og bestemmelsen om vinsæt blev ophævet.
- **Lov nr. 376 af 19. maj 1994**: § 1, stk. 1, blev nyaffattet, så afgiftspligten blev udvidet til også at omfatte læskedrikkoncentrater til erhvervsmæssig fremstilling af kulsyreholdige drikke i automater (den nuværende nr. 4).
- **2009**: afgiften blev differentieret efter sukkerindhold – 108 øre pr. liter for sukkerholdige og 57 øre for sukkerfrie varer. Forarbejderne understreger udtrykkeligt, at satsomlægningen ikke rørte ved vareområdet: »Forslaget udvider ikke anvendelsesområdet for mineralvandsafgiftsloven.«
- **2011-2012**: satsen for sukkerholdige varer blev hævet fra 108 til 158 øre pr. liter, og satserne blev indekseret ved lov nr. 924 af 18. september 2012.

Det er altså gennemgående: **satserne blev flyttet mange gange, vareområdet stort set aldrig.** Formuleringen »lignende læskedrikke« stod uændret fra 1983 til ophævelsen – og blev aldrig defineret hverken i loven eller i forarbejderne.

LOV Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1 Lov om afgift af mineralvand m.v. § 2, stk. 1

§ 3 »Lignende læskedrikke«: det bagvedliggende indhold, ikke markedsføringen, er afgørende

Den bærende afgørelse er Landsskatterettens kendelse af 11. marts 2013 i sag 12-0189017. Sagen angik en grossist- og produktionsvirksomhed, der lod proteinbarer og protein-/vitamindrikke fremstille i udlandet efter egne opskrifter og markedsførte dem over for sundheds-, helse- og fitnessorienterede forbrugere. Selskabet var ikke registreret for mineralvands-, chokolade- eller emballageafgift, og SKAT ansatte mineralvandsafgiften skønsmæssigt til 247.150 kr. for drikkeprodukter uden mælk.

SKAT byggede på en udvidende fortolkning, hvorefter alle drikkeklare produkter med smag og/eller sukker var omfattet, uanset mælkeindhold og tilsætningsstoffer. Selskabet gjorde omvendt gældende, at afgiftspålæggelse kræver udtrykkelig lovhjemmel, og at markedsføringen som kosttilskud til idrætsudøvere adskilte produkterne fra traditionelle læskedrikke.

Landsskatteretten delte produkterne i to:

Produkttype	Resultat efter § 1, stk. 1, nr. 1
Drikkeprodukter **uden** mælk (vand, smag og/eller sødestoffer)	Omfattet af »lignende læskedrikke«
Drikkeprodukter **med** mælk (evt. tillige vand, smag og/eller sødestoffer)	Ikke omfattet – havde efter en konkret vurdering ikke karakter af læskedrik

Afgørende var, at betegnelsen »lignende læskedrikke« ikke er juridisk defineret, og at det derfor er **det bagvedliggende indhold**, der styrer afgiftspligten. Markedsføringen som helse- eller sportsprodukt var uden betydning for de mælkefri produkter – men mælkeindholdet var afgørende for de mælkeholdige, der dermed faldt uden for afgiften.

Afgørelsen blev for så vidt angår drikkevarerne og to typer proteinbarer indbragt for domstolene og afgjort af Østre Landsret i **SKM2015.654.ØLR** (12. afdeling, B-271-14), hvor landsretten i sin vurdering af drikkeprodukterne netop lagde vægt på, at »selskabets drikkeprodukter indeholder vand, smag« og sødestoffer. Sondringen mellem mælkefri og mælkeholdige drikkevarer er dermed bekræftet på domstolsniveau og udgør den centrale materielle test for vareområdet.

Den samme indholdsorienterede tilgang genfindes i **SKM2009.216.LSR**, hvor Landsskatteretten afviste, at varebetegnelsen kunne være styrende: kun varer, der reelt opfyldte fødevarelovgivningens definition af frugtsaft, kunne benævnes juice, og brugen af den betegnelse ændrede ikke ved den afgiftsmæssige kvalificering.

LOV Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgørelse om mineralvandsafgift og chokoladeafgift på proteinbarer og drikkevarer 11.03.2013

§ 4 Juice, nektar og saft: afgrænsningen efter saftbekendtgørelsen og fødevarelovgivningen

Hvor § 1, stk. 1, nr. 2 og 3, taler om »frugt- og grøntsagssafter, most og lignende varer« og »nektar«, har praksis udfyldt begreberne med fødevarelovgivningens definitioner. Det centrale er **SKM2009.216.LSR** (-

sagsnr. 07-02762), hvor en kolonial- og engrosvirksomhed blev afkrævet 792.155 kr. i mineralvandsafgift af importerede »juice«-produkter.

SKAT havde indhentet vareprøver og gennemgået varedeklarationerne for at fastslå purémængde og nektarkategori efter Fødevarestyrelsens dagældende bekendtgørelse nr. 878 af 30. oktober 2003 om frugtsaft mv. (i dag afløst af bekendtgørelse om frugtsaft m.v.). Systematikken var:

- Nektar fremstillet af frugtsafter, der **ikke** er drikkelige i naturlig tilstand (nektar I- og II-varer), var ikke omfattet af afgiftspligten.
- Opfyldte et sådant nektarprodukt – fx efter yderligere tilsætning af vand eller sukker – ikke kriterierne for nektar I og II, blev det afgiftspligtigt som **læskedrik** efter § 1, stk. 1, nr. 1.
- Nektar fremstillet af umiddelbart drikkelige frugtsafter (nektar III-varer – æble, pære, appelsin, drue) var afgiftspligtig efter nr. 3.

Landsskatteretten tiltrådte denne metode og udtalte:

> *Den af SKAT foretagne og offentliggjorte fortolkning af mineralvandsafgiftslovens § 1, hvorefter det afgiftspligtige område afgrænses i overensstemmelse med regler fastsat med hjemmel i lov om fødevarer, ses ikke at være i uoverensstemmelse med bestemmelsens ordlyd.*

Retten støttede sig samtidig på forarbejderne til forbrugsafgiftsloven, hvorefter der ved afgrænsningen skulle henses til, hvilke produkter der var klassificeret som næringsmidler i levnedsmiddellovgivningen. Klagerens indvending om, at saftbekendtgørelsen var udstedt på fødevareområdet og ikke burde bruges som »løftestang for at pålægge en afgift«, blev afvist.

Det praktiske resultat er en **to-trinstest**: (1) opfylder produktet fødevarelovgivningens mindstekrav til frugtindhold i den relevante nektarkategori? og (2) hvis ikke – så er restkategorien »lignende læskedrikke« i nr. 1 opsamlingsbestemmelsen. Kun varer, der reelt udgjorde frugtsaft drikkelig i naturlig tilstand, kunne betegnes juice, og disse var alene afgiftspligtige, hvis de var tilsat kulsyre, jf. nr. 2.

For koncentrater gælder en beslægtet sondring. I **SKM2003.575.LSR** (sagsnr. 2-6-1635-0018) blev BIB-bokse med et koncentrat til fremstilling af læskedrikke ved tilsætning af vand og kulsyre – typisk til postmix-anlæg på restauranter og værtshuse – anset for salgsemballage, mens selve koncentratets afgiftsmæssige stilling måtte bedømmes selvstændigt. Det illustrerer, at koncentratreglen i § 1, stk. 1, nr. 4, var snævert knyttet til erhvervsmæssig fremstilling i automater og lignende apparater.

LOV Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1

§ 5 Uklart vareområde som retlig grænse for efteropkrævning – fremadrettet virkning

Den mest vidtrækkende del af 12-0189017 er ikke den materielle kvalifikation, men den **tidsmæssige begrænsning** af afgiftskravet.

Landsskatteretten nåede frem til, at selskabets mælkefri drikkeprodukter i og for sig var omfattet af »lignende læskedrikke«. Men fordi betegnelsen ikke gav en klar beskrivelse af det afgiftspligtige vareområde, og fordi SKAT ikke havde opstillet klare retningslinjer for afgrænsningen, skulle selskabet **alene afregne afgiften**

med fremadrettet virkning. SKATs afgørelse om efteropkrævning for den forudgående periode blev ændret. Bemærkelsesværdigt havde SKAT selv anlagt samme betragtning for de mælkeholdige produkter, hvor afgiftspligten var fastsat med virkning fra 1. april 2012 uden bagudrettet opkrævning – Landsskatteretten gik blot skridtet videre og udstrakte princippet til de mælkefri produkter, samtidig med at de mælkeholdige helt faldt ud af afgiftspligten.

Princippet skal læses sammen med **SKM2009.216.LSR**, hvor den tilsvarende subsidiære påstand blev **afvist**. Forskellen er afgørende: i juicesagen havde skattemyndighederne offentliggjort en fortolkning af vareområdet i Punktafgiftsvejledningens afsnit B.4.1.1, herunder den konkrete kobling til saftbekendtgørelsens nektarkategorier. Landsskatteretten kunne derfor konstatere:

> *Da virksomhedens ukendskab til de gældende regler ikke kan tillægges betydning, og den subsidiære påstand derfor ej heller kan tages til følge, og da den af SKAT foretagne opgørelse i øvrigt kan tiltrædes, stadfæstes den påklagede afgørelse.*

To betingelser skal altså være opfyldt, før et afgiftskrav begrænses til fremtiden:

1. lovens ordlyd giver ikke en klar beskrivelse af det afgiftspligtige vareområde, **og**
2. skattemyndighederne har ikke offentliggjort retningslinjer, der udfylder ordlyden på det relevante punkt.

Er blot den anden betingelse ikke opfyldt – fordi der findes en publiceret vejledningstekst – kan den afgiftspligtige ikke støtte ret på uklarheden. Det er en snæver, men reel retssikkerhedsgaranti på områder, hvor lovgiver har valgt en åben opsamlingskategori som »lignende læskedrikke«. Sondringen mellem uklar retstilstand og almindelig retsvildfarelse er beslægtet med den, der gælder for genoptagelse af afgiftstilsvar, jf. skatteret-genoptagelse.

LOV Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgørelse om mineralvandsafgift og chokoladeafgift på proteinbarer og drikkevarer 11.03.2013

§ 6 Overlappet til chokoladeafgiftslovens dækningsafgift – proteinbarerne og dissensen

Sagen i 12-0189017 angik ikke kun drikkevarer. SKAT havde tillige skønsmæssigt ansat chokolade- og sukkervareafgiften til 1.851.021 kr. for selskabets proteinbarer under henvisning til chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1 og til tidligere praksis i **SKM2004.398.LSR** og **SKM2009.816.LSR** (Proteinbarers forhold til chokoladeafgiftsloven).

Landsskatteretten var delt:

- **Tre retsmedlemmer** fandt efter en samlet vurdering af barernes karakter – indholdet og intentionen med købet – at de ikke var omfattet af chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1. Barerne blev ikke anset for en erstatning for en almindelig chokoladebar, men indtages i forbindelse med fysisk udfoldelse.
- **Retsformanden** dissentierede og fandt barerne omfattet, fordi de var overtrukket med eller indeholdt chokolade, og henset til barernes form og størrelse.

Afgørelsen fulgte stemmeflertallet. Konsekvensen var, at barerne – netop fordi de faldt uden for chokoladeafgiftslovens kapitel 1 – i stedet blev omfattet af **dækningsafgiften** i chokoladeafgiftslovens § 22, der rammer varer, som ikke i sig selv er afgiftspligtige efter kapitel 1, men som indeholder afgiftspligtige bestanddele.

Østre Landsret tog i **SKM2015.654.ØLR** stilling til to af bartyperne (fuldt chokoladeovertrukne og fuldt yoghurtovertrukne) og opstillede den test, der siden har været styrende:

> *Anvendelsen af ordene "chokolade og chokoladevarer ... af enhver art" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1, viser imidlertid, at lovgivningsmagten har tilsigtet at give bestemmelsen et bredt anvendelsesområde, hvilket yderligere understreges ved bestemmelsen om afgiftspligt for efterligninger og erstatningsvarer i lovens § 1, stk. 1, nr. 10.*
>
> *I overensstemmelse med en naturlig sproglig forståelse af "chokoladevarer" finder landsretten, at bestemmelsen omfatter varer, hvor chokoladen er karaktergivende for produktet, og at der i den forbindelse må lægges vægt på bl.a. den relative mængde af chokolade i varen, hvor fremtrædende chokoladesmagen er, og om varen visuelt fremtræder som værende af chokolade.*
>
> *Der er derimod ikke holdepunkter for en antagelse om, at varens pris, ernæringsindhold og aftagergrupper indgår i afgrænsningen af begrebet "chokoladevarer" i chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1.*

Den fuldt chokoladeovertrukne bar var omfattet; den yoghurtovertrukne faldt uden for. Landsskatteretten har siden anvendt testen i **SKM2018.172.LSR** (sagsnr. 16-0850515) og **SKM2018.202.LSR** (sagsnr. 17-0987459), hvor barer med henholdsvis 2,7 pct. og 13 pct. chokolade fordelt som små stykker ikke blev anset for karaktergivende chokoladevarer og derfor alene blev belagt med dækningsafgift efter § 22.

Parallellen til mineralvandsafgiften er slående og metodisk vigtig: **for begge afgifter afgøres kvalificationen af varens objektive beskaffenhed – ikke af pris, ernæringsprofil eller den aftagergruppe, markedsføringen retter sig mod.** Hvor produktet falder uden for hovedafgiften, opsamles det af en subsidiær afgiftskategori (læskedrik-restkategorien henholdsvis dækningsafgiften).

LOV Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1 · Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgørelse om mineralvandsafgift og chokoladeafgift på proteinbarer og drikkevarer 11.03.2013

§ 7 Afgiftens udløsning ved kontrolbesøg: varer i forretningslokalet efter § 25, stk. 1

Ved siden af vareområdet står en helt objektiv hæftelsesregel. Mineralvandsafgiftslovens § 25, stk. 1 lød:

> *Den, der overdrager, erhverver, tilegner sig eller anvender varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, som skulle være betalt efter denne lov, skal betale afgift af varerne.*

Den mest markante anvendelse er Landsskatterettens afgørelse af 14. august 2012 i sag 12-02406. SKAT fandt ved et uanmeldt kontrolbesøg i en delikatesseforretning **21 upantede dåser mineralvand**. Indehaveren forklarede, at dåserne var købt kontant i en anden butik uden faktura og alene var til eget brug og til personalet, og at de stod adskilt fra det øvrige sortiment bag disken. Landsskatteretten fastholdt afgiftskravet:

> *Det af repræsentanten anførte, om at varerne ikke var udbudt til salg, men var til indehaveren og personalet, ændrer ikke ved dette. Der er herved henset til, at varerne var placeret i forretningslokalet... Varerne er derved omfattet af afgiftspligten.*

Det er altså **placeringen i forretningslokalet kombineret med erhvervelsen til virksomheden/indehaveren**, der udløser kravet — ikke en salgshensigt. Samme mønster ses i 11-03987 om upantede tyske sodavand i en dagligvarebutik.

Hæftelsen er ligeledes uafhængig af, hvem der reelt har begået fejlen i leverandørkæden. I 11-00960 blev en grønthandler afkrævet i alt 1.188,86 kr. i mineralvands-, chokolade- og sukkervareafgift af 876,64 liter sukkerholdig mineralvand, 219,20 liter sukkerfri mineralvand og 6,6 kg chokolade. To leverandører indsendte efterfølgende erklæringer, hvor de påtog sig det fulde juridiske og økonomiske ansvar for de manglende afgifter. Det ændrede intet: Landsskatteretten fastholdt opkrævningen hos detailvirksomheden med henvisning til hæftelsen efter § 25, stk. 1, og dokumentationspligten efter § 12. Tilsvarende blev hæftelsen fastholdt over for en køber, der havde erhvervet varerne fra en **dansk** leverandør, i 11-00741.

Beløbenes størrelse spillede ingen rolle for prøvelsen. I 11-02759 drejede sagen sig om 345 kr., og i **SKM2013.533.BR** (Københavns Byret, BS 41B-5404/2011) nåede en forhøjelse af mineralvandsafgiften på **21 kr.** helt til byretten. Det siger noget om, at afgiftskravet i praksis fungerede som en accessorisk sanktion knyttet til kontrolregimet snarere end som et fiskalt instrument i den enkelte sag.

LOV Lov om afgift af mineralvand m.v. § 12, stk. 3

Lov om afgift af mineralvand m.v. § 25, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift ved fund af upantede varer i forretningslokale	14.08.2012
Landsskatteretten · Manglende mineralvandsafgift på grund af regnskabsmangler i frugt- og grøntforretning	21.05.2012
Landsskatteretten · Skønsmæssig ansættelse af mineralvandsafgift ved fund af upantede varer i butik	21.02.2012
Landsskatteretten · Ansvar for mineralvands- og chokoladeafgift ved uanmeldt kontrol af grønthandler	05.07.2011
Landsskatteretten · Hæftelse for ubetalt mineralvands-, øl- og emballageafgift ved køb fra dansk leverandør	06.06.2011

§ 8 Følgeseddel- og regnskabskravet i § 12 og skønsmæssig ansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2

Dokumentationsreglen i mineralvandsafgiftslovens § 12, stk. 3 var streng og formaliseret:

> *Ved enhver leverance af afgiftspligtige varer til en virksomhed skal leverandøren udstede en følgeseddel. Betales leverancen kontant, skal leverandøren i stedet udstede en kvittering. Køberen skal opbevare følgesedler eller kvitteringer på det forretningssted, hvor salget af de varer, som følgesedlen eller kvitteringen vedrører, finder sted.*

Dokumentationen skulle opbevares i mindst 3 måneder fra udstedelsesdagen, og efter § 12, stk. 5 skulle følgesedler og fakturakopier for **tilstedeværende** afgiftspligtige varer opbevares netop på det forretningssted, hvor varerne befandt sig. Hertil kom regnskabspligten i § 12, stk. 4, der henviste til bogføringsloven og momslovens § 55.

Praksis er konsekvent på tre punkter:

1. Efterfølgende fremlagte fakturaer reparerer ikke manglen. I 11-02759 fremskaffede ejeren fakturaerne samme dag som kontrollen, men fordi kasseregnskabet var mangelfuldt og købene ikke registreret, var der ingen sikkerhed for, at fakturaerne vedrørte de fundne varer. I 10-02971 blev en faktura fra december 2009 tilsidesat ved en kontrol i juni 2010, fordi den var over 6 måneder gammel og formodedes at vedrøre allerede solgte varer, og en senere indsendt faktura blev afvist, fordi den ikke var til stede i butikken under kontrollen. Samme resultat i 10-03504, hvor 574,64 liter sukkerholdig mineralvand, 15,84 liter sukkerfri mineralvand og 48,36 kg chokolade- og sukkervarer blev fundet.

2. Manglende dagligt kasseregnskab tilsidesætter regnskabsgrundlaget. Gennemgående mangler er fravær af daglige kasseafstemninger, uforklarede kassedifferencer og fremlæggelse af blotte Z-bonner. I 10-03504 blev der konstateret en kassedifference på -1.024,50 kr.; i 11-02759 fremstod de daglige afstemninger »konstruerede«. Se tilsvarende **SKM2011.760.LSR** (sagsnr. 11-00506) om et selskab, der ikke havde ført et fyldestgørende regnskab over afgiftspligtige varer.

3. Skøn efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 er den automatiske konsekvens. Landsskatteretten formulerer det stereotypt:

> *Det er med rette, at SKAT har tilsidesat regnskabsgrundlaget og ansat afgiftstilsvaret skønsmæssigt og opkrævet den ikke afregnede afgift hos virksomheden.*

Og tilsvarende i 10-02971:

> *Virksomheden har ikke fremlagt dokumentation, der på tilstrækkelig vis giver grundlag for at ændre SKAT's skønsmæssigt opgjorte afgiftstilsvar.*

Denne skønspraksis lever videre på de tilgrænsende afgifter. Se for chokolade- og sukkervareafgiften 18-0002912, hvor en bland-selv-slikbutik fik forhøjet afgiften med 380.426 kr. på grundlag af et skøn beregnet ud fra angivet salgsmoms og VIES-kontroloplysninger, og 16-0996391. Landsskatteretten har senest i **SKM2022.601.LSR** (sagsnr. 15-1549982) behandlet dokumentationskravene ved en samlet forhøjelse af moms, mineralvandsafgift og emballageafgift — et konkret eksempel på, at krav vedrørende åbne afgiftsperioder fra tiden før ophævelsen fortsat afgøres længe efter 2014.

LOV	Lov om afgift af mineralvand m.v. § 12, stk. 3-5 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	04.11.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms grundet manglende regnskabsføring	21.09.2018
	Landsskatteretten · Manglende mineralvandsafgift på grund af regnskabsmangler i frugt- og grøntforretning	21.05.2012
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af mineralvands- og chokoladeafgift efter kontrolbesøg	04.07.2011
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for betalt mineralvandsafgift ved kontrolbesøg	29.06.2011

§ 9 Svind på færdigvarelager som »udlevering« efter § 6, stk. 1

For registrerede oplagshavere rejste opgørelsesreglen et selvstændigt fortolkningsspørgsmål. Efter mineralvandsafgiftslovens § 6, stk. 1, skulle den afgiftspligtige mængde opgøres »på grundlag af udleveringen fra virksomheden af afgiftspligtige varer i perioden«, og § 7, stk. 1, nr. 4, gav fradrag for varer, der var gået tabt ved indbrud, brand, forlis eller brækage. Loven nævnte derimod ikke svind — modsat øl- og vinafgiftslovens § 9, stk. 1, der udtrykkeligt lagde »svind og lignende« til den udleverede mængde.

Spørgsmålet blev afgjort i **SKM2008.979.LSR** (sagsnr. 06-03464). En oplagshaverregistreret mineralvandsproducent havde bogført ikke-forklarlige optællingsdifferencer på færdigvarelageret, og SKAT efteropkrævede 1.293.811 kr. for 2003-2005. Virksomheden gjorde gældende, at differencerne udgjorde promiller (0,12-0,22 pct.) af den fremstillede mængde, at de i vidt omfang skyldtes maskinelle fejl i pallemærkning ved postmix-tapning, og at manglende omtale af svind i loven måtte fortolkes modsætningsvis.

Landsskatteretten afviste den snævre læsning:

> *Begrebet "udlevering" i mineralvandsafgiftslovens § 6, stk. 1, må derfor anses for at dække mere end blot det, at varerne på helt normalt vis sælges til en aftager, og i denne forbindelse udleveres fra lagret, og således også omfatte en situation som nærværende.*

Argumentationen bygger på en modsætningsslutning fra § 7: når varer tabt ved indbrud mv. først bliver fradragsberettigede i kraft af en udtrykkelig undtagelse, må de ellers have været omfattet af § 6. Retten lagde tillige vægt på, at lagerregnskaber af kontrolhensyn skal vise, hvad der faktisk står på lageret. At øl- og vinafgiftsloven havde en udtrykkelig svindregel, kunne ikke føre til et andet resultat, da den lov gennemfører EU-harmoniserede afgifter og dermed skulle tydeliggøre kravene efter cirkulationsdirektivets artikel 14- . Endelig fandtes der ikke hjemmel til at se bort fra afgiften, blot fordi differencerne var beløbsmæssigt beskedne.

Virksomheden fik dog delvist medhold på fristspørgsmålet: da afgiftsperioden var måneden, og angivelsesfristen var den 15. i den følgende måned, var opkrævningen for januar til og med april 2003 forældet efter den ordinære 3-års-frist, da forslag til afgørelse først blev sendt den 19. maj 2006. Afgørelsen er dermed også et eksempel på, at fristreglerne beskærer selv velbegrundede materielle krav.

LOV `Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1` `Øl- og vinafgiftsloven § 11, stk. 3`

§ 10 Erhvervsmæssig indførsel kontra eget brug — § 10 a og de vejledende mængder

Ved indførsel fra andre EU-lande fulgte afgiften af § 10 a, stk. 1, hvorefter afgiften svares i forbindelse med varemodtagelsen her i landet, og erhvervsdrivende varemodtagere skulle lade sig registrere hos told- og skatteforvaltningen, **inden** varerne blev afsendt fra udlandet. Undtagelsen for privatpersoners indførsel til eget brug blev i praksis håndteret gennem øl- og vinafgiftslovens § 11, stk. 3, og pantemballagen udløste samtidig krav efter emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 1.

Den EU-retlige ramme var oprindelig cirkulationsdirektivet, Rådets direktiv 92/12/EØF, artikel 8 og 9, senere afløst af direktiv 2008/118/EF, artikel 32, der lader medlemsstaterne fastsætte vejledende mængder som bevismæssigt holdepunkt. Praksis anvendte følgende vejledende mængder:

Varetype	Vejledende mængde

Øl	110 liter
Bordvin	90 liter
Hedvin	20 liter
Spiritus	10 liter

For **mineralvand fandtes ingen selvstændig vejledende mængde**; Landsskatteretten tog udgangspunkt i grænsen for øl og vurderede den samlede indførsel. Det fremgår klart af 10-00671, hvor en klager blev standset ved grænsen med 1.752 dåser øl (578,16 liter) og 1.368 dåser mineralvand (451,44 liter). Retten henviste samlet til mineralvandsafgiftslovens § 1, stk. 1, og § 10 a, stk. 1, til øl- og vinafgiftslovens §§ 1, 3 og 4 og til emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 1, og fandt, at kvantummet lå væsentligt over, hvad der med rimelighed kan forventes anvendt i en normal husholdning.

Bevisbyrdefordelingen er fast: **overskrides den vejledende mængde væsentligt, påhviler det indføreren at sandsynliggøre, at varerne er til eget brug.** Forklaringer om forestående fester er gennemgående ikke tilstrækkelige uden objektiv dokumentation:

Sag	Indførte mængder	Forklaring	Resultat
12-0196223	784 l øl, 118 l mineralvand	To 50-års fødselsdage udskudt pga. operation samt fest for sønnens skolekammerater	Stadfæstet; kontrakt om musik og sygejournal utilstrækkelig
12-0191380	712,80 l øl, 411,84 l sodavand, 257,40 l cider, 30 l vin, 6 l spiritus	Familiefester og barnedåb for to familier	Stadfæstet trods invitationer, lejekontrakt og billeder
12-00178	1.021,68 l øl + 475,20 l mineralvand (aug. 2011) og 673,20 l øl + 356,40 l mineralvand (okt. 2011)	Fødselsdagsfest og julefrokoster	Stadfæstet; gentagne kontroller indgik i vurderingen
13-2270808	1.972 l øl, 689 l mineralvand, 59,4 l cider, 54 l vin	Havefest, guldbryllup, 40-års fødselsdag	Stadfæstet; klager havde tidligere modtaget indskærpelse
14-0643075	304 l øl, 680 l sodavand	–	Anset erhvervsmæssig og afgiftspligtig
14-1203010	Store mængder øl, vin og mineralvand	–	Ikke anset for eget brug

To forsvarsargumenter afvises konsekvent. **Medejerskab**: at en del af lasten angiveligt tilhørte medpassagerer, ændrede intet, når den samlede mængde stadig oversteg de vejledende grænser væsentligt – se 12-0196223, 12-0191380 og 13-2270808. **Efterrationaliserede festforklaringer**: i 13-537320 fandt SKAT notater med navne, telefonnumre og konkrete bestillinger i klagerens pengepung, og døtrenes fødselsdage lå i januar og september – ikke i juni. I 14-5117444 blev forklaringen om et fælles indkøb med kæresten afvist, fordi klageren ved kontrollen havde oplyst selv at have købt alle varerne og kun fremviste én kvittering. Se også **SKM2015.106.BR** (Retten i Holstebro, BS 3-168/2014), hvor byretten tog stilling til opkrævning af punktafgifter på en indført mængde drikkevarer.

Bemærk endelig, at også 11-02996 følger samme skabelon, og at problemstillingen fortsat er levende: i 21-0104552 blev omfattende køb af øl i Tyskland så sent som i 2025 anset for uregistreret virksomhed med pligt til at betale erhvervelsesmoms.

LOV Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 1 | Lov om afgift af mineralvand m.v. § 10a, stk. 1 | Øl- og vinafgiftsloven § 11, stk. 3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Omfattende køb af øl i Tyskland anset for uregistreret virksomhed med pligt til at betale erhvervelsesmoms 23.06.2025

Landsskatteretten · Indførsel af 641 liter øl anset for ikke at være til eget brug 07.10.2016

Landsskatteretten · Opkrævning af øl-, vinafgift og mineralvandsafgift - Indførsel af store mængder drikkevarer ikke anset for 'eget brug' 05.08.2016

Landsskatteretten · Indførsel af 304 liter øl og 680 liter sodavand fra Tyskland ansået for erhvervsmæssig og afgiftspligtig 22.12.2015

Landsskatteretten · Afgiftspligt ved indførsel af 720 liter øl fra Tyskland - spørgsmål om eget brug 18.12.2013

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgiftsopkrævning for store mængder indførte drikkevarer 04.12.2013

Landsskatteretten · Opkrævning af øl- og mineralvandsafgift - Eget forbrug 20.11.2012

Landsskatteretten · Afgørelse om opkrævning af øl-, mineralvands- og spiritusafgift - Indførsel af varer ikke anset for at være til eget brug 22.10.2012

Landsskatteretten · Afgørelse om opkrævning af øl-, mineralvands- og spiritusafgift ved indførsel fra Tyskland 12.06.2012

Landsskatteretten · Afgørelse om øl- og mineralvandsafgift ved indførsel af større mængde øl 27.09.2011

Landsskatteretten · Afkrævning af øl- og mineralvandsafgift ved indførsel fra Tyskland 17.08.2010

§ 11 Systematisk grænsehandel: uregistreret virksomhed, skøn på tværs af afgiftslove og strafansvar

Hvor indførslen ikke er en enkeltstående begivenhed, men et mønster, skifter sagerne karakter fra grænsekontrol til virksomhedskontrol. Den klassiske afgørelse er 09-03086, hvor SKAT og politiet ved en kontrolaktion fandt et stort lager af tyske øl, sodavand og cider uden danske pantmærker på klagerens bopæl. Klageren erkendte at have indkøbt varerne i Tyskland og videresolgt dem fra adressen gennem tre år. Uden regnskab for den uregistrerede virksomhed foretog SKAT en skønsmæssig ansættelse for 2006-2008 på grundlag af fundne kvitteringer og klagerens egne forklaringer om antallet af ture:

År	Sodavand (kasser)	Øl (kasser)	Somersby (kasser)	Ture
2006	900	900	0	12
2007	900	900	0	12
2008	675	775	225	10

Det samlede krav udgjorde 17.477 kr. i mineralvandsafgift og 53.773 kr. i øl- og vinafgift. Landsskatteretten stadfæstede: afgiften forfaldt ved modtagelsen i Danmark efter mineralvandsafgiftslovens § 10 a, stk. 1, regnskabskravene var ikke opfyldt, og skønnet — der allerede tog højde for et vist privatforbrug — var velbegrundet. Påstanden om, at en tredjedel var til eget brug, blev afvist som udokumenteret.

Samme metode ses i 03-02836, hvor salg af dåseøl og vin fra en container uden registrering førte til et samlet krav på 328.458 kr. fordelt på ølafgift, vinafgift, emballageafgift og moms, fastsat skønsmæssigt på grundlag af en medhjælpers detaljerede politiforklaring. Karakteristisk for denne sagstype er, at kravet **kumuleres på tværs af afgiftssubjekter** — punktafgift på drikkevaren, emballageafgift på beholderen og moms (herunder erhvervelsesmoms) på transaktionen. Se tilsvarende 21-0104552.

Den strafferetlige side blev håndhævet parallelt. I **SKM2010.756.VLR** (8. afdeling, S-1243-10) blev der efter to ransagninger rejst tiltale bl.a. efter den dagældende mineralvandsafgiftslovs § 21 i forbindelse med import, pant, emballager og videresalg af ufortoldede varer. I **SKM2015.6.ØLR** (4. afdeling, S-354-14) var to tiltalte i forening tiltalt for at have indført 1.446 dåser øl og 1.350 dåser mineralvand i pantpligtig emballage bestemt til videresalg.

Mest instruktiv er **SKM2014.651.ØLR** (21. afdeling, S-3854-13). En kioskindehaver var tiltalt dels for at have markedsført 28 stk. engangsemballage med falske pantmærker, dels for i strid med § 12, stk. 3 og 4, ikke at have opbevaret følgesedler eller kvitteringer for 25,94 liter mineralvand af mærkerne Coca Cola, Coca Cola Zero og Fanta Orange og ikke at kunne fremvise et forskriftsmæssigt regnskab. Byretten idømte en bøde på 10.000 kr., og landsretten stadfæstede — også for så vidt angår mineralvandsafgiften, selv om loven var ophævet inden domsforhandlingen. Landsrettens begrundelse er central for alle verserende krav fra tiden før 2014:

> *Det fremgår af bemærkningerne til loven, hvorved mineralvandsafgiftsloven blev ophævet, at ophævelsen skete med henblik på at mindske grænsehandlen og omfanget af illegal handel som led i en række initiativer, der skulle forbedre rammerne for vækst og beskæftigelse i Danmark. Der er derfor ikke ved ophævelsen sket nogen omvurdering af strafværdigheden af overtrædelser begået før lovens ophævelse, og sådanne overtrædelser må derfor fortsat bedømmes efter den straffelovgivning, som var gældende på gerningstidspunktet, jf. straffelovens § 3, stk. 1, 2. pkt.*

Landsretten tilsidesatte samtidig tiltaltes forklaring om, at de pantmærkede sodavand var overtaget fra den forrige ejer, som »helt usandsynlig« — henset til tidsforløbet fra overtagelsen i juli 2011 til kontrollen den 29. februar 2012 sammenholdt med et dagligt salg på 5-10 sodavand.

LOV Lov om afgift af mineralvand m.v. § 10a, stk. 1 · Lov om afgift af mineralvand m.v. § 12, stk. 3, 4 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Straffeloven § 3, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Omfattende køb af øl i Tyskland anset for uregistreret virksomhed med pligt til at betale erhvervelsesmoms — 23.06.2025
- **Landsskatteretten** · Skønsmæssig ansættelse af afgifter og moms ved uregistreret salg af øl og vin — 21.12.2010
- **Landsskatteretten** · Afgiftskrav for øl og sodavand indført fra Tyskland til videresalg — 25.03.2010

§ 12 Nedsættelsen 1. juli 2013 og ophævelsen 1. januar 2014

Afviklingen skete i to trin ved lov nr. 789 af 28. juni 2013 om ophævelse af lov om afgift af mineralvand m.v. og om ændring af øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love.

Trin 1 — halvering pr. 1. juli 2013. Lovens § 1 nedsatte satserne i mineralvandsafgiftslovens § 2, stk. 1:

Varetype	Sats før 1. juli 2013	Sats fra 1. juli 2013
Sodavand m.v. med over 0,5 g tilsat sukker pr. 100 ml	182 øre/l	82 øre/l
Sodavand m.v. med højst 0,5 g tilsat sukker pr. 100 ml	66 øre/l	30 øre/l

Nedsættelsen fik virkning for varer, der fra den 1. juli 2013 blev udleveret til forbrug fra registrerede virksomheder, angivet til fortoldning eller importeret, jf. lovens § 8, stk. 4.

Trin 2 – fuld ophævelse pr. 1. januar 2014. Lovens § 7 er kortfattet:

> *Lov om afgift af mineralvand m.v., jf. lovbekendtgørelse nr. 419 af 7. maj 2012, ophæves.*

Efter § 8, stk. 2 trådte § 7 i kraft den 1. januar 2014, og efter § 8, stk. 7, havde ophævelsen virkning for mineralvand m.v., der fra den 1. januar 2014 udleveres til forbrug fra registrerede virksomheder, angives til fortoldning eller importeres.

Overgangsordningen. § 9 indeholdt en dobbelt lagergodtgørelsesordning. Virksomheder med et lager afgiftsberigtiget til den højere sats pr. 1. juli 2013 kunne få godtgjort **afgiftsdifferencen** for uåbnede beholdere (stk. 1), og virksomheder med et lager af afgiftsberigtiget mineralvand pr. 1. januar 2014 kunne få godtgjort **hele afgiften** for uåbnede beholdere (stk. 3). Godtgørelse blev kun ydet for varer bestemt til afsætning og kun, hvis beløbet oversteg 500 kr. (stk. 4), og det var en betingelse, at virksomheden havde overholdt regnskabsbestemmelserne i mineralvandsafgiftslovens § 12 (stk. 5). Anmodning med specificeret lageropgørelse skulle være told- og skatteforvaltningen i hænde senest den 10. juli 2013 henholdsvis den 14. januar 2014 (stk. 7).

Baggrunden er gengivet i Østre Landsrets præmisser i **SKM2014.651.ØLR**: ophævelsen skete »med henblik på at mindske grænsehandlen og omfanget af illegal handel som led i en række initiativer, der skulle forbedre rammerne for vækst og beskæftigelse i Danmark«. Samme lov afskaffede den vægtbaserede emballageafgift – en afskaffelse, der efterfølgende blev fremrykket ved lov nr. 93 af 29. januar 2014.

Hvad ophævelsen ikke rørte ved. Den **volumenbaserede** emballageafgift på beholdere til bl.a. mineralvand og limonade består, jf. emballageafgiftsloven og reglerne om varemodtagelse i § 7 a. Det er derfor stadig relevant at kvalificere en drikkevare korrekt – blot nu efter emballageafgiftslovens eget vareområde og ikke efter mineralvandsafgiftsloven. Tilsvarende har Landsskatteretten fortsat behandlet mineralvandsafgiftskrav for åbne perioder længe efter 2014, jf. **SKM2022.601.LSR** (sagsnr. 15-1549982).

LOV Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 1 Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1 Lov om afgift af mineralvand m.v. § 12

§ 13 Sammenfatning: to spor, to bevisbyrder

Praksis om mineralvandsafgiftens vareområde falder i to spor, der bevæger sig i modsat retning, og som det er værd at holde adskilt.

Det materielle spor er indholdsbaseret og relativt tilbageholdende over for myndighederne. Afgiftspligten efter § 1, stk. 1, nr. 1 blev afgjort af, hvad produktet faktisk indeholdt – vand, smag og/eller sødestoffer på den ene side, mælkebaserede proteindrikke på den anden. Varebetegnelse, pris, ernæringsprofil og aftagergruppe var uden betydning, jf. 12-0189017 og **SKM2015.654.ØLR**. Hvor lovens ordlyd ikke gav en klar beskrivelse af vareområdet, og hvor myndighederne ikke havde offentliggjort retningslinjer, kunne afgiften kun kræves fremadrettet. Havde myndighederne derimod publiceret en fortolkning – som i **SKM2009.216.LSR** med saftbekendtgørelsens nektarkategorier – kunne den afgiftspligtige ikke støtte ret på uklarheden.

Det processuelle spor er derimod strengt objektivt. Afgiftspligten blev udløst af varernes fysiske tilstedeværelse i forretningslokalet, uanset salgshensigt (12-02406); hæftelsen efter § 25, stk. 1 kunne ikke overføres til leverandøren ved erklæring (11-00960); efterfølgende fremlagte fakturaer reparerede ikke en

manglende følgeseddel på kontroltidspunktet (10-02971, 11-02759); og bevisbyrden for privat brug ved indførsel over de vejledende mængder påhvilede indføreren (10-00671, 12-0196223, 13-2270808).

Den kombination — en materielt uklar hjemmel håndhævet med et meget formaliseret kontrolapparat — er formentlig en del af forklaringen på, at afgiften blev afviklet. Men praksis er ikke uden aktuel værdi. Afgrænsningsteknikken i 12-0189017 og i **SKM2015.654.ØLR** anvendes fortsat på chokoladeafgiftens sondring mellem karaktergivende chokoladevarer og dækningsafgiftspligtige varer efter chokoladeafgiftsloven § 22, og skøns- og dokumentationspraksis efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 er uændret på de tilbageværende punktafgifter, jf. 18-0002912 og 16-0996391. Endelig fastslår **SKM2014.651.ØLR**, at ophævelsen ikke indebar nogen omvurdering af strafværdigheden, hvorfor forhold begået før den 1. januar 2014 fortsat bedømmes efter den dagældende lov. For de tilstødende områder henvises til moms-fortolkning, skatteret-genoptagelse og skm-offentliggoerelse-afgoerelser.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1 · Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1, stk. 1 · Lov om afgift af mineralvand m.v. § 25, stk. 1 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	04.11.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms grundet manglende regnskabsføring	21.09.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgiftsopkrævning for store mængder indførte drikkevarer	04.12.2013
Landsskatteretten · Afgørelse om mineralvandsafgift og chokoladeafgift på proteinbarer og drikkevarer	11.03.2013
Landsskatteretten · Opkrævning af øl- og mineralvandsafgift - Eget forbrug	20.11.2012
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift ved fund af upantede varer i forretningslokale	14.08.2012
Landsskatteretten · Manglende mineralvandsafgift på grund af regnskabsmangler i frugt- og grøntforretning	21.05.2012
Landsskatteretten · Ansvar for mineralvands- og chokoladeafgift ved uanmeldt kontrol af grønthandler	05.07.2011
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for betalt mineralvandsafgift ved kontrolbesøg	29.06.2011
Landsskatteretten · Afkrævning af øl- og mineralvandsafgift ved indførsel fra Tyskland	17.08.2010

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Chokoladeafgiftsloven § 22	stk. 1	Lov om afgift af mineralvand m.v. § 1	stk. 1
Lov om afgift af mineralvand m.v. § 10a	stk. 1	Lov om afgift af mineralvand m.v. § 12	stk. 3
Lov om afgift af mineralvand m.v. § 25	stk. 1	Opkrævningsloven § 5	stk. 2

MATERIALE Citerede afgørelser

23 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 23

23.06.2025	Omfattende køb af øl i Tyskland anset for uregistreret virksomhed med pligt til at betale erhvervelsesmoms	21-0104552
04.11.2019	Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	18-0002912
21.09.2018	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig ansættelse af chokoladeafgift og moms grundet manglende regnskabsføring	16-0996391
07.10.2016	Indførsel af 641 liter øl anset for ikke at være til eget brug	14-5117444
05.08.2016	Opkrævning af øl-, vinafgift og mineralvandsafgift - Indførsel af store mængder drikkevarer ikke anset for 'eget brug'	14-1203010
22.12.2015	Indførsel af 304 liter øl og 680 liter sodavand fra Tyskland ansået for erhvervsmæssig og afgiftspligtig	14-0643075
18.12.2013	Afgiftspligt ved indførsel af 720 liter øl fra Tyskland - spørgsmål om eget brug	13-537320
04.12.2013	Landsskatteretten stadfæster afgiftsopkrævning for store mængder indførte drikkevarer	13-2270808
11.03.2013	Afgørelse om mineralvandsafgift og chokoladeafgift på proteinbarer og drikkevarer	12-0189017
20.11.2012	Opkrævning af øl- og mineralvandsafgift - Eget forbrug	12-0196223
22.10.2012	Afgørelse om opkrævning af øl-, mineralvands- og spiritusafgift - Indførsel af varer ikke anset for at være til eget brug	12-0191380
14.08.2012	Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift ved fund af upantede varer i forretningslokale	12-02406
12.06.2012	Afgørelse om opkrævning af øl-, mineralvands- og spiritusafgift ved indførsel fra Tyskland	12-00178
21.05.2012	Manglende mineralvandsafgift på grund af regnskabsmangler i frugt- og grøntforretning	11-02759
21.02.2012	Skønsmæssig ansættelse af mineralvandsafgift ved fund af upantede varer i butik	11-03987
27.09.2011	Afgørelse om øl- og mineralvandsafgift ved indførsel af større mængde øl	11-02996
05.07.2011	Ansvar for mineralvands- og chokoladeafgift ved uanmeldt kontrol af grønthandler	11-00960
04.07.2011	Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af mineralvands- og chokoladeafgift efter kontrolbesøg	10-03504
29.06.2011	Manglende dokumentation for betalt mineralvandsafgift ved kontrolbesøg	10-02971
06.06.2011	Hæftelse for ubetalt mineralvands-, øl- og emballageafgift ved køb fra dansk leverandør	11-00741
21.12.2010	Skønsmæssig ansættelse af afgifter og moms ved uregistreret salg af øl og vin	03-02836
17.08.2010	Afkrævning af øl- og mineralvandsafgift ved indførsel fra Tyskland	10-00671
25.03.2010	Afgiftskrav for øl og sodavand indført fra Tyskland til videresalg	09-03086

12 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over moms — fortolkning og fradragsret

Fradragsret, leveringssted og pro rata-opgørelse i Landsskatterettens og Skatterådets praksis

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 57 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Praksisoversigten samler Landsskatterettens og Skatterådets fortolkning af momslovens kerneparagraffer om fradragsret (§§ 37-38), afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed (§ 3), momsfritagelser (§ 13) og leveringssted for ydelser (§§ 16 og 21 c). Praksis fortolkes gennemgående direktivkonformt i lyset af momssystemdirektivet (2006/112/EF) og EU-Domstolens domme (Cibo, AB SKF, FCE Bank, Morgan Stanley, Larentia + Minerva og Halifax). Gennemgående mønstre er, at fuld fradragsret efter § 37 forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indkøbet og en udgående momspligtig leverance, at bevisbyrden for tilknytningen altid påhviler den momspligtige, og at blandet anvendelse udløser en forholdsmæssig (pro rata) eller skønsmæssig begrænsning efter § 38. Da hovedvægten ligger på substantiel fortolkning, behandles bindende svar om moms som selvstændigt tema i praksisoversigten om bindende svar fra Skatterådet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fuld fradragsret efter momslovens § 37 forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indkøbet og en eller flere udgående momspligtige leverancer; mangler denne tilknytning, kan udgiften kun fradrages, hvis den indgår som generalomkostning i hele den momspligtige økonomiske virksomhed (AB SKF, C-29/08).

02 Bevisbyrden for tilknytningen og for, at en momspligtig leverance faktisk er præsteret, påhviler altid den afgiftspligtige, og bevisbyrden skærpes ved mangelfulde fakturaer, interesseforbundne parter eller modstridende forklaringer.

03 Et holdingselskab driver kun selvstændig økonomisk virksomhed, hvis det reelt griber ind i datterselskabernes administration mod vederlag; udstedte fakturaer og indgåede aftaler er ikke i sig selv tilstrækkeligt bevis for reel levering.

04 Salg af kapitalandele er en momsfritaget transaktion efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e, og omkostninger med direkte og umiddelbar tilknytning til salget kan derfor ikke fradrages som generalomkostninger.

05 Ved blandet momspligtig og momsfri anvendelse opgøres fradraget pro rata efter § 38, stk. 1, på grundlag af den faktiske omsætningsfordeling, og samtlige transaktioner — herunder tredjemandsudlejning og systematisk handel med fast ejendom — indgår i beregningen.

06 Enkeltstående (bi)transaktioner vedrørende fast ejendom og passiv kapitalanbringelse, herunder renter fra enkeltstående udlån mellem koncernselskaber, holdes derimod ude af pro rata-brøken efter § 38, stk. 1.

07 Anvendes indkøb også til virksomheden uvedkommende (ikke-økonomiske) formål, opgøres fradraget skønsmæssigt efter § 38, stk. 2 — medmindre den tilskudsfinansierede aktivitet udgør én integreret økonomisk aktivitet.

08 Leveringsstedet for ydelser til afgiftspligtige personer (B2B) bestemmes efter hovedreglen i § 16, stk. 1, dvs. dér, hvor modtageren har etableret sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvortil ydelsen leveres.

09 Et momsmæssigt fast forretningssted forudsætter en varig samvirken af de menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for at præstere eller aftage ydelsen; et rent repræsentationskontor uden egne ressourcer er ikke et fast forretningssted (FCE Bank, C-210/04).

10 Elektronisk leverede ydelser har deres egen leveringsstedsregel i § 21 c med forrang for andre særregler, og leveringsstedet ved salg til ikke-afgiftspligtige (B2C) er kundens hjemland.

11 Kunstige gennemfaktureringer, der alene tilsigter at opnå et momsfradrag, tilsidesættes som misbrug efter Halifax-doktrinen (C-255/02), men en almindelig omkostningsbesparende selskabsstruktur udgør ikke i sig selv misbrug.

§ 1 Retsgrundlaget og det EU-retlige fortolkningsprincip

Momsloven bygger på og skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet (direktiv 2006/112/EF). Både Landsskatteretten og Skatterådet lægger derfor gennemgående EU-Domstolens praksis til grund, når momslovens fradrags-, økonomi- og leveringsstedsbegreber skal udfyldes.

De bærende bestemmelser er:

- Momsloven § 3, stk. 1: afgiftspligtige personer er dem, der driver **selvstændig økonomisk virksomhed** — modstykket til direktivets artikel 9.
- Momsloven § 4: afgift af levering af varer og ydelser **mod vederlag**.
- Momsloven § 13: momsfritagelserne, herunder finansielle transaktioner i nr. 11.
- Momsloven § 37: fuld fradragsret for indkøb, der **udelukkende anvendes** til momspligtige leverancer.
- Momsloven § 38: delvis fradragsret ved blandet anvendelse (stk. 1 – pro rata) og ved anvendelse til virksomheden uvedkommende formål (stk. 2 – skøn).
- Momsloven § 16, stk. 1 og § 21 c: leveringsstedet for henholdsvis ydelser efter hovedreglen og elektronisk leverede ydelser.

Den grundlæggende systematik er, at fradragsretten er et middel til at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, der skyldes i forbindelse med al økonomisk virksomhed, og at fradragsretten dermed principielt er knyttet til og forudsætter momspligtige udgående transaktioner. Uden økonomisk virksomhed er der ingen fradragsret — det er den røde tråd i praksis om holdingselskaber, tilskudsfinansierede aktiviteter og passiv kapitalanbringelse, som gennemgås nedenfor.

LOV Momsloven § 3, stk. 1 · Momsloven § 4 · Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 21c · Momsloven § 37 · Momsloven § 38

§ 2 Fuld fradragsret efter § 37 kræver direkte og umiddelbar tilknytning — og den momspligtige bærer bevisbyrden

Efter momslovens § 37, stk. 1 er der fuld fradragsret for moms af indkøb, der **udelukkende** anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer. Praksis følger EU-Domstolens dom i **C-29/08, AB SKF**: fradragsret forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem det konkrete indkøb og en eller flere udgående momspligtige transaktioner. Foreligger en sådan direkte tilknytning ikke, kan udgiften alligevel fradrages, hvis den indgår i virksomhedens **generalomkostninger** og dermed har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den momspligtige økonomiske virksomhed. Landsskatteretten gengiver princippet ordret i 17_0989805:

> *Dom C-29/08 (AB SKF) – fradragsret forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en indgående transaktion og en eller flere udgående afgiftspligtige transaktioner. Hvis en sådan tilknytning ikke findes, kan omkostninger, der indgår i generalomkostningerne og har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige økonomiske virksomhed, give ret til fradrag.*

Bevisbyrden for tilknytningen — og for, at der overhovedet er sket en momspligtig levering — påhviler altid den momspligtige. I 17_0098699 nægtede Landsskatteretten et holdingselskab fradrag for 675.000 kr. i købsmoms af management- og konsulentydelser, fordi selskabet ikke kunne godtgøre, at ydelserne faktisk var leveret:

> *Det er den afgiftspligtige, der har bevisbyrden, og bevisbyrden skærpes, når der foreligger omstændigheder, der kan tale imod en leverance.*

Retten lagde vægt på, at fakturaerne var mangelfulde, at parterne var interesseforbundne, at der ikke forelå objektiv dokumentation (rapportering, mødereferater, tidsregistrering), og at selskabet havde afgivet modstridende forklaringer. EU-retligt bekræfter direktivets artikel 168 og artikel 178, at fradragsretten er betinget af, at ydelsen er modtaget, og at der foreligger en formelt korrekt faktura.

LOV Momsloven § 37, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for generalomkostninger grundet manglende økonomisk aktivitet	30.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs skønsmæssige fastsættelse af fradragsprocent for moms af fællesomkostninger	31.01.2024
Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	24.01.2023

§ 3 Holdingselskaber: økonomisk virksomhed forudsætter reel indgriben mod vederlag

Et holdingselskabs blotte erhvervelse og besiddelse af kapitalandele er ikke i sig selv økonomisk virksomhed og giver derfor ikke fradragsret. Holdingselskabet driver kun momspligtig økonomisk virksomhed, hvis det **reelt griber ind** i datterselskabernes administration mod vederlag, jf. EU-Domstolens praksis (bl.a. **C-16/00, Cibo**, og **C-320/17, Marle Participations**). Marle-dommen er i vores praksisdatabase indekseret som C-320/17, og apportindskud af fast ejendom mv. behandles i C-98/21, W GmbH.

Skatterådet fastslår i SKM2022.321.SR, at det ikke er nok blot at ville fakturere; indgriben skal føre til faktisk levering og fakturering af momspligtige ydelser:

> *Holdingselskabet skal på foranledning af sin indgriben levere og fakturere momspligtige [ydelser].*

Landsskatteretten anlægger samme linje i en række afgørelser. Fradrag nægtes, når der ikke er dokumenteret reel og løbende momspligtig aktivitet over for datterselskaberne:

Afgørelse	Situation	Resultat
17_0098699	Managementydelser uden objektiv dokumentation for levering	Fradrag nægtet
18_0022870	Transaktionsomkostninger – krav om dokumentation for reel indgriben	Fradrag nægtet
19_0109212	Rådgivning ved opkøb uden direkte managementaftale	Fradrag nægtet
12_0239364	Manglende løbende momspligtig aktivitet	Begrænset fradrag
23_0082155	Ren holdingaktivitet	Fradrag nægtet

Skatterådet har tilsvarende anset et holdingselskabs besiddelse af grunde som **passiv investering** uden fradragsret, jf. SKM2014.72.SR. Selv hvor holdingselskabet leverer administrationsydelser til nogle datterselskaber, kan der efter 09_01219 og 15_0215247 alene indrømmes delvist fradrag, fordi selskabet også varetager rene ejerbeføjelser uden for momslovens område. Grænserne for momsgruppedannelse – herunder kravet om finansiel tilknytning – er belyst i C-141/20 (med henvisning til Larentia + Minerva, C-108/14).

LOV `Momsloven § 3, stk. 1` `Momsloven § 37, stk. 1` `Momsloven § 38, stk. 2`

PRAKSIS

- **EU-Domstolen** · Momsgrupper og kravet om finansiel tilknytning: Udpegning af det beherskende selskab og stemmerettigheders betydning — 01.12.2022
- **EU-Domstolen** · Fradragsret for moms i holdingselskaber ved apportindskud til datterselskaber — 08.09.2022
- **EU-Domstolen** · Momsfradrag for holdingselskaber: Udlejning af fast ejendom som økonomisk virksomhed og indgriben i datterselskabers administration — 05.07.2018
- **Landsskatteretten** · Holdingselskabs momsfradrag for transaktionsomkostninger: Krav om dokumentation af reel indgriben i datterselskabs administration — 11.09.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Momsfradrag nægtet for holdingaktivitet – manglende økonomisk virksomhed — 17.12.2024
- **Landsskatteretten** · Nægtet momsfradrag for rådgivningsudgifter ved opkøb af selskab uden direkte managementaftale — 07.11.2024
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Fradrag for købsmoms for holdingselskab ved levering af ydelser til datterselskab — 10.01.2024

	Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	24.01.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på fuld momsfradragsret for holdingselskab	13.11.2020
	Landsskatteretten · Holdingselskabs momsfradrag begrænset pga. manglende løbende momspligtig aktivitet	27.11.2018
	Landsskatteretten · Ændring af momsfradrag for holdingselskab med rådgivningsaktivitet	25.03.2011
	Skatterådet · Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	21.06.2022
	Skatterådet · Holdingselskabs grunde betragtes som passiv investering uden momsfradrag	23.01.2014

§ 4 Salg af kapitalandele er momsfritaget – omkostninger til salget kan ikke fradrages som generalomkostninger

Salg af aktier og andre kapitalandele er en momsfritaget finansiel transaktion efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e. Efter EU-Domstolens dom i **C-29/08, AB SKF** kan rådgiver- og transaktionsomkostninger, der har en **direkte og umiddelbar tilknytning til selve det momsfritagne salg**, ikke fradrages – heller ikke som generalomkostninger – fordi omkostningerne da knytter sig til en fritaget udgående transaktion og ikke til den momspligtige virksomhed som helhed.

Skatterådet anvender AB SKF-doktrinen direkte i SKM2022.321.SR, hvor fradrag for udgifter ved salg af kapitalandele blev nægtet. Landsskatteretten når samme resultat i 14_2687806, hvor rådgiverudgifter ved salg af datterselskabsaktier ikke kunne fradrages, og i 20_0085354, hvor et holdingselskab blev nægtet fradrag ved salg af aktier, fordi der ikke var godtgjort økonomisk virksomhed. Modsat kan udgifter til et **opgivet** projekt efter omstændighederne bevare fradragsretten, hvis den oprindelige hensigt var momspligtig virksomhed, jf. C-42/19, Sonaecom.

Hvor et selskab konstruerer en fællesregistrering eller mellemled alene for at omdanne et momsfrit kapitalandelssalg til fradragsberettigede omkostninger, kan arrangementet tilsidesættes som misbrug, jf. SKM2022.301.SR om salg af kapitalandele i projektselskaber (se nærmere afsnittet om misbrug nedenfor).

LOV	Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Momsfradragsret for et blandet holdingselskab ved opgivne projekter og faktisk anvendelse af kapital	12.11.2020
	Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for holdingselskab ved salg af aktier i datterselskab pga. manglende bevis for økonomisk virksomhed	12.11.2025
	Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag for rådgiverudgifter ved salg af aktier i et datterselskab	31.03.2021
	Skatterådet · Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	21.06.2022
	Skatterådet · Fællesregistrering Misbrug ved salg af kapitalandele i projektselskaber	09.06.2022

§ 5 Blandet anvendelse: pro rata efter § 38, stk. 1, på grundlag af den faktiske omsætning

Anvendes et indkøb både til momspligtige og til momsfritagne (§ 13-)aktiviteter, opgøres fradraget forholdsmæssigt (pro rata) efter momslovens § 38, stk. 1. Fradraget udgør den del af momsen, der svarer til den momspligtige omsætnings andel af den samlede omsætning. Af forarbejderne til bestemmelsen (Lovforslag nr.

124 af 8. december 1993) fremgår, at reglerne viderefører den tidligere bekendtgørelse om delvis fradragsret, og at fradraget opgøres på grundlag af **hele virksomhedens omsætning**.

Det centrale princip er, at **samtlige transaktioner** som udgangspunkt indgår i pro rata-brøken. Landsskatteretten fastslog i 17_0989383, at også lejeindtægter fra **tredjemandsudlejning** (udlejning af en ridehal til tredjemand) skal medregnes:

> *Landsskatteretten er enig med SKAT ... i, at samtlige transaktioner skal indgå i beregningen af pro rata-satsen. Dette fremgår eksplicit af momssystemdirektivet 2006/112. Beløbet på 190.000 kr. vedrørende leje af ridehal til tredjemand ... skal således medregnes i opgørelsen af pro rata-satsen.*

Tilsvarende indgår **systematisk handel med fast ejendom** i pro rata-brøken. I 23_0086807 blev omsætning fra handel med fast ejendom medregnet ved opgørelsen af den delvise fradragsret. Dette hænger sammen med undtagelserne i § 38, stk. 1: der ses bort fra omsætning fra investeringsgoder, fra **bitransaktioner** vedrørende fast ejendom og fra passiv kapitalanbringelse. Forarbejderne præciserer sondringen:

> *Ved »bitransaktioner« forstås transaktioner af helt underordnet betydning eller transaktioner, der er direkte afledt af virksomhedens afgiftspligtige aktiviteter. Bitransaktioner omfatter således enkeltstående salg af fast ejendom.*

Modsætningsvis udgør **ejendomshandlervirksomhed** — systematisk køb og salg af fast ejendom — ikke en bitransaktion og indgår derfor fuldt ud i omsætningsfordelingen. Praksis om blandet anvendelse ses bl.a. i 07_00561 (administrationsomkostninger ved blandet udlejning), 12_0192218 (opgørelse for loge) og 15_0892783 (fællesomkostninger). Passiv kapitalanbringelse — herunder renter fra enkeltstående udlån mellem koncernselskaber — holdes derimod ude af brøken, jf. SKM2026.27.LSR (info.skat.dk), hvor renteindtægter fra udlån til datterselskaber ikke reducerede fradragsretten for fællesomkostninger.

LOV	Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 38, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Moms – Delvis fradragsret – Pro rata-sats – Ekstraordinær genoptagelse – Handel med fast ejendom	23.12.2024
	Landsskatteretten · Momsfradrag ved blandet momspligtig og momsfri aktivitet: Beregning af pro rata-sats	07.03.2023
	Landsskatteretten · Momsfradrag for fællesomkostninger i virksomhed med både momspligtig og momsfritaget aktivitet	12.02.2019
	Landsskatteretten · Delvis momsfradrag for opførelse af kælderlokaler og rampe i landbrugsejendom	11.12.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af momsfradragsret for loge - Momslovens § 38	08.11.2013
	Landsskatteretten · Momsfradrag for administrationsomkostninger ved blandet udlejning	15.10.2009

§ 6 Ikke-økonomisk virksomhed og tilskud: skøn efter § 38, stk. 2 — eller én integreret aktivitet

Anvendes indkøb også til formål, der er **virksomheden uvedkommende** (dvs. ikke-økonomisk aktivitet, typisk tilskudsfinansierede projekter uden konkret modydelse), kan der efter momslovens § 38, stk. 2 alene fradrages den del af momsen, der **skønsmæssigt** svarer til den fradragsberettigede brug. Grænsen mellem § 38, stk. 1 (momsfri men økonomisk aktivitet) og § 38, stk. 2 (ikke-økonomisk aktivitet) er central: kun sidstnævnte udløser et konkret skøn, jf. EU-Domstolens dom i **C-437/06, Securenta**.

Afgørende er, om den tilskudsfinansierede aktivitet kan udskilles som en særskilt ikke-økonomisk aktivitet, eller om den indgår som én **integreret** del af en samlet økonomisk virksomhed. Udgør aktiviteterne én integreret økonomisk aktivitet, er der fuld fradragsret efter § 37, og § 38, stk. 2, finder ikke anvendelse. Skatterådet har således anset et universitets undervisning og forskning for én integreret aktivitet, og at tilskud ikke i sig selv begrænser fradragsretten. Landsskatteretten anvender skønnet efter stk. 2, hvor der reelt er en selvstændig ikke-økonomisk aktivitet:

- 13_0187000: menighedsråd med både momspligtig gravstedsvedligeholdelse, momsfri bisættelser og ikke-økonomiske kirkelige handlinger — fradrag for fællesomkostninger opgjort skønsmæssigt (redskabshus ca. 46 %, dige 13 %).
- 13_0169142 og 14_4249516: foreninger med både momspligtige og tilskudsfinansierede aktiviteter.
- 13_5036170 og 11_03458: væksthus og gymnasium — begrænset fradrag efter stk. 2.

Hvor der slet ikke drives økonomisk virksomhed, bortfalder fradragsretten helt, jf. 18_0007394 (genopførelse af bygning) og 20_0081647. Omvendt kan en aktivitet med lange udsigter til indtægter godt være økonomisk virksomhed, hvis den drives med henblik på indtægter, jf. 15_2148578 om etablering af skovdrift. At leverandøren reelt er lønmodtager og ikke en selvstændig afgiftspligtig person, afskærer ligeledes fradrag, jf. 24_0112681.

Ved skønnet efter stk. 2 kan et selskabs udenlandske filial ikke frit inddrages: efter **C-388/11, Le Crédit Lyonnais** kan et hovedsæde ikke medregne omsætningen i udenlandske filialer i den nationale pro rata-sats. Landsskatteretten fulgte dette i 17_0989805, hvor et holdingselskabs skønsmæssige fradragsprocent for fællesomkostninger blev fastsat lavt (10–15 %) uden hensyn til en amerikansk filials omsætning.

> ***Kommende sproglig ændring:*** *Ved lov nr. 1783 af 29. december 2025 ændres ordlyden i § 38, stk. 2, fra »virksomheden uvedkommende formål« til »formål, der ikke vedrører virksomheden« med virkning fra 1. januar 2026. Der er tale om en ren sproglig præcisering uden materiel betydning for fradragsretten.*

LOV

Momsloven § 3, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 38, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fjernvarmeselskab nægtet momsfradrag på 414.878 kr. for rengøringsydelser: Leverandør anset som lønmodtager frem for selvstændig erhvervsdrivende (2020-2022)	19.03.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs skønsmæssige fastsættelse af fradragsprocent for moms af fællesomkostninger	31.01.2024
Landsskatteretten · Manglende momsfradrag for selskab pga. manglende økonomisk virksomhed med salg af fyldepenne	14.03.2023
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for genopførelse af bygning grundet manglende bevis for selvstændig økonomisk virksomhed	20.12.2021
Landsskatteretten · Momsfradrag for etablering af skovdrift godkendt trods lange udsigter til indtægter	04.06.2021
Landsskatteretten · Momspligt ved salg af byggegrunde erhvervet som led i økonomisk virksomhed	27.05.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Momsfradrag for forening med både momspligtige og tilskudsfinansierede aktiviteter	26.05.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om momsfradrag for forening	11.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatterettens stadfæstelse af begrænset momsfradrag for administrative omkostninger i et væksthus med både momspligtig og ikke-økonomisk virksomhed	04.05.2018
Landsskatteretten · Begrænsning af momsfradrag for menighedsråd ved kirkegårdsdrift og anlægsudgifter	12.12.2017

	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Godtgørelse af el- og vandafgift for gymnasium - Opgørelse af momsfradrag efter Momsloven § 38, stk. 2	23.04.2012
	Skatterådet · Momsfradrag og skattemæssig behandling af tilskud til udviklingsprojekt på herregård	01.09.2009

§ 7 Leveringssted for ydelser: hovedreglen i § 16, stk. 1, og det momsmæssige faste forretningssted

For ydelser leveret til en afgiftspligtig person (B2B) er leveringsstedet efter hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1 dér, hvor **modtageren** har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed eller har et **fast forretningssted**, hvortil ydelsen leveres. Ligger leveringsstedet i Danmark, og er leverandøren udenlandsk, påhviler momsen typisk aftageren efter reglerne om omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 3.

Et momsmæssigt fast forretningssted forudsætter en **varig samvirken af de menneskelige og tekniske ressourcer**, der er nødvendige for at præstere eller aftage ydelsen. Skatterådet gengiver kriteriet i SKM2011.55.SR, hvor et udenlandsk rejsebureau med kun én støttemedarbejder i Danmark ikke fik fast forretningssted her:

> *Et fast forretningssted kan kun komme i betragtning, hvis der foreligger en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser, og hvis dette sted opfylder visse mindstekrav til stabilitet.*

Hjemstedet for den økonomiske virksomhed har forrang som tilknytningsmoment, og et rent **repræsentationskontor** uden egne ressourcer er ikke et fast forretningssted. Det illustreres af SKM2009.119.SR, hvor en filial uden egne medarbejdere eller aktiver ikke udgjorde et fast forretningssted, men var en del af samme afgiftspligtige person – helt i tråd med EU-Domstolens dom i **C-210/04, FCE Bank**, hvorefter en filial ikke er en selvstændig afgiftspligtig person i forhold til hovedsædet. Samspillet mellem hovedsæde og filial i en fællesregistrering er efterfølgende uddybet i **C-165/17, Morgan Stanley**.

Er aftageren derimod etableret med et fast forretningssted her i landet, som ydelsen leveres til, er leveringsstedet og betalingspligten i Danmark, jf. SKM2014.221.SR og SKM2024.510.SR om transaktionsydelser viderefaktureret fra et udenlandsk holdingselskab. Om en ydelse overhovedet er momspligtig eller fritaget efter § 13, kan tillige være afgørende, jf. SKM2023.609.SR om kreditvurderingsydelser og SKM2022.135.SR om forvaltningsydelser.

LOV	Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 46, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Momspligt af transaktionsydelser viderefaktureret fra udenlandsk holdingselskab	10.10.2024
	Skatterådet · Momspligt af kreditvurderingsydelse fra koncernforbundet selskab	18.12.2023
	Skatterådet · Momsfritagelse for forvaltningsydelser til ejendomsinvesteringsfond	22.03.2022
	Skatterådet · Filial med ledelsesfunktion på hjemmekontor er fast driftssted	13.01.2015
	Skatterådet · Momspligt ved leje af transportmidler til fast forretningssted i Danmark	28.03.2014
	Skatterådet · Momsfritagelse for e-bøger ved fast forretningssted i Luxembourg	21.01.2014
	Skatterådet · Ingen moms eller fast driftssted for udenlandsk rejsebureau	27.01.2011
	Skatterådet · Fuld indregning af forsikringspræmier fra filial uden for EU	19.02.2009

§ 8 Elektronisk leverede ydelser: § 21 c har forrang, og B2C-leveringsstedet er kundens hjemland

Elektronisk leverede ydelser har deres egen leveringsstedsregel i momslovens § 21 c. Efter stk. 1 er leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser, teleydelser og radio-/tv-spredningstjenester til en **ikke-afgiftspligtig person** (B2C) dér, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl/sit sædvanlige opholdssted. Bestemmelsens stk. 3 opregner, hvad der især anses for elektronisk leverede ydelser (websteder og hosting, software, billeder/tekster/databaser, musik/film/spil, fjernundervisning mv.).

Skatterådets praksis viser, at § 21 c har **forrang** for andre særregler, når en ydelse kan henføres til flere leveringsstedsregler. Illustrative afgørelser:

- SKM2024.331.SR: salg af reklameplads på digitale billboards anset for en elektronisk leveret ydelse.
- SKM2024.332.SR: elektronisk leveret annonceringsplads til tredjeland ikke momspligtig her.
- SKM2019.277.SR: medlemskab af en online fordelsklub anset for en elektronisk ydelse med leveringssted i Danmark.
- SKM2021.255.SR og SKM2025.358.SR: elektroniske markedsplatforme og app-ejeres formidling, herunder samspillet med formidlingsfiktionen i § 4, stk. 4 og § 4 c.

Allerede før de nugældende regler anerkendte Skatterådet, at leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser kunne flyttes ud af Danmark, med fuld fradragsret for de tilknyttede indkøb (0-sats), jf. SKM2008.901.SR om en webportal målrettet udenlandske spiludbydere. At et fast forretningssted i et andet EU-land kan flytte leveringsstedet for elektroniske ydelser, ses i SKM2014.66.SR om e-bøger leveret fra Luxembourg.

LOV	Momsloven § 4, stk. 4 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 21c, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Momspligt for app-ejer ved formidling af varer ydelser og licenssalg	26.06.2025
	Skatterådet · Salg af reklameplads på digitale billboards er en elektronisk ydelse	18.06.2024
	Skatterådet · Elektronisk leveret annonceringsplads til tredjeland ikke momspligtig	18.06.2024
	Skatterådet · Momspligt for elektronisk markedsplatform før og efter 1 juli 2021	05.05.2021
	Skatterådet · Momspligt af medlemskab til fordelsklub med leveringssted i Danmark	23.05.2019
	Skatterådet · Momsfritagelse for e-bøger ved fast forretningssted i Luxembourg	21.01.2014
	Skatterådet · Momsfritagelse og fradragsret for webportal til udenlandske spiludbydere	07.11.2008

§ 9 Misbrug og fiktive fakturaer: Halifax-doktrinen og den skærpede bevisbyrde

Kunstige arrangementer, der alene tilsigter at opnå et momsfradrag i strid med momsreglernes formål, tilsidesættes efter **Halifax-doktrinen** (C-255/02). Skatterådet anvendte doktrinen i SKM2023.31.SR-, hvor et tomt mellemholdingselskabs **gennemfakturering** af managementydelser blev tilsidesat som misbrug – konstruktionen havde ingen selvstændig økonomisk realitet og tjente alene til at skabe et momsfradrag. Tilsvarende blev en fællesregistrering ved salg af kapitalandele i projektselskaber underkendt i SKM2022.301.SR.

Misbrugsdoktrinen har dog snævre grænser. EU-Domstolen understreger i C-289/22 (A.T.S. 2003), at en almindelig omkostningsbesparende selskabsstruktur ikke i sig selv er misbrug:

> *[N]år den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, er vedkommende ikke forpligtet til at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms, men har tværtimod ret til at vælge den virksomhedsstruktur, som reducerer den pågældendes afgiftstilsvar.*

Misbrug kræver derfor et **rent kunstigt arrangement uden økonomisk realitet**. Uden for de egentlige misbrugstilfælde løses tvister om realitet i stedet efter bevisbyrdereglerne: kan der rejses berettiget tvivl om en fakturas realitet, påhviler der køberen en **skærpet bevisbyrde**. Landsskatteretten formulerer det i 24_0067752:

> *Såfremt der kan rejses tvivl om en fakturas realitet, påhviler det køberen af ydelserne en skærpet bevisbyrde for, at ydelserne er købt, betalt og leveret, som anført på fakturaerne.*

Denne skærpelse indtræder navnlig ved mangelfulde fakturaer, ved personsammenfald mellem parterne og hvor underleverandørerne ikke har de fornødne ressourcer. Fradrag for fiktive underleverandørfakturaer er nægtet i 24_0013658 (mandskabsleje, personsammenfald), 22_0081115 (stråmandsselskab) og 23_0081232. Elektronisk betaling alene løfter ikke bevisbyrden, når selve transaktionens realitet er tvivlsom. Grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt over for leverandørkæden fastlægges ligeledes af C-289/22. Spørgsmål om ekstraordinær genoptagelse af sådanne forhøjelser behandles i praksisoversigten om genoptagelse af afgiftstilsvar.

LOV	Momsloven § 37, stk. 1	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	09.01.2023
	Landsskatteretten · Momsfradrag nægtet for fiktive underleverandørfakturaer – delvis ændring af for meget angivet købsmoms	16.02.2026
	Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandørudgifter grundet fiktive fakturaer	21.10.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om nægtelse af momsfradrag for fiktive fakturaer ved mandskabsleje	08.04.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag grundet faktura fra stråmandsselskab	24.10.2023
	Skatterådet · Holdingselskabs momsfradrag for managementydelser via gennemfakturering tilsidesættes som misbrug	19.01.2023
	Skatterådet · Fællesregistrering Misbrug ved salg af kapitalandele i projektselskaber	09.06.2022

§ 10 Sammenfatning af praksismønstrene

På tværs af Landsskatterettens og Skatterådets praksis tegner der sig et konsistent billede:

- **Fradragsret er betinget af økonomisk virksomhed og af tilknytning.** Fuld fradragsret efter § 37 forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indkøbet og en momspligtig leverance, subsidiært at udgiften er en generalomkostning i den samlede momspligtige virksomhed (AB SKF).
- **Bevisbyrden ligger hos den momspligtige** og skærpes ved interessefællesskab, mangelfulde fakturaer og modstridende forklaringer – jf. 17_0098699 og de fiktive-faktura-sager.
- **Holdingselskaber** skal reelt gribe ind mod vederlag for at have fradragsret; passiv besiddelse og udokumenterede managementaftaler giver ikke fradrag.
- **Salg af kapitalandele** er momsfrit efter § 13, stk. 1, nr. 11, og direkte tilknyttede salgsomkostninger kan ikke fradrages.
-

Blandet anvendelse opgøres pro rata efter § 38, stk. 1 med samtlige transaktioner (herunder tredjemandsudlejning og systematisk ejendomshandel), mens bitransaktioner og passiv kapitalanbringelse holdes ude af brøken.

- **Ikke-økonomisk aktivitet** udløser et skøn efter § 38, stk. 2, medmindre aktiviteten er én integreret økonomisk aktivitet.
- **Leveringsstedet** for B2B-ydelser følger § 16, stk. 1, og et fast forretningssted kræver varige menneskelige og tekniske ressourcer; **elektronisk leverede ydelser** har egen forrangsregel i § 21 c.
- **Misbrug** – kunstige gennemfaktureringer alene for at opnå fradrag – tilsidesættes (Halifax), men en almindelig skatteoptimerende struktur er tilladt.

Praksis er tæt integreret med EU-Domstolens domme, og både Landsskatteretten og Skatterådet citerer rutinemæssigt de ledende domme (AB SKF, Cibo, FCE Bank, Le Crédit Lyonnais, Securenta, Halifax) som fortolkningsgrundlag for momslovens bestemmelser. Emner som energiafgiftsgodtgørelse (energiafgifter-), værdiansættelse (skatteret-værdiansættelse) og transfer pricing (transfer-pricing) behandles i selvstændige praksisoversigter.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 21c · Momsloven § 37 · Momsloven § 38, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Moms – Delvis fradragsret – Pro rata-sats – Ekstraordinær genoptagelse – Handel med fast ejendom	23.12.2024
Landsskatteretten · Momsfradrag ved blandet momspligtig og momsfri aktivitet: Beregning af pro rata-sats	07.03.2023
Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	24.01.2023
Skatterådet · Holdingselskabs momsfradrag for managementydelser via gennemfakturering tilsidesættes som misbrug	19.01.2023
Skatterådet · Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	21.06.2022
Skatterådet · Ingen moms eller fast driftssted for udenlandsk rejsebureau	27.01.2011

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Momsloven § 3	stk. 1	Momsloven § 4	
Momsloven § 13	stk. 1	Momsloven § 16	stk. 1
Momsloven § 21c		Momsloven § 37	
Momsloven § 38	stk. 1, 2	Momsloven § 46	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

57 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 5

09.01.2023	Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	C-289/22

01.12.2022	Momsgrupper og kravet om finansiel tilknytning: Udpegning af det beherskende selskab og stemmerettigheders betydning	C-141/20
08.09.2022	Fradragsret for moms i holdingselskaber ved apportindskud til datterselskaber	C-98/21
12.11.2020	Momsfradragsret for et blandet holdingselskab ved opgivne projekter og faktisk anvendelse af kapital	C-42/19
05.07.2018	Momsfradrag for holdingselskaber: Udlejning af fast ejendom som økonomisk virksomhed og indgriben i datterselskabers administration	C-320/17

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 32

19.03.2026	Fjernvarmeselskab nægtet momsfradrag på 414.878 kr. for rengøringsydelser: Leverandør anset som lønmodtager frem for selvstændig erhvervsdrivende (2020-2022)	24-0112681
16.02.2026	Momsfradrag nægtet for fiktive underleverandørfakturaer – delvis ændring af for meget angivet købsmoms	23-0081232
12.11.2025	Nægtelse af momsfradrag for holdingselskab ved salg af aktier i datterselskab pga. manglende bevis for økonomisk virksomhed	20-0085354
21.10.2025	Nægtelse af momsfradrag for underleverandørudgifter grundet fiktive fakturaer	24-0067752
11.09.2025	Holdingselskabs momsfradrag for transaktionsomkostninger: Krav om dokumentation af reel indgriben i datterselskabs administration	18-0022870
08.04.2025	Landsskatteretten om nægtelse af momsfradrag for fiktive fakturaer ved mandskabsleje	24-0013658
23.12.2024	Landsskatteretten: Moms – Delvis fradragsret – Pro rata-sats – Ekstraordinær genoptagelse – Handel med fast ejendom	23-0086807
17.12.2024	Landsskatteretten: Momsfradrag nægtet for holdingaktivitet – manglende økonomisk virksomhed	23-0082155
07.11.2024	Nægtet momsfradrag for rådgivningsudgifter ved opkøb af selskab uden direkte managementaftale	19-0109212
30.04.2024	Holdingselskab nægtet momsfradrag for generalomkostninger grundet manglende økonomisk aktivitet	18-0022856
31.01.2024	Landsskatteretten stadfæster SKATs skønsmæssige fastsættelse af fradragsprocent for moms af fællesomkostninger	17-0989805
10.01.2024	Landsskatteretten: Fradrag for købsmoms for holdingselskab ved levering af ydelser til datterselskab	19-0082024
24.10.2023	Nægtelse af momsfradrag grundet faktura fra stråmandsselskab	22-0081115
14.03.2023	Manglende momsfradrag for selskab pga. manglende økonomisk virksomhed med salg af fyldepenne	20-0081647
07.03.2023	Momsfradrag ved blandet momspligtig og momsfri aktivitet: Beregning af pro rata-sats	17-0989383

24.01.2023	Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	17-0098699
20.12.2021	Nægtelse af momsfradrag for genopførelse af bygning grundet manglende bevis for selvstændig økonomisk virksomhed	18-0007394
04.06.2021	Momsfradrag for etablering af skovdrift godkendt trods lange udsigter til indtægter	15-2148578
27.05.2021	Momspligt ved salg af byggegrunde erhvervet som led i økonomisk virksomhed	17-0991357
31.03.2021	Nægtet momsfradrag for rådgiverudgifter ved salg af aktier i et datterselskab	14-2687806
13.11.2020	Landsskatteretten: Afslag på fuld momsfradragsret for holdingselskab	15-0215247
26.05.2020	Landsskatteretten: Momsfradrag for forening med både momspligtige og tilskudsfinansierede aktiviteter	13-0169142
11.03.2020	Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om momsfradrag for forening	14-4249516
12.02.2019	Momsfradrag for fællesomkostninger i virksomhed med både momspligtig og momsfritaget aktivitet	15-0892783
27.11.2018	Holdingselskabs momsfradrag begrænset pga. manglende løbende momspligtig aktivitet	12-0239364
04.05.2018	Landsskatterettens stadfæstelse af begrænset momsfradrag for administrative omkostninger i et væksthus med både momspligtig og ikke-økonomisk virksomhed	13-5036170
12.12.2017	Begrænsning af momsfradrag for menighedsråd ved kirkegårdsdrift og anlægsudgifter	13-0187000
11.12.2013	Delvis momsfradrag for opførelse af kælderlokaler og rampe i landbrugsejendom	09-0219374
08.11.2013	Landsskatteretten: Opgørelse af momsfradragsret for loge - Momslovens § 38	12-0192218
23.04.2012	Landsskatteretten: Godtgørelse af el- og vandafgift for gymnasium - Opgørelse af momsfradrag efter Momsloven § 38, stk. 2	11-03458
25.03.2011	Ændring af momsfradrag for holdingselskab med rådgivningsaktivitet	09-01219
15.10.2009	Momsfradrag for administrationsomkostninger ved blandet udlejning	07-00561

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 20

26.06.2025	Momspligt for app-ejer ved formidling af varer ydelser og licenssalg	24-1844863
10.10.2024	Momspligt af transaktionsydelser viderefaktureret fra udenlandsk holdingselskab	24-0874210
18.06.2024	Salg af reklameplads på digitale billboards er en elektronisk ydelse	23-2138635
18.06.2024	Elektronisk leveret annonceringsplads til tredjeland ikke momspligtig	23-2139187
18.12.2023	Momspligt af kreditvurderingsydelse fra koncernforbundet selskab	22-0872149
19.01.2023	Holdingselskabs momsfradrag for managementydelser via gennemfakturering tilsidesættes som misbrug	22-0395581
21.06.2022	Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	22-0088407

09.06.2022	Fællesregistrering Misbrug ved salg af kapitalandele i projektselskaber	20-0689730
22.03.2022	Momsfritagelse for forvaltningsydelser til ejendomsinvesteringsfond	20-0309508
05.05.2021	Momspligt for elektronisk markedsplatform før og efter 1 juli 2021	21-0130439
23.05.2019	Momspligt af medlemskab til fordelsklub med leveringssted i Danmark	18-1894924
13.01.2015	Filial med ledelsesfunktion på hjemmekontor er fast driftssted	14-4013902
21.05.2014	Momsfradrag for porteføljeforvaltning i fællesregistrering	13-6300241
28.03.2014	Momspligt ved leje af transportmidler til fast forretningssted i Danmark	13-4871861
23.01.2014	Holdingselskabs grunde betragtes som passiv investering uden momsfradrag	13-0241428
21.01.2014	Momsfritagelse for e-bøger ved fast forretningssted i Luxembourg	13-0468610
27.01.2011	Ingen moms eller fast driftssted for udenlandsk rejsebureau	10-182034
01.09.2009	Momsfradrag og skattemæssig behandling af tilskud til udviklingsprojekt på herregård	09-054617
19.02.2009	Fuld indregning af forsikringspræmier fra filial uden for EU	08-169090
07.11.2008	Momsfritagelse og fradragsret for webportal til udenlandske spiludbydere	08-062435

13 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over momssvig (momsloven § 81 og straffeloven § 289)

Strafudmåling, tillægsbøder og fradragsnægtelse efter sanktionsreformen 2024

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 57 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Momssvig sanktioneres i to lag: momslovens § 81 indeholder de selvstændige gerningsbeskrivelser og en strafferamme på bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder for forsætlig unddragelse, mens straffelovens § 289 med en strafferamme på 8 års fængsel løfter de særligt grove tilfælde ud af særlovgivningen. Praksisoversigten kortlægger, hvordan Højesteret, landsretterne, byretterne, Landsskatteretten og EU-Domstolen anvender dette system på de to dominerende sagstyper – karruselsvig med missing trader-selskaber og kædesvig med fiktive underleverandørfakturaer – og hvordan sanktionsreformen med virkning fra 1. januar 2024 har flyttet beløbsgrænsen for frihedsstraf fra 250.000 kr. til 500.000 kr. og fordoblet normalbøden. Parallelt med straffesagen kører den civilretlige fradragsnægtelse, hvor Kittel-doktrinen og kravet om faktisk levering er blevet den centrale bevisstandard i over 160 Landsskatterets-afgørelser om kædesvig siden 2018.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Momslovens § 81, stk. 3, er den centrale gerningsbestemmelse ved momssvig: forsætlig unddragelse straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

02 Straffelovens § 289 anvendes som udgangspunkt, når den forsætlige unddragelse udgør 500.000 kr. eller derover – en grænse der blev hævet fra 250.000 kr. med virkning fra 1. januar 2024.

03 Normalbøden udgør efter 1. januar 2024 to gange unddragelsen ved forsæt og én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed; progressionsgrænsen på 60.000 kr. er afskaffet.

04 Tillægsbøden efter straffelovens § 50, stk. 2, har et pønalt formål og pålægges fuldt ud pr. gerningsmand – den fordeles ikke forholdsmæssigt mellem medgerningsmænd, selv om de samlede bøder derved overstiger den faktiske unddragelse.

05 Tillægsbøden kan ikke gøres betinget og nedsættes hverken som følge af efterbetaling, manglende berigelse eller tilståelse.

06 Forsæt i form af dolus eventualis er tilstrækkeligt: en registreret direktør, der accepterer risikoen for, at selskabet bruges til momsunddragelse, er gerningsmand efter straffelovens § 289.

07 En rent formel direktørpost uden viden om eller indflydelse på driften og momsindberetningerne fører derimod til frifindelse.

08 Ved systematisk unddragelse af millionbeløb over flere år er udgangspunktet ubetinget fængsel, og gode personlige forhold fraviger normalt ikke dette udgangspunkt.

09 Samfundstjeneste afslås som udgangspunkt ved forstraffe for ligeartet skatte- og momskriminalitet, selv om gerningsmanden er egnet.

10 Fradragsret for købsmoms forudsætter, at der faktisk er sket levering; købers gode tro er irrelevant, når varen aldrig har eksisteret.

11 Efter Kittel-doktrinen nægtes fradrag, når den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at transaktionen indgik i momssvig – og nægtelsen omfatter hele den indgående moms, ikke kun statens tab.

12 Mangelfulde fakturaer kombineret med usædvanlige forhold hos underleverandøren udløser en skærpet bevisbyrde, som hverken bankoverførsler, standardiserede samarbejdsaftaler eller generiske ruteplaner løfter.

13 Solidarisk hæftelse efter momslovens § 46 forudsætter en forudgående notifikation med konkrete påbud om øget agtpågivenhed, og hæftelse kan kumuleres med fradragsnægtelse.

14 En særlovs strafbestemmelse har forrang for straffelovens § 289 a, når særloven indeholder en tilsvarende regulering af gerningsindhold og strafferamme.

15 Aftageren har ikke et direkte tilbagebetalingskrav mod staten for fejlagtigt opkrævet moms, når leverandøren er gået konkurs uden at have indbetalt beløbet.

16 Danske domstole har kompetence til at realitetsbehandle en udenlandsk skattemyndigheds civilretlige erstatningskrav om momskarruselsvig, uanset at oplysningerne er indhentet via det administrative momssamarbejde.

§ 1 Momslovens § 81 og straffelovens § 289 – to lag i ét sanktionssystem

Straffebestemmelserne om momssvig er bygget op i to lag. Det nederste lag er momslovens § 81, hvis stk. 1 opregner de strafbare gerningsindhold, der kan begås **forsætligt eller groft uagtsomt**. Efter den gældende lovbekendtgørelse omfatter opregningen syv numre – ikke flere – og de praktisk vigtigste er:

- **nr. 1**: at afgive urigtige eller vildledende oplysninger eller fortie oplysninger til brug for afgiftskontrollen eller kontrollen med udbetalinger. Dette er hjemlen i praktisk talt alle sager om urigtige momsangivelser.
-

nr. 2: overtrædelse af en lang række pligtbestemmelser, herunder registreringspligten i § 47-, faktureringspligten i § 52 a, regnskabspligten i § 55 og angivelsespligten i § 57.

- **nr. 6**: at overdrage, erhverve, tilegne sig eller anvende varer eller ydelser, hvoraf der ikke er betalt afgift – en momsretlig hæleribestemmelse.

Strafferammen i stk. 1 er bøde. Det er først § 81, stk. 3, der åbner for frihedsstraf: den, som begår en af overtrædelserne **med forsæt til at unddrage statskassen afgift** eller uberettiget at opnå udbetalinger, straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, »medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289«. Samme bestemmelse rammer den, der forsætligt eller groft uagtsomt driver registreringspligtig virksomhed, selv om virksomheden er nægtet registrering eller afmeldt efter § 62 a.

Hertil kommer to selvstændige medvirkensbestemmelser, som er centrale i kædesvigssagerne: efter § 81, stk. 4 straffes den, der forsætligt som led i virksomhed udsteder en faktura med urigtigt indhold eller anden urigtig dokumentation, hvis dokumentationen er egnet til at danne grundlag for opgørelsen af et afgiftstilsvar, og efter § 81, stk. 5 den, der aftager varer eller ydelser på så fordelagtige vilkår, at vedkommende indser, at leverandøren ikke vil afregne momsen. Skattestyrelsen fremhæver i Den juridiske vejledning A.C.3.2.1.10.2, at gerningsindholdet i stk. 4 er fuldbyrdet allerede ved udstedelsen af den urigtige faktura – det er ikke et krav, at dokumentationen faktisk bliver brugt. Juridiske personer kan straffes efter § 81, stk. 6, og efter § 81, stk. 7 kan Skatteforvaltningen afslutte sagen administrativt med et bødeforelæg efter opkrævningslovens §§ 18 og 19.

Det øverste lag er straffelovens § 289, hvorefter overtrædelser af **særligt grov karakter** af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen straffes med fængsel indtil 8 år. Bestemmelsen er accessorisk: den finder efter § 289, stk. 2 kun anvendelse, hvis særlovgivningen henviser til den – hvilket momslovens § 81, stk. 3-5, netop gør. Koblingen mellem de to lag blev etableret ved ændringsloven fra maj 2005, der nedsatte strafferammen i § 81, stk. 3-5, fra fængsel indtil 2 år til 1 år og 6 måneder og samtidig indsatte henvisningen til § 289, så »særligt grove overtrædelser kan straffes med fængsel indtil 8 år, uden at det hidtidige strafudmålingsniveau sænkes«. Ved **lov nr. 431 af 16. maj 2012** blev § 289, stk. 3 indsat med udtrykkelig anvisning om, at der ved udmåling af tillægsbøden skal lægges vægt på udførelsesmåden, på om forbrydelsen er udført af flere i forening, og på antallet af forbrydelser.

Den retspolitiske ramme blev lagt i Justitsministeriets betænkning nr. 1396/2000 om straffelovens § 289 m.v. – berigelseskriminalitet rettet mod offentlige midler, der byggede videre på betænkning nr. 932/1981 om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen. Sidstnævnte fremhævede allerede dengang, at skatte- og afgiftsunddragelser strukturelt ligner berigelsesforbrydelserne, fordi »det økonomiske element … udgør en central del af gerningsindholdet«.

Aktualitet: momslovens § 81 er ikke fuldt konsolideret. Ved lov nr. 332 af 9. april 2024 blev der med virkning fra 1. januar 2025 indsat henvisninger i § 81, stk. 1, nr. 2, til de nye bestemmelser om små virksomheder, og denne ændring er endnu ikke rullet ind i den seneste lovbekendtgørelse.

LOV `Momsloven § 81, stk. 1, 3, 4, 5` `Straffeloven § 289, stk. 1-3`

§ 2 Sanktionsreformen pr. 1. januar 2024: 500.000 kr.-grænsen og den fordoblede bøde

Den vigtigste ændring i nyere tid er ikke sket ved en ændring af gerningsindholdet, men gennem lovbemærkninger. Ved **lov nr. 1795 af 28. december 2023** (L 52, 2023-24) blev der foretaget rent sproglige ændringer i momslovens § 81 – »den, der« blev til »den, som« osv. – udelukkende for at skabe et lovteknisk ophæng for nye strafniveauer. Forarbejderne til bestemmelsen er utvetydige om formålet:

> *»De foreslåede ændringer i momsloven har alene til formål at give mulighed for i bemærkningerne at angive nærmere retningslinjer om strafniveauet ved overtrædelser, der kan medføre, at der realiseres en unddragelse, af § 81, stk. 1 og 3-5.«*

Fire forudsætninger blev opstillet, og de udgør i dag rygraden i sanktionsfastsættelsen:

1. **Fordobling af tillægsbøden.** »Det forudsættes, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf vil skulle fordobles, så bøden efter ændringen vil skulle udgøre et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse.« Ved forsøg efter straffelovens § 21 svarer bøden til det unddragne beløb.
2. **Beløbsgrænsen for fængsel hæves.** »Det forudsættes, at beløbsgrænsen for, hvornår der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 250.000 kr. … til 500.000 kr.« Unddragelser under grænsen kan afgøres administrativt med bødeforelæg; unddragelser på 500.000 kr. eller derover sendes til politiet og henføres som udgangspunkt under straffelovens § 289.
3. **Gentagelsesvirkning.** Grænsen på 500.000 kr. gælder ikke i gentagelsestilfælde: har gerningsmanden inden for 10 år, jf. straffelovens § 84, stk. 3, tidligere været straffet for forsætlig unddragelse på over 250.000 kr., kan der idømmes fængsel og tillægsbøde på to gange unddragelsen allerede fra 250.000 kr.
4. **Progressionsgrænsen afskaffes.** Den hidtidige progressionsgrænse på 60.000 kr. ved beregning af normalbøder blev ophævet, så »normalbøden herefter vil udgøre en gang det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås ved grov uagtsomhed, og to gange det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås forsætligt«.

Skattestyrelsen har udmøntet dette i Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.1, der samtidig fastslår, at der i førstegangstilfælde ikke gøres bødeansvar gældende ved unddragelser til og med 20.000 kr., og at unddragelser mellem 20.000 kr. og 40.000 kr. afsluttes med en fast bøde på 5.000 kr. For gerningstidspunkter **før** 1. januar 2024 gælder fortsat den gamle beregning: én gang de første 60.000 kr. og to gange beløbet derover ved forsæt, henholdsvis halvdelen af de første 60.000 kr. og én gang derover ved grov uagtsomhed. Sondringen har praktisk betydning i mange verserende sager, hvor gerningsperioden strækker sig hen over årsskiftet.

Af Den juridiske vejledning A.C.3.5.1.2 fremgår, hvilken strafpåstand Skattestyrelsen anmoder anklagemyndigheden om at nedlægge: frihedsstraf og en tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2 svarende til én gang unddragelsen ved gerningstidspunkt før 1. januar 2024 og to gange unddragelsen derefter. Ved samtidig forsætlig unddragelse over grænsen og groft uagtsomme forhold beregnes tillægsbøden af den forsætlige del med tillæg af en normalbøde for den groft uagtsomme del.

Selvanmeldelse er reguleret særskilt: forsætlige unddragelser mellem 100.000 kr. og 500.000 kr. straffes ved selvanmeldelse med en bøde svarende til unddragelsen, unddragelser på 500.000 kr. og derover med fængsel og en tillægsbøde svarende til unddragelsen, mens groft uagtsomme forhold ved selvanmeldelse ikke straffes. Baggrunden er drøftet i betænkning nr. 1581/2023 om strafudmåling, bind III, s. 444, hvor det anføres, at »en forsætlig unddragelse på 100.000 kr. og derover må anses for så alvorlig, at strafbortfald ikke vil være rimeligt«.

LOV Momsloven § 81, stk. 1, 3 | Straffeloven § 50, stk. 2 | Straffeloven § 84, stk. 3

Straffeloven § 289, stk. 1

§ 3 Tillægsbøden efter § 50, stk. 2 – pønal, fuld og ufravigelig pr. gerningsmand

Tillægsbøden er den sanktion, der i praksis rammer hårdest, og den har været genstand for den mest markante præjudikatsdannelse i nyere momssvigspraksis.

Procesbevillingsnævnet meddelte i 22/10488 og 22/10527 begrænset 3.-instansbevilling alene om spørgsmålet, om tillægsbødens normalstørrelse kan nedsættes eller fordeles forholdsmæssigt, når unddragelsen er begået af flere i forening, og de samlede bøder derved overstiger den faktiske unddragelse. Højesteret besvarede spørgsmålet i AM2023.06.08H (jf. tillige SS-11/2023-HJR). Sagen angik et organiseret kompleks med restauranter og fiktive vikarbureauer, hvor syv tiltalte i forening havde unddraget over 28 mio. kr. i moms, A-skat og AM-bidrag. Højesteret udtalte:

> *»Tillægsbøde inden for skatte- og afgiftsområdet pålægges derfor uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne skat.«*

og konkluderede:

> *»På denne baggrund finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at nedsætte tillægsbøderne med henvisning til, at flere personer har deltaget i skatte- og afgiftsunddragelsen.«*

Tillægsbøderne på 5.575.000 kr. og 4.600.000 kr. blev stadfæstet. Dommen adskiller dermed tillægsbøden fra udbyttekonfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1: bøden er **pønal**, ikke restitutiv, og det er en tilsigtet konsekvens af systemet, at de samlede idømte bøder i sager med mange gerningsmænd overstiger den faktiske unddragelse.

Princippet er siden fulgt konsekvent. I S-1496-25 forhøjede landsretten tillægsbøden fra byrettens 750.000 kr. til 1.070.000 kr. svarende til den samlede unddragelse på 1.074.260 kr., selv om tiltalte havde betalt kravet kort efter modtagelsen og havde tilstået:

> *»Tillægsbøden skal pålægges uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne moms og skat. Den omstændighed, at tiltalte har tilstået forholdene, kan ikke føre til en nedsættelse af tillægsbøden.«*

Tre yderligere holdepunkter følger af praksis og af Den juridiske vejledning A.C.3.5.1.2: tillægsbøden kan **ikke gøres betinget**, heller ikke ved manglende betalingsevne; den pålægges også, når det unddragne beløb aldrig blev udbetalt; og bøden nedrundes til nærmeste beløb deleligt med 1.000 kr.

En undtagelse findes, når gerningsmandens rolle er helt underordnet. I Sag 71/2015 – hvor tiltalte var registreret direktør for et »skraldespandsselskab« i en karrusel med en unddragelse på 5.433.065 kr. – fandt Højesteret, at den beskedne og passive rolle talte for at nedsætte tillægsbøden til halvdelen af normalbøden, dvs. 2.700.000 kr. Nedsættelsen skete altså på grund af **rollens karakter**, ikke på grund af flerhed af gerningsmænd.

LOV Straffeloven § 50, stk. 2 · Straffeloven § 75, stk. 1 · Straffeloven § 289, stk. 3

PRAKSIS **Højesteret** · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig 08.06.2023

Højesteret · Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse		08.06.2023
Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde		19.08.2015
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig		05.02.2026
Procesbevillingsnævnet · Begrænset 3.-instansbevilling: Tillægsbødens normalstørrelse ved organiseret momssvig og fiktive fakturaer (straffelovens § 50, stk. 2)		24.02.2023

§ 4 Forsætsvurderingen: dolus eventualis, stråmandsdirektører og frifindelser

Fordi momslovens § 81, stk. 3 kræver **forsæt til at unddrage statskassen afgift**, og straffelovens § 289 kræver forsæt til uberettiget vinding, er skyldsspørgsmålet i momssvigssager typisk et spørgsmål om, hvad en formelt registreret direktør vidste eller accepterede.

Den ledende afgørelse er Sag 71/2015 (gengivet tillige som SS-71/2015-HJR). Tiltalte var registreret direktør for et selskab, der købte elektronik i udlandet uden moms og videresolgte det i Danmark med moms, uden at momsen blev afregnet. Byretten frifandt, landsretten domfældte, og Højesteret afgrænsede sin prøvelse således:

> *»Højesteret kan ikke efterprøve den konkret foretagne bevisbedømmelse vedrørende skyldsspørgsmålet. Højesteret kan imidlertid tage stilling til, om landsretten har anvendt forsætsbegrebet rigtigt.«*

Højesteret tiltrådte, at landsretten havde anvendt forsætsbegrebet korrekt:

> *»Landsretten har således fundet, at [T] havde forsæt i form af dolus eventualis (positiv indvilligelse).«*

Risikoaccept er dermed tilstrækkeligt: den, der indser muligheden for, at selskabet bruges til momsunddragelse i et omfang som det skete, og accepterer denne mulighed, har forsæt. Højesteret understregede desuden, at rollen som direktør for et »skraldespandsselskab« var nødvendig og ikke uvæsentlig i den organiserede kriminalitet.

Modstykket er de sager, hvor den formelle position ikke er ledsaget af viden. I SS-1186/2014-FRB blev en registreret direktør frifundet for momssvig på 5.441.618 kr., fordi det ikke blev bevist, at han reelt stod for driften eller havde viden om de urigtige momsangivelser. Tilsvarende frifandt Retten i Kolding i SS-9423/2016-KOL i to forhold: i det ene var tiltalte alene stråmand uden del i ledelsen, i det andet antog han med føje, at revisor og ansatte varetog momsindberetningen. Grænsen mellem de to grupper går altså ved, om tiltalte havde faktiske dispositionsmuligheder og indikationer på uregelmæssigheder – i Sag 71/2015 rådede tiltalte over selskabets bankkonto, havde selskabets hjemadresse og havde under en kontrol erkendt, at »noget var galt«.

I de store organiserede komplekser føres forsætsbeviset typisk gennem ransagningsfund og pengestrømsanalyser. I SS-1958/2020-OLR om et netværk af fiktive vikarbureauer i en restaurationskoncern skærpede Østre Landsret straffen for en formel direktør, fordi han »havde viden om de fiktive fakturaer vedrørende mandskabsudlejning … samt om anvendelsen af fakturaerne til at unddrage det offentlige moms«. I samme sagskompleks blev der fundet NemID-nøglekort til stråmandsdirektører på en medtiltalts bopæl, fakturastempler fra underleverandørselskaber i hovedselskabets lokaler og Word-fakturaskabeloner på den daglige leders computer. Det samme bevismønster ses i 14-4324798, hvor politiet fandt fakturaskabeloner for de påståede underleverandører på virksomhedsejerens egen computer.

LOV	Momsloven § 81, stk. 3 · Straffeloven § 289, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
	Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
	Byretten · Frifindelse i sag om momssvig	22.03.2017
	Byretten · Direktør frifundet for momssvig for over 5,4 mio. kr. på grund af manglende viden om selskabets drift	26.08.2014
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for købsmoms på grund af fiktive fakturaer fra underleverandører i rengøringsbranchen	29.04.2019

§ 5 Karruselsvig og missing trader-konstruktioner

Karruselsvig udnytter, at leverancer mellem EU-lande er momsfrie for sælgeren, mens køberen skal beregne erhvervelsesmoms og samtidig kan fradrage den. Et selskab i kæden – »missing traderen« – sælger varen videre indenlandsk med moms, indkasserer momsen og forsvinder uden at afregne, mens de efterfølgende led fradrager den moms, staten aldrig har modtaget. Typiske varegrupper er elektronik, mobiltelefoner, biler og CO2-kvoter. Netop derfor er der i momslovens § 46, stk. 1, indført omvendt betalingspligt for bl.a. CO2-kvoter, metalskrot, mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger samt spillekonsoller, tablets og bærbare computere – en strukturel modforanstaltning, der fjerner momsen fra den indenlandske transaktionskæde.

Sag 71/2015 er skoleeksemplet: X ApS købte elektronik i udlandet uden moms og videresolgte i Danmark med moms uden afregning, hvorved statskassen blev unddraget 5.433.065 kr. på under et år. Højesteret pålagde tillige tiltalte at erstatte hele beløbet og afviste lempelse efter erstatningsansvarslovens § 24. Samme mønster ses i 3-4829/2012, hvor indehaveren af et handelsfirma deltog i et internationalt netværk baseret på fiktiv momsneutral handel med elektronik med et tab for statskassen på 8,4 mio. kr.; landsretten stadfæstede ubetinget fængsel og konfiskation af udbyttet.

Administrativt bekæmpes karrusellerne med notifikationsordningen. I 16-0293596 stadfæstede Landsskatteretten en notifikation og fire konkrete påbud til et selskab, der handlede med telekommunikationsudstyr fra fire danske leverandører, som ikke afregnede salgsmomsen. Risikoindikatorerne var personsammenfald i leverandørernes ledelse, anmodninger om tredjepartsbetalinger, kontaktpersoner hvis identitet ikke kunne verificeres, og transportmidler der ikke kunne identificeres. Retten udtalte:

> *»Selskabet kunne derfor ved at have udvist større agtpågivenhed have undgået at deltage i handler som beskrevet i momslovens § 46, stk. 10.«*

Påbuddene – straks-underretning om nye danske leverandører, kvartalsvis indberetning, systematisk registrering af handelspartneres identitet og registrering af nummerplader ved leverancer – blev fastholdt for en periode på ét år, og selskabets egne kontroltiltag (bl.a. IMEI-tjek) blev ikke anset for tilstrækkelige.

Karruselsvigets grænseoverskridende karakter rejser også processuelle spørgsmål. I Sag 3/2019 havde de britiske skattemyndigheder (HMRC) anlagt sag om ca. 40 mio. GBP mod danske borgere og selskaber for deltagelse i momskarruselsvig med mobiltelefoner. Højesteret fastslog:

> *»Højesteret finder på denne baggrund, at HMRC's krav må anses for et civilretligt krav. Højesteret finder endvidere, at kravet ikke har mistet sin civilretlige karakter ved, at HMRC har indhentet oplysninger fra de danske skattemyndigheder i medfør af forordningen om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift mv.«*

Da de pågældende ikke var momspligtige i Storbritannien, hvilede kravet ikke på en lovbestemt momspligt, men på engelske erstatningsregler om »unlawful means conspiracy«. Danske domstole havde derfor kompetence efter retsplejelovens § 235 og § 238.

LOV	Momsloven § 46, stk. 1 · Retsplejeloven § 235 · Straffeloven § 289, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Danske domstoles kompetence ved udenlandske myndigheders civile erstatningskrav vedrørende momssvig	09.03.2020
	Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
	Landsretten · Dom for grov momsunddragelse og hvidvask af udbytte fra internationalt svindelnetværk	05.11.2012
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af notifikation og påbud om øget agtpågivenhed grundet deltagelse i momskarruselhandel	26.07.2016

§ 6 Kædesvig og fiktive underleverandørfakturaer i rengørings-, transport- og byggebranchen

Den hyppigste sagstype i nyere praksis er ikke karrusellen, men **kædesvig**: en virksomhed køber »mandskabsudlejning«, »rengøring« eller »kørsel« hos underleverandører, der reelt intet leverer, fradrager købsmomsen og bruger pengestrømmen til sort aflønning af egne ansatte. Skattestyrelsen har samlet indsatsen i kontrolprojektet **Kædesvig**, og Landsskatteretten har afgjort et stort antal klagesager efter et bemærkelsesværdigt ensartet mønster.

Den mest omfattende nyere afgørelse er 24-0062635, hvor en rengøringsvirksomhed blev nægtet fradrag for 1.955.619 kr. i købsmoms vedrørende 11 underleverandører. Retten identificerede de karakteristiske svigindikatorer: underleverandører med få eller ingen ansatte, branchekoder der ikke svarer til de fakturerede ydelser, fakturaer uden angivelse af hvor, hvornår og af hvem arbejdet er udført, betalinger til tredjeparters eller udenlandske konti, systematisk tømning af konti, og ejere dømt for hvidvask efter straffelovens § 290 a, stk. 2. Den fremlagte alternative dokumentation – en vognmandskontrakt uden konkrete opgaver, lønsedler for 35 personer hos et selskab uden registrerede ansatte og generiske ruteplaner – blev ikke anset for tilstrækkelig.

I 24-0083471 nægtede Landsskatteretten fradrag for 462.531 kr. og udtalte om samarbejdsaftalerne:

> *»Samarbejdsaftalerne er ufyldestgørende for redegørelsen af samhandelsforholdet mellem parterne i aftalen. Der er herved lagt vægt på, at samarbejdsaftalerne indeholder standardiserede punkter og ikke indeholder konkrete aftaleforhold for den enkelte underleverandør.«*

og konkluderede:

> *»Retten finder, at der samlet set er tale om så usædvanlige omstændigheder, at de fremlagte fakturaer ikke kan anses for at være reelle.«*

Tilsvarende i transportbranchen: i 20-0078653 blev fradrag for 1.551.767 kr. nægtet vedrørende ni underleverandører, hvor flere uafhængige selskaber brugte identiske fakturalayouts og enslydende stavefejl, delte kontonummer og telefonnummer, og hvor en oplyst kontaktperson slet ikke fandtes i CPR-registret:

> *»På baggrund af det fremlagte materiale, samt sagens oplysninger i øvrigt, finder retten, at der er tale om så usædvanlige omstændigheder, at det må anses for usandsynligt, at der er sket levering af de pågældende transportydelser.«*

Mønsteret genfindes i 15-1539243 (563.146 kr.), 18-0000524 (vikarbureau i »organiseret kædesvig«), 22-0047902 (752.175 kr. i en byggesag med stråmandsselskaber i en hvidvasksag), 24-0012488 (831.611 kr. med personsammenfald og pengestrømme til fakturafabrikker), 25-0017125 (344.500 kr.) og 24-0027004 (1,3 mio. kr. med politirapport om en fakturafabrik i en hvidvaskkonstruktion). Selv helt små beløb rammes, jf. 24-0065240 om en enkelt faktura på 10.000 kr. fra en underleverandør, hvis ejer var dømt for hvidvask.

En særlig variant er udstederens hæftelse. I 22-0020074 blev et selskab holdt ansvarligt for momsen på 308 fiktive fakturaer med en samlet omsætning på 30,2 mio. kr., der var udstedt i selskabets navn af en tredjemand med fuldmagt – momsen påhviler efter momslovens § 46, stk. 7 enhver, der på en faktura anfører et afgiftsbeløb.

Det retlige grundlag for fradragsnægtelsen er momslovens § 37, stk. 1 sammenholdt med fakturakravene i momsbekendtgørelsens § 58, hvorefter fakturaen bl.a. skal angive »mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser« (nr. 5) og leveringsdatoen (nr. 6), samt dokumentationskravet i § 83. Manglende opfyldelse af disse krav er det, der udløser den skærpede bevisbyrde.

LOV `Momsbekendtgørelsen § 58, stk. 1` `Momsloven § 37, stk. 1` `Momsloven § 46, stk. 7` `Straffeloven § 290a, stk. 2`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag på 1,3 mio. kr. for fiktive fakturaer fra underleverandører af motocrossmaskiner	29.06.2026
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for købsmoms på 248.625 kr. – fiktive fakturaer fra fem underleverandører i rengøringsbranchen	12.05.2026
Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag på 344.500 kr. for underleverandørfakturaer i transportvirksomhed – fiktive fakturaer og skærpet bevisbyrde	18.02.2026
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for fiktiv underleverandørfaktura fra fakturafabrik – Landsskatteretten stadfæster	23.01.2026
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag på 1.955.619 kr. for fiktive underleverandørfakturaer i rengøringsvirksomhed (Kædesvig)	17.12.2025
Landsskatteretten · Nægtet Momsfradrag for Underleverandører: Manglende Dokumentation og Mistænkelige Forhold	05.05.2025
Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag for fiktive fakturaer fra underleverandører i byggesag	08.04.2025
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandør i transportvirksomhed	18.12.2024
Landsskatteretten · Manglende fradrag for købsmoms grundet fiktive fakturaer fra underleverandører	24.10.2024
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandørydelser vedrørende mandskabsleje	07.10.2024
Landsskatteretten · Momsfradrag nægtet for fakturaer fra fiktive underleverandører i byggesag	04.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster momstilsvar vedrørende fiktive fakturaer udstedt af person med fuldmagt	19.02.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation og usædvanlige forhold hos underleverandører medfører nægtet momsfradrag	13.12.2023
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandører - manglende dokumentation og usædvanlige omstændigheder	09.06.2023

Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for fiktive underleverandørfakturaer og skærpelse af skøn for manglende bilag	09.03.2022
Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for udgifter til underleverandører i rengøringsbranchen pga. manglende realitet	24.06.2021
Landsskatteretten · Stadfæstelse af nægtet momsfradrag for underleverandører i transportvirksomhed grundet tvivl om ydelsernes realitet	18.12.2020
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandører grundet mangelfulde fakturaer og manglende bevis for levering	17.06.2020
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandører i rengøringsbranche grundet fiktive fakturaer	09.08.2013

§ 7 Kittel-doktrinen og kravet om faktisk levering

Den civilretlige fradragsnægtelse hviler på to selvstændige EU-retlige spor, som det er afgørende at holde adskilt.

Første spor – objektiv manglende levering. Fradragsret efter momsdirektivets artikel 167 og artikel 168, gennemført ved momslovens § 37, forudsætter, at der faktisk er sket levering. Her er god tro irrelevant. EU-Domstolen fastslog i C-459/17 (SGI og Valériane):

> *»Spørgsmålet, om den afgiftspligtige person, der har anmodet om momsfradrag, var i god eller ond tro, er uden betydning for, om levering har fundet sted. […] Det følger heraf, at retten til momsfradrag er betinget af, at de hertil knyttede transaktioner faktisk er blevet gennemført.«*

Højesteret har omsat dette til dansk ret i de forenede sager Sag 115/2018 og Sag 116/2018, hvor to finansieringsselskaber havde fradraget moms af entreprenørmaskiner, der aldrig havde eksisteret:

> *»Det er således en betingelse for fradrag efter momslovens § 37, stk. 2, nr. 1, af afgift af varer, der er solgt til virksomheden, at varerne faktisk er blevet leveret. Da det som nævnt må lægges til grund, at de entreprenørmaskiner, for hvilke Sparbank og Fortis Lease Danmark ønsker momsfradrag, ikke har eksisteret, er der ikke sket levering, og der kan derfor ikke ske fradrag for den betalte moms.«*

Højesteret afviste at forelægge spørgsmålet for EU-Domstolen, fordi retstilstanden var klar efter SGI og Valériane, og afgrænsede dommen fra forudbetalingssituationen i C-660/16 og C-661/16 (Kollross og Wirtl).

Andet spor – Kittel-doktrinen. Selv hvor der er sket en reel levering, kan fradrag nægtes, hvis den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at transaktionen indgik i momssvig. I C-108/20 fastslog Domstolen, at fradrag kan nægtes, selv om den afgiftspligtige ikke selv deltog aktivt i sviget – erhvervelsen med det fornødne kendskab udgør i sig selv en deltagelse. I C-596/21 præciseredes rækkevidden: nægtelsen er **ikke** begrænset til den del af momsen, staten har mistet ved sviget – hele den indgående moms for transaktionen nægtes, også når det forudgående led ligeledes var i ond tro.

Domstolen har samtidig afgrænset undersøgelsespligten. I C-512/21 (Aquila Part Prod Com) skal skattemyndigheden føre præcist bevis for sviget, men den afgiftspligtige kan pålægges **øget omhu**, og overtrædelser af anden særlovgivning kan indgå som indicium; en handelsagents viden kan tilregnes principalen. I C-289/22 fastslog Domstolen, at fradrag ikke kan nægtes alene fordi en virksomhed organiserer sig omkostningsbesparende, medmindre der foreligger et rent kunstigt arrangement uden økonomisk realitet, og at der ikke gælder en generel pligt til at kontrollere underleverandørers lovlydighed – men at der kan kræves øget omhu ved konkrete mistanker.

Det EU-retlige misbrugsprincip har en selvstændig plads. I BS-16178/2021-HJR (GF-sagen) fandt Højesteret, at stiftelsen af et it-datterselskab med efterfølgende fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4 udgjorde misbrug, fordi konstruktionen gav fuldt momsfradrag for udgifter anvendt til momsfrie forsikringsydelser i strid med neutralitetsprincippet.

Danske klagere påberåber sig rutinemæssigt Kittel-praksis og god tro, men uden held, når fakturaerne er mangelfulde og omstændighederne usædvanlige – se f.eks. 25-0025362, hvor anbringender om god tro og Kittel-praksis blev afvist, og fradragsnægtelsen for tre fakturafabrik-underleverandører stadfæstet.

LOV	Momsloven § 37, stk. 1, 2 · Momsloven § 47, stk. 4	
PRAKSIS	**Højesteret** · Misbrug af momsreglerne ved stiftelse af datterselskab og efterfølgende fællesregistrering (GF-sagen)	03.04.2024
	Højesteret · Nægtelse af momsfradrag for ikke-eksisterende entreprenørmaskiner uanset god tro	26.03.2019
	EU-Domstolen · Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	09.01.2023
	EU-Domstolen · Retten til momsfradrag ved karruselsvig og betydningen af agtpågivenhed samt overtrædelser af fødevaresikkerhedsregler	01.12.2022
	EU-Domstolen · Momsfradrag og svig i leveringskæder: Nægtelse af fuldt fradrag ved kendskab til uregelmæssigheder	24.11.2022
	EU-Domstolen · Nægtelse af momsfradrag ved kendskab til svig i tidligere led i leveringskæden	14.04.2021
	EU-Domstolen · Nægtelse af momsfradrag ved manglende faktisk levering af goder	27.06.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster nægtet momsfradrag for fakturafabrik-underleverandører og skønsmæssig forhøjelse af salgsmoms	13.05.2026

§ 8 Solidarisk hæftelse, notifikation og statens tilbagebetalingspligt

Ved siden af straf og fradragsnægtelse råder momssystemet over hæftelsesregler, der skal sikre inddrivelsen, når missing traderen er forsvundet.

Momslovens § 46 indeholder tre relevante hæftelsesspor. For det første hæfter en virksomhed solidarisk for momsen af varer eller ydelser, den har købt af en anden virksomhed, når denne forsætligt eller groft uagtsomt ikke har afregnet momsen af det indenlandske salg. Hæftelsen er betinget af tre kumulative forudsætninger: at Skatteforvaltningen tidligere har konstateret et tilsvarende køb, at virksomheden har modtaget en **notifikation**, og at virksomheden groft uagtsomt eller forsætligt ikke har overholdt påbuddene i en gældende notifikation. For det andet kan Skatteforvaltningen udstede en notifikation med konkrete påbud om større agtpågivenhed for en periode på fem år, som registreres i kontrolinformationsregisteret. For det tredje hæfter en registreret aftager solidarisk, når betaling ikke sker via et pengeinstitut eller betalingsinstitut, der sikrer identifikation af parterne, medmindre betalingen samlet udgør højst 8.000 kr. inklusive afgift – kontantreglen, der rammer netop de kædesvigssager, hvor betalingen sker kontant eller til tredjeparters konti.

Aktualitet: stykke-nummereringen i § 46 er under forskydning. Ved lov nr. 332 af 9. april 2024 blev § 46, stk. 3, ophævet med virkning fra 1. juli 2024, hvorved de efterfølgende stykker rykkede op, og henvisningerne blev konsekvensrettet. Ældre afgørelser – f.eks. 16-0293596, der henviser til § 46, stk. 10 og 11 – skal læses med dette forbehold.

EU-Domstolen har gentagne gange godkendt sådanne hæftelsesordninger under momsdirektivets artikel 205 og artikel 273. I C-4/20 kan den solidarisk hæftende pålægges både momsen og morarenter, når vedkommende

vidste eller burde have vidst, at den afgiftspligtige ikke ville betale. I C-276/24 fastslog Domstolen, at solidarisk hæftelse og fradragsnægtelse kan **kumuleres** over for samme person, fordi de tjener forskellige og supplerende formål. C-613/23 accepterer en lovbestemt ansvarsformodning for direktører, forudsat at den kan afkræftes reelt, C-121/24 behandler hæftelsen efter hovedskyldnerens opløsning, og C-277/24 stiller krav om, at den solidarisk hæftende i hæftelsessagen får effektiv adgang til at anfægte de afgørende vurderinger og til aktindsigt.

Den modsatte problemstilling – om aftageren kan søge momsen tilbage fra staten, når leverandøren er gået konkurs – er afgjort i BS-52793/2022-HJR. Højesteret afviste kravet: hverken EU-rettens neutralitets- og effektivitetsprincipper eller momslovens § 52 a, stk. 7 hjemler et direkte krav mod staten, når statskassen aldrig har modtaget beløbet. Samme resultat nåede Vestre Landsret i BS-22626/2021-VLR om 11,1 mio. kr. i fejlagtigt opkrævet dansk moms på elektronik, hvor leveringsstedet lå i Østrig og Holland, og leverandøren gik konkurs uden at indbetale momsen.

Endelig hviler den skønsmæssige efteropkrævning i kædesvigssagerne på opkrævningslovens § 5, der giver hjemmel til at ansætte tilsvaret skønsmæssigt, når regnskabet ikke kan danne grundlag for en nøjagtig opgørelse.

LOV Momsloven § 46 · Momsloven § 52a, stk. 7 · Opkrævningsloven § 5, stk. 1, 2

PRAKSIS

Højesteret · Statens tilbagebetalingspligt ved fejlagtigt opkrævet moms i tilfælde af leverandørens konkurs og manglende indbetaling	01.12.2023
EU-Domstolen · Solidarisk ansvar for moms efter hovedskyldnerens sletning fra handelsregistret	11.12.2025
EU-Domstolen · Solidarisk hæftelse for ubetalt moms ved siden af nægtelse af fradragsret i tilfælde af momssvig	10.07.2025
EU-Domstolen · Solidarisk hæftelse for momsgæld og bestyrelsesmedlemmers ret til forsvar i skattesager	27.02.2025
EU-Domstolen · Direktørs solidariske hæftelse for momsgæld ved manglende meddelelse om betalingsudygtighed	14.11.2024
EU-Domstolen · Solidarisk hæftelse for moms og morarenter ved kendskab til afgiftssvig	20.05.2021
Landsretten · Afvisning af momsfradrag og tilbagebetalingskrav fra staten ved fejlagtig fakturering af dansk moms og leverandørkonkurs	21.11.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af notifikation og påbud om øget agtpågivenhed grundet deltagelse i momskarruselhandel	26.07.2016

§ 9 Strafudmålingsniveauer – fra betinget dom til flerårig ubetinget fængsel

Strafudmålingen styres af to variable: **unddragelsens størrelse** og **forholdets systematik**. Praksis tegner følgende billede:

Afgørelse	Unddragelse	Frihedsstraf	Tillægsbøde
SS-82/2021-HER (2021)	403.614 kr. (skat + moms)	3 mdr. betinget m. samfundstjeneste	413.614 kr.
S-1496-25 (2026)	1.074.260 kr.	7 mdr. betinget m. 120 timers samfundstjeneste	1.070.000 kr.
Sag 210/2016 (2017)	ca. 1,2 mio. kr.	1 år ubetinget	–
Sag 71/2015 (2015)	5.433.065 kr.	fællesstraf 1 år 8 mdr., heraf 6 mdr. ubetinget	2.700.000 kr.

AM2023.06.08H (2023)	5.589.420 kr. / 4.607.971 kr. pr. domfældt	1 år 6 mdr. / 1 år 3 mdr. (delvis betinget)	5.575.000 / 4.600.000 kr.
S-0165-25 (2025)	11.436.938 kr.	2 år 3 mdr. ubetinget	11.436.938 kr.
SS-2423/2025-VIB (2026)	26.575.000 kr.	3 år ubetinget	26.575.000 kr.

De to yderpunkter illustrerer skalaen. I SS-82/2021-HER blev en direktør, der havde unddraget 337.064 kr. i skat og 66.550 kr. i moms, idømt tre måneders betinget fængsel med samfundstjeneste og en tillægsbøde på 413.614 kr. I den anden ende ligger SS-2423/2025-VIB, hvor en koncerndirektør gennem to konstruerede dispositioner – en fiktiv overdragelse/udlejning af et gyllerørsanlæg og en proforma-optionsaftale om udviklingsrettigheder – søgte at udløse uberettiget udbetaling af negativ moms for 26.575.000 kr. Retten fastsatte straffen til fængsel i tre år og bemærkede:

> *»Henset til omfanget og grovheden af kriminaliteten er der ikke grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste.«*

Sagen viser også, at koncerninterne modposteringer ikke frigør: det var uden betydning, at søsterselskaberne samtidig indberettede tilsvarende salgsmoms, da selskaberne er selvstændige juridiske enheder, og vindingen blev opnået i de modtagende selskaber.

Systematikken vejer tungt selvstændigt. I S-0165-25 havde en virksomhedsejer i seks forhold angivet momstilsvaret til 0 kr. og unddraget 11.436.938 kr. over 3½ år. Byretten gjorde 1½ år af en toårig straf betinget; Vestre Landsret skærpede med 5 mod 1 stemme til 2 år og 3 måneders **helt ubetinget** fængsel:

> *»Navnlig under hensyn til størrelsen af det unddragne beløb, og at unddragelserne er sket systematisk over en periode på 3½ år, finder vi, at der, uanset tiltaltes gode personlige forhold, ikke er grundlag for at gøre nogen del af straffen betinget.«*

Tiltaltes tilståelse, rene straffeattest bortset fra færdselsbøder og den samtidige ledelsesfrakendelse kunne ikke bære en betinget straf.

Allerede i Sag 71/2015 formulerede Højesteret udgangspunktet:

> *»Efter praksis skal der udmåles en ubetinget frihedsstraf for forhold af denne karakter, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Sådanne særlige omstændigheder foreligger ikke i denne sag.«*

Selv en beskeden og passiv rolle som stråmandsdirektør kunne ikke bære en helt betinget straf, men førte alene til en delvis betinget dom og halveret tillægsbøde.

LOV
Momsloven § 81, stk. 3 · Straffeloven § 50, stk. 2 · Straffeloven § 289, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

	Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021

§ 10 Samfundstjeneste, tilståelsesrabat og sagsbehandlingstid

Efter **lov nr. 152 af 18. februar 2015** om udvidet brug af samfundstjeneste ophørte den særlige tilbageholdenhed med betingede domme i skatte- og momssager. Højesteret gjorde status i Sag 210/2016 og gengav Straffelovrådets synspunkt fra forarbejderne:

> *»Det er Straffelovrådets opfattelse, at der ikke er grundlag for fortsat at udvise særlig tilbageholdenhed med at anvende samfundstjeneste i sager om skattesvig. Valget mellem samfundstjeneste og ubetinget fængsel … bør efter Straffelovrådets opfattelse fremover først og fremmest afgøres ud fra en samlet vurdering af dels grovheden af den nu foreliggende kriminalitet som udtrykt ved længden af fængselsstraffen, dels omfanget og alvoren af eventuel tidligere kriminalitet.«*

I den konkrete sag – en unddragelse på ca. 1,2 mio. kr. begået af en gerningsmand, der 12 år tidligere var straffet med 40 dages fængsel for ligeartede forhold – var resultatet alligevel ubetinget fængsel:

> *»På baggrund af det anførte tiltræder Højesteret, at der uanset Ts gode personlige forhold ikke er grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste.«*

At tiltalte var i behandling for ludomani med godt resultat, havde genoptaget sin virksomhed og af Kriminalforsorgen var fundet egnet til samfundstjeneste, kunne ikke opveje beløbets størrelse og forstraffen.

Tilståelsesrabat. Efter straffelovens § 82, stk. 1, nr. 9 kan tilståelse føre til strafnedsættelse, og Højesteret har i U 2025.3022 H kategoriseret rabatten efter, hvor meget tilståelsen sparer af efterforskning og retsdage – kategorierne er gengivet i Rigsadvokatmeddelelsen om straffens fastsættelse. I S-1496-25 henførte landsretten en sen tilståelse til kategori 3 med en rabat på ca. 10-20 pct. – men **kun på fængselsstraffen**, ikke på tillægsbøden.

Sagsbehandlingstid. Lang sagsbehandlingstid kan føre til, at straffen gøres betinget. I SS-170/2006-ROS anerkendte retten en unormalt lang sagsbehandlingstid som en krænkelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, jf. retsplejelovens § 33 a, og gjorde fængselsstraffen betinget samtidig med, at tillægsbøden blev nedsat. I SS-1958/2020-OLR nedsatte Østre Landsret straffen for en af de tiltalte »navnlig under hensyn til den usædvanligt lange sagsbehandlingstid«. Omvendt afviste både S-0165–25 og SS-2423/2025-VIB at tillægge sagsbehandlingstiden formildende betydning. Forskellen ligger i, om forsinkelsen kan tilregnes myndighederne som egentlig inaktivitet.

LOV	Straffeloven § 56, stk. 1 · Straffeloven § 62 · Straffeloven § 82, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
	Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
	Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
	Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
	Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og millionbøde for omfattende momsunddragelse og dokumentfalsk 22.12.2008

§ 11 Sammenstød, lex specialis og accessoriske retsfølger

Momssvig optræder sjældent alene. Praksis viser flere tilbagevendende sammenstødskonstellationer.

Lex specialis over for straffelovens § 289 a. Straffelovens § 289 a om urigtige oplysninger til brug for afgørelser om betaling eller tilbagebetaling af afgifter er efter stk. 3 udtrykkeligt subsidiær: bestemmelsen finder kun anvendelse, »hvor anden lovgivning ikke indeholder en tilsvarende regulering«. Højesteret anvendte dette i AM2024.06.25H, hvor en direktør havde afgivet urigtige oplysninger ved ansøgning om et rentefrit momslån under covid-19-hjælpepakkerne. Da særloven om rentefrie lån svarende til angivet moms indeholdt en tilsvarende regulering af gerningsindhold og strafferamme, skulle forholdet henføres under særlovens § 9 og ikke under § 289 a. Straffen blev fastsat til en bøde på 325.000 kr., og Højesteret fandt ikke grundlag for at fravige udgangspunktet i medfør af straffelovens § 81 d, stk. 4. Procesbevillingsnævnets bevilling i 23/42973 beskriver instansforløbet, hvor landsretten forinden havde idømt betinget fængsel i ét år og en tillægsbøde på 790.000 kr.

Bogføringsforseelser. Systematisk momsunddragelse ledsages næsten altid af manglende bogføring, der straffes selvstændigt efter straffelovens § 302 og bogføringslovens § 16, stk. 1. Det var tilfældet i både S-0165–25 (fem års manglende bogføring) og i Sag 210/2016.

Dokumentfalsk, bedrageri og hvidvask. Fiktive fakturaer forelagt for skattemyndighederne kan tillige udgøre dokumentfalsk efter straffelovens § 171, jf. SS-170/2006-ROS. Udbyttet fra momssvig hvidvaskes typisk gennem kontotømning, jf. 3-4829/2012 og de mange Landsskatterets-sager, hvor underleverandørernes ejere er dømt efter straffelovens § 290 a. Skattestyrelsen anfører i Den juridiske vejledning A.C.3.5.1.2-, at der i sager under grænsen for frihedsstraf, hvor der samtidig foreligger en straffelovsovertrædelse som dokumentfalsk, nedlægges påstand om normal bødestraf for særlovsovertrædelsen ved siden af frihedsstraffen for straffelovsforholdet. Momssvig kan også fremstå som accessorisk til anden økonomisk kriminalitet, jf. SS-12397/2012-GLO, hvor skjult returkommission på 866.415 kr. medførte skatte- og momsunddragelse på over 500.000 kr. og en tillægsbøde på 940.000 kr.

Bandetillæg. Ved **lov nr. 665 af 11. juni 2024** (bandepakke IV) blev der med virkning fra 1. juli 2024 indsat et nyt stk. 3 i straffelovens § 81 a, hvorefter straffen for bl.a. overtrædelse af § 289, stk. 1, § 290, stk. 2 og § 290 a, stk. 2 kan forhøjes indtil det dobbelte, når den dømte har tilknytning til en gruppe, der står bag omfattende og alvorlig kriminalitet, og overtrædelsen har relation hertil. Rigsadvokatmeddelelsen om straffens fastsættelse redegør for anvendelsen og fremhæver bl.a., om udbyttet understøtter gruppens økonomiske grundlag.

Rettighedsfrakendelse og konfiskation. Frakendelse af retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed efter straffelovens § 79, stk. 2 er standardpåstand i de store sager; den blev pålagt indtil videre i S-0165–25 og i fem år i AM2023.06.08H. I SS-2423/2025-VIB blev der derimod frifundet for frakendelse, fordi tiltalte allerede var pålagt konkurskarantæne i to omgange. Konfiskation af udbytte efter straffelovens § 75 anvendes selvstændigt ved siden af tillægsbøden.

LOV Straffeloven § 75, stk. 1 Straffeloven § 79, stk. 2 Straffeloven § 81a, stk. 3 Straffeloven § 289a, stk. 3 Straffeloven § 302, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	25.06.2024
Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Landsretten · Dom for grov momsunddragelse og hvidvask af udbytte fra internationalt svindelnetværk	05.11.2012
Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
Byretten · Dom for skatteunddragelse og bestikkelse i form af returkommission	23.12.2015
Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og millionbøde for omfattende momsunddragelse og dokumentfalsk	22.12.2008
Procesbevillingsnævnet · 3.-instansbevilling: Urigtige oplysninger ved ansøgning om rentefrit momslån under covid-19 og udmåling af tillægsbøde efter straffelovens § 81 d	13.03.2024

§ 12 Den grænseoverskridende dimension: forordning 904/2010, Eurofisc og EPPO

Momssvig er strukturelt grænseoverskridende, fordi selve svigmekanismen udnytter overgangsordningen for samhandel mellem medlemsstaterne. Den administrative modvægt er forordning (EU) nr. 904/2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift, der bl.a. i artikel 33 etablerer **Eurofisc** som et netværk til hurtig udveksling, behandling og analyse af målrettede oplysninger om grænseoverskridende svig, herunder en multilateral tidlig varslingsmekanisme.

Ordningen blev styrket ved forordning (EU) 2018/1541, hvis betragtning 1 udtrykkeligt konstaterer, at de i 1993 indførte overgangsordninger »er blevet forældede og sårbare over for svig«. Ændringen giver Eurofisc-koordinatorerne adgang til at anmode om målrettede oplysninger fra Europol og OLAF og til at videregive oplysninger den anden vej, ligesom den fælles behandling og analyse af data om grænseoverskridende svig blev sat i system.

Denne informationsudveksling har direkte betydning for de danske sager. I Sag 3/2019 gjorde de sagsøgte netop gældende, at HMRC's krav havde mistet sin civilretlige karakter, fordi de britiske myndigheder havde indhentet oplysninger fra de danske skattemyndigheder efter forordningen om administrativt samarbejde. Højesteret afviste dette: der var hverken i litteratur eller retspraksis holdepunkter for, at måden, hvorpå en udenlandsk offentlig part har oplyst sagen, skulle omkvalificere et civilretligt erstatningskrav til et offentligretligt krav. Sondringen efter Bruxelles I-forordningens artikel 1 mellem »det civil- og handelsretlige område« er et selvstændigt EU-retligt begreb, som ikke afgør, om kravet efter dansk ret er civilretligt.

Strafferetligt er den mest markante nyskabelse Den Europæiske Anklagemyndighed (EPPO), oprettet ved forordning (EU) 2017/1939 gennem et forstærket samarbejde. EPPO efterforsker og retsforfølger i de deltagende medlemsstater bl.a. alvorlig grænseoverskridende momssvig og har siden 2021 gennemført koordinerede aktioner mod momskarruseller i flere medlemsstater. Danmark er ikke omfattet af det forstærkede samarbejde, men Justitsministeriet og EPPO indgik den 31. august 2023 en formel samarbejdsaftale om grænseoverskridende økonomisk kriminalitet, der etablerer operationelle rammer for samarbejdet. Nationalt behandles de store, komplekse momssvigssager efter de retningslinjer om forelæggelse af »særligt komplicerede sager«, som fremgår af Rigsadvokatmeddelelsen om forelæggelse og indberetning – herunder sager, der rejser

særligt vanskelige retlige spørgsmål ud over den egentlige strafferet, f.eks. i forhold til EU-ret eller anden international ret.

LOV Momsloven § 81, stk. 3 | Retsplejeloven § 238

PRAKSIS **Højesteret** · Danske domstoles kompetence ved udenlandske myndigheders civile erstatningskrav vedrørende momssvig 09.03.2020

§ 13 Sammenfatning af praksis

Momssvigspraksis kan sammenfattes i seks linjer.

1. Beløbet afgør sporet. Under 500.000 kr. i forsætlig unddragelse afgøres sagen som udgangspunkt administrativt med et bødeforelæg beregnet som to gange unddragelsen; fra 500.000 kr. sendes den til domstolene og henføres under straffelovens § 289 med fængselsstraf og tillægsbøde. I gentagelsestilfælde inden for 10 år falder grænsen til 250.000 kr. Grænserne blev flyttet med virkning fra 1. januar 2024 ved **lov nr. 1795 af 28. december 2023**, og gerningstidspunktet er derfor afgørende for beregningen.

2. Tillægsbøden er hård og ufravigelig. Efter AM2023.06.08H er tillægsbøden pønal og pålægges fuldt ud pr. gerningsmand. Den kan ikke gøres betinget, nedsættes ikke ved efterbetaling, manglende berigelse eller tilståelse, jf. S-1496-25, og reduceres kun i den ekstraordinære situation, hvor gerningsmandens rolle er helt underordnet, jf. Sag 71/2015.

3. Forsæt kan foreligge som ren risikoaccept. Dolus eventualis er tilstrækkeligt, og den formelt registrerede direktør, der råder over selskabets konto og har indikationer på uregelmæssigheder, kan ikke gemme sig bag en bagmand. Omvendt frifindes den, der reelt hverken har viden om eller indflydelse på driften, jf. SS-1186/2014-FRB og SS-9423/2016-KOL.

4. Systematik trumfer gode personlige forhold. Ved millionunddragelser begået systematisk over år er udgangspunktet helt ubetinget fængsel – 2 år og 3 måneder ved 11,4 mio. kr. i S-0165–25 og 3 år ved 26,6 mio. kr. i SS-2423/2025-VIB. Samfundstjeneste er efter 2015-reformen ikke udelukket i skatte- og afgiftssager, men afslås ved forstraffe for ligeartet kriminalitet, jf. Sag 210/2016.

5. Den civile fradragssag kører parallelt og har sin egen bevisstandard. Fradrag forudsætter faktisk levering, hvor god tro er irrelevant, jf. Sag 115/2018 og Sag 116/2018 og C-459/17. Hvor der er sket levering, nægtes fradrag efter Kittel-doktrinen, hvis køberen vidste eller burde have vidst, at transaktionen indgik i svig – og da for hele den indgående moms, jf. C-596/21. Beviskravet i skattesagen er lempeligere end i straffesagen: i 14-4324798 blev fradrag nægtet, selv om straffesagen om dokumentfalsk og momssvig var opgivet.

6. Skærpet bevisbyrde i kædesvigssagerne. Mangelfulde fakturaer efter momsbekendtgørelsens § 58 kombineret med usædvanlige forhold hos underleverandøren – ingen ansatte, ingen momsangivelser, forkerte branchekoder, konkurser, betaling til tredjeparters eller udenlandske konti, hvidvaskdomme – skærper bevisbyrden så meget, at hverken elektronisk betaling, standardiserede samarbejdsaftaler, generiske ruteplaner eller lønsedler fra selskaber uden registrerede ansatte løfter den, jf. 24-0062635 og 24-0083471.

Afgrænsning: indkomstskattesvig behandles under skattesvig, den rene civilretlige momsfortolkning og fradragsret under moms-fortolkning, bedrageri uden momskontekst under bedrageri, og hvidvask af udbyttet fra momssvig under hvidvask.

LOV Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 81, stk. 3 · Straffeloven § 50, stk. 2 · Straffeloven § 289, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Nægtelse af momsfradrag for ikke-eksisterende entreprenørmaskiner uanset god tro	26.03.2019
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
EU-Domstolen · Momsfradrag og svig i leveringskæder: Nægtelse af fuldt fradrag ved kendskab til uregelmæssigheder	24.11.2022
EU-Domstolen · Nægtelse af momsfradrag ved manglende faktisk levering af goder	27.06.2018
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026
Byretten · Frifindelse i sag om momssvig	22.03.2017
Byretten · Direktør frifundet for momssvig for over 5,4 mio. kr. på grund af manglende viden om selskabets drift	26.08.2014
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag på 1.955.619 kr. for fiktive underleverandørfakturaer i rengøringsvirksomhed (Kædesvig)	17.12.2025
Landsskatteretten · Nægtet Momsfradrag for Underleverandører: Manglende Dokumentation og Mistænkelige Forhold	05.05.2025
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for købsmoms på grund af fiktive fakturaer fra underleverandører i rengøringsbranchen	29.04.2019

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Momsloven § 37	stk. 1	Momsloven § 46	
Momsloven § 81	stk. 1, 3	Straffeloven § 50	stk. 2
Straffeloven § 289	stk. 1, 3	Straffeloven § 289a	stk. 3

MATERIALE Citerede afgørelser

56 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 9

25.06.2024	Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	AM2024.06.25H
03.04.2024	Misbrug af momsreglerne ved stiftelse af datterselskab og efterfølgende fællesregistrering (GF-sagen)	bs-16178-2021-hjr
01.12.2023	Statens tilbagebetalingspligt ved fejlagtigt opkrævet moms i tilfælde af leverandørens konkurs og manglende indbetaling	bs-52793-2022-hjr

08.06.2023	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	3293-3922
08.06.2023	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	AM2023.06.08H
09.03.2020	Danske domstoles kompetence ved udenlandske myndigheders civile erstatningskrav vedrørende momssvig	3-2019
26.03.2019	Nægtelse af momsfradrag for ikke-eksisterende entreprenørmaskiner uanset god tro	115-2018--og-116-2018
11.01.2017	Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	210-2016
19.08.2015	Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	Sag 71/2015

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 10

11.12.2025	Solidarisk ansvar for moms efter hovedskyldnerens sletning fra handelsregistret	C-121/24
10.07.2025	Solidarisk hæftelse for ubetalt moms ved siden af nægtelse af fradragsret i tilfælde af momssvig	C-276/24
27.02.2025	Solidarisk hæftelse for momsgæld og bestyrelsesmedlemmers ret til forsvar i skattesager	C-277/24
14.11.2024	Direktørs solidariske hæftelse for momsgæld ved manglende meddelelse om betalingsudygtighed	C-613/23
09.01.2023	Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	C-289/22
01.12.2022	Retten til momsfradrag ved karruselsvig og betydningen af agtpågivenhed samt overtrædelser af fødevaresikkerhedsregler	C-512/21
24.11.2022	Momsfradrag og svig i leveringskæder: Nægtelse af fuldt fradrag ved kendskab til uregelmæssigheder	C-596/21
20.05.2021	Solidarisk hæftelse for moms og morarenter ved kendskab til afgiftssvig	C-4/20
14.04.2021	Nægtelse af momsfradrag ved kendskab til svig i tidligere led i leveringskæden	C-108/20
27.06.2018	Nægtelse af momsfradrag ved manglende faktisk levering af goder	C-459/17

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 4

05.05.2025	Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	S-0165-25
21.11.2022	Afvisning af momsfradrag og tilbagebetalingskrav fra staten ved fejlagtig fakturering af dansk moms og leverandørkonkurs	3444-4103
03.05.2022	Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	3258-3884
05.11.2012	Dom for grov momsunddragelse og hvidvask af udbytte fra internationalt svindelnetværk	3-4829/2012

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 7

21.05.2026	Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	10854-13949
05.02.2026	Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	S-1496-25
02.06.2021	Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	139-160
22.03.2017	Frifindelse i sag om momssvig	3950-4764
23.12.2015	Dom for skatteunddragelse og bestikkelse i form af returkommission	6315-7566
26.08.2014	Direktør frifundet for momssvig for over 5,4 mio. kr. på grund af manglende viden om selskabets drift	5556-6652
22.12.2008	Direktør idømt betinget fængsel og millionbøde for omfattende momsunddragelse og dokumentfalsk	6130-7346

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 22

29.06.2026	Nægtet momsfradrag på 1,3 mio. kr. for fiktive fakturaer fra underleverandører af motocrossmaskiner	24-0027004
13.05.2026	Landsskatteretten stadfæster nægtet momsfradrag for fakturafabrik-underleverandører og skønsmæssig forhøjelse af salgsmoms	25-0025362
12.05.2026	Nægtet fradrag for købsmoms på 248.625 kr. – fiktive fakturaer fra fem underleverandører i rengøringsbranchen	25-0048944
18.02.2026	Nægtet momsfradrag på 344.500 kr. for underleverandørfakturaer i transportvirksomhed – fiktive fakturaer og skærpet bevisbyrde	25-0017125
23.01.2026	Nægtelse af momsfradrag for fiktiv underleverandørfaktura fra fakturafabrik – Landsskatteretten stadfæster	25-0002588
17.12.2025	Nægtelse af momsfradrag på 1.955.619 kr. for fiktive underleverandørfakturaer i rengøringsvirksomhed (Kædesvig)	24-0062635
05.05.2025	Nægtet Momsfradrag for Underleverandører: Manglende Dokumentation og Mistænkelige Forhold	24-0083471
08.04.2025	Nægtet momsfradrag for fiktive fakturaer fra underleverandører i byggesag	24-0012488
18.12.2024	Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandør i transportvirksomhed	24-0065240
24.10.2024	Manglende fradrag for købsmoms grundet fiktive fakturaer fra underleverandører	24-0023762
07.10.2024	Nægtelse af momsfradrag for underleverandørydelser vedrørende mandskabsleje	22-0102774
04.04.2024	Momsfradrag nægtet for fakturaer fra fiktive underleverandører i byggesag	22-0047902
19.02.2024	Landsskatteretten stadfæster momstilsvar vedrørende fiktive fakturaer udstedt af person med fuldmagt	22-0020074
13.12.2023	Landsskatteretten: Manglende dokumentation og usædvanlige forhold hos underleverandører medfører nægtet momsfradrag	23-0001103

09.06.2023	Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandører - manglende dokumentation og usædvanlige omstændigheder	18-0026032
09.03.2022	Nægtelse af momsfradrag for fiktive underleverandørfakturaer og skærpelse af skøn for manglende bilag	18-0000524
24.06.2021	Nægtelse af fradrag for udgifter til underleverandører i rengøringsbranchen pga. manglende realitet	17-0285463
18.12.2020	Stadfæstelse af nægtet momsfradrag for underleverandører i transportvirksomhed grundet tvivl om ydelsernes realitet	20-0078653
17.06.2020	Nægtelse af momsfradrag for underleverandører grundet mangelfulde fakturaer og manglende bevis for levering	15-1539243
29.04.2019	Nægtet fradrag for købsmoms på grund af fiktive fakturaer fra underleverandører i rengøringsbranchen	14-4324798
26.07.2016	Stadfæstelse af notifikation og påbud om øget agtpågivenhed grundet deltagelse i momskarruselhandel	16-0293596
09.08.2013	Nægtelse af momsfradrag for underleverandører i rengøringsbranche grundet fiktive fakturaer	12-0239319

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 2

31.03.2025	Annullering af kontrolafgift i Kolding grundet nedslidte og utilstrækkelige parkeringsafmærkninger	park-7346
13.12.2024	Annullering af kontrolafgift grundet manglende dokumentation for indkørselsskiltning	park-4764

PROCESBEVILLINGSNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 2

13.03.2024	3.-instansbevilling: Urigtige oplysninger ved ansøgning om rentefrit momslån under covid-19 og udmåling af tillægsbøde efter straffelovens § 81 d	23/42973
24.02.2023	Begrænset 3.-instansbevilling: Tillægsbødens normalstørrelse ved organiseret momssvig og fiktive fakturaer (straffelovens § 50, stk. 2)	22/10488 og 22/10527

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Straffelovens § 289 m.v. – berigelseskriminalitet rettet mod offentlige midler. Delbetænkning V afgivet af Justitsministeriets udvalg om økonomisk kriminalitet og datakriminalitet

nr. 1396 · 2000 · Justitsministeriet

Betænkning om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen

nr. 932 · 1981 · Justitsministeriet

Betænkning om strafudmåling – Bind III

nr. 1581 · 2023 · Justitsministeriet

14 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over punktafgifter — registrering, hæftelse og skønsmæssig ansættelse

Det tværgående fællesregelsæt for vareafgifterne — oplagshaver og varemodtager, besidder- og ledelseshæftelse, § 5-skøn og sanktioner

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 35 afgørelser · 2012–2026 Læs online

INTRODUKTION

Punktafgifterne på chokolade, emballage, øl og vin, spiritus, tobak, mineralvand m.fl. hviler materielt på hver sin afgiftslov, men administrativt og pønalt på et fælles regelsæt: registreringspligten i de enkelte love, hæftelsesreglerne i både afgiftslovene og opkrævningsloven, samt opkrævningslovens §§ 4 og 5 om foreløbig fastsættelse og skønsmæssig ansættelse. Praksis er stærkt domineret af Landsskatteretten, hvor tyngdepunktet ligger i kontrolsager mod kiosker, slikbutikker og grossister uden fyldestgørende afgiftsregnskab, mens domstolene navnlig har taget stilling til strafudmåling, ordensbøder og tillægsbøder. Oversigten kortlægger, hvornår registreringspligten indtræder, hvem der hæfter for uberigtigede varer, hvornår et skøn kan tilsidesættes, og hvordan sanktionsniveauet er ændret med virkning fra 1. januar 2024.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Registreringspligten for punktafgifter følger af den enkelte afgiftslov: erhvervsmæssig fremstilling kræver registrering som oplagshaver, mens erhvervsdrivende, der modtager varer fra udlandet, skal registreres som varemodtager, inden varerne afsendes.

02 Erhvervsdrivende, der ikke er registreret som varemodtager, skal registreres som midlertidigt registreret varemodtager, anmelde varetransporten og betale afgiften inden vareafsendelsen — registreringen gælder kun én leverandør, én mængde og én periode.

03 En gennemgående bagatelgrænse fritager for registrering, når den samlede årlige afgift af indførte og modtagne varer ikke overstiger 10.000 kr.; forventes grænsen overskredet, indtræder registreringspligten.

04 Den, der er i besiddelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er afgiftsberigtigede, hæfter for afgiften — hæftelsen er objektiv og uafhængig af god tro.

05 Besidderhæftelsen kan kun afkræftes ved konkret dokumentation for, at netop de fundne varer er købt i afgiftsberigtiget stand; generelle fakturaer af ældre dato, der ikke kan henføres til de optalte varer, er ikke tilstrækkeligt.

06 Ved varer fundet på en privat adresse påhviler det Skattestyrelsen at sandsynliggøre erhvervsmæssigt formål — store mængder er ikke i sig selv tilstrækkeligt, når varerne er spredt og blandet med private ejendele.

07 Chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 2, er efter ordlyd og forarbejder en objektiv hæftelsesbestemmelse, men den kan ikke anvendes over for en godtroende mellemhandler uden forudgående varsling af praksisændringen.

08 Opkrævningslovens § 10 b pålægger personlig, ubegrænset og solidarisk hæftelse for den, der forsætligt eller groft uagtsomt deltager i ledelsen af en uregistreret virksomhed — også reelle ledere og stråmænd, der ikke er registreret i Erhvervsstyrelsens systemer.

09 Hæftelse efter § 10 b forudsætter ikke, at der rejses eller vindes en straffesag; frifindelse i straffesagen udelukker ikke administrativ hæftelse, fordi beviskravene er forskellige.

10 Ledelseshæftelsen omfatter kun de skatter og afgifter, der opstår i den periode, hvor den pågældende faktisk deltog i ledelsen.

11 Foreløbig fastsættelse efter opkrævningslovens § 4 udløser en afgift for hver fastsættelse, og fire på hinanden følgende foreløbige fastsættelser for samme registreringsforhold kan føre til inddragelse af registreringen efter forudgående varsel.

12 Skønsmæssig ansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2, forudsætter, at tilsvaret ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber — manglende afgiftsregnskab, manglende følgesedler og manglende kasseafstemning er de typiske tilsidesættelsesgrunde.

13 Skatteforvaltningen skal ved et skøn samtidig tage stilling til periodiseringen, så der ikke efteropkræves tilsvar uden for genoptagelsesfristerne eller opkræves forældede krav.

14 Et skøn tilsidesættes ikke, blot fordi det er ugunstigt; det kræver, at virksomheden godtgør, at metoden er urealistisk, eller at grundlaget er utilstrækkeligt oplyst — ellers hjemvises sagen alene ved konkrete beregningsfejl.

15 Genoptagelse af et afgiftstilsvar kræver, at der fremlægges oplysninger, som sandsynliggør en ændring; ukendskab til angivelsespligten og intern arbejdsdeling udgør ikke særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4.

16 Manglende registrering som varemodtager og manglende afgiftsregnskab straffes med skærpede ordensbøder, der sammenlægges ved flere overtrædelser, og gentagne overtrædelser kan udløse rettighedsfrakendelse.

17 Fra 1. januar 2024 udmåles normalbøden for forsætlig unddragelse af punktafgifter til to gange unddragelsen og for grov uagtsomhed til én gang unddragelsen, uden det tidligere progressionsknæk ved 60.000 kr.

18 Grænsen for frihedsstraf ved forsætlig unddragelse af punktafgifter er hævet fra 100.000 kr. til 500.000 kr. i førstegangstilfælde, mens tillægsbøden samtidig er fordoblet til to gange unddragelsen for forhold begået efter 1. januar 2024.

19 Tillægsbøder på skatte- og afgiftsområdet har et selvstændigt pønalt formål og udmåles fuldt ud til hver enkelt deltager, uanset at flere har medvirket til den samme unddragelse.

§ 1 Fællesregelsættet: hvornår opkrævningsloven træder i stedet for den enkelte afgiftslov

De varebaserede punktafgifter reguleres materielt af hver sin lov — chokoladeafgiftsloven, emballageafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, mineralvandsafgiftsloven m.fl. — men opkrævningen, angivelsen, hæftelsen og sanktionerne hviler i vidt omfang på et fælles administrativt regelsæt i opkrævningsloven. Forarbejderne til nyaffattelsen af opkrævningslovens § 5 beskriver samspillet præcist:

> *»Efter opkrævningslovens § 1, stk. 1, gælder opkrævningsloven for opkrævning af skatter og afgifter, som virksomheder, selskaber, fonde eller foreninger m.v. er eller skulle have været registreret for hos Skatteforvaltningen, medmindre der er fastsat særlige regler i anden lovgivning eller EU-forordninger. Pligten til at være registreret for en given skat eller afgift er fastsat i lovgivningen om den pågældende skat eller afgift. F.eks. følger registreringspligten for punktafgifterne af bestemmelser i de enkelte punktafgiftslove.«*

Det afgørende er ordene »eller skulle have været registreret for«: opkrævningslovens regler — herunder skønsadgangen i § 5, stk. 2 og ledelseshæftelsen i § 10 b — gælder også over for den, der driver afgiftspligtig virksomhed uden at have ladet sig registrere.

For lejlighedsvise varemodtagere gælder en særordning i opkrævningslovens § 9, stk. 1, hvorefter den, der ikke er autoriseret eller registreret efter de i bilag 1, liste A, nævnte afgiftslove, ved modtagelsen af varer fra andre EU-lande skal angive den afgiftspligtige mængde og indbetale afgiften senest samtidig med angivelsen, jf. § 9, stk. 3. Efter § 9, stk. 2 gælder en tilsvarende pligt for ikke-erhvervsdrivende varemodtagere for en række af afgiftslovene.

Den EU-retlige ramme er Rådets direktiv (EU) 2020/262 om den generelle ordning for punktafgifter, der omarbejdede direktiv 2008/118/EF, og som fastlægger afgiftssuspensionsordningen, forbrugslandsbeskatningen og hæftelsen ved uregelmæssigheder under forsendelse. Direktivet suppleres af Rådets forordning (EU) nr. 389/2012 om administrativt samarbejde på punktafgiftsområdet. Den danske gennemførelse af suspensionsordningen findes dels i afgiftslovenes hæftelsesbestemmelser, dels i de tilhørende bekendtgørelser, hvor bl.a. bekendtgørelse om afgift af spiritus m.m. § 14 definerer afgiftssuspensionsordningen, EMCS, e-ledsagedokument, e-kvittering og ARC-nummeret. Nødprocedurer ved nedbrud i EMCS er reguleret i bekendtgørelse om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. § 29 og § 30 samt i bekendtgørelse om tobaksafgifter § 35.

Selve registreringssagsbehandlingen er delt mellem Erhvervsstyrelsen og Skatteforvaltningen efter bekendtgørelse om virksomhedsregistrering i en række skatte- og afgiftslove § 2, hvorefter anmeldelser, der kræver egentlig skatte- og afgiftsfaglig kompetence, videresendes til told- og skatteforvaltningen.

LOV Opkrævningsloven § 5, stk. 2 | Opkrævningsloven § 9, stk. 1-3 | Opkrævningsloven § 10b

§ 2 Registreringssystemet: oplagshaver, registreret varemodtager og midlertidigt registreret varemodtager

Registreringssystemet er bygget op om tre roller, som går igen på tværs af afgiftslovene.

Oplagshaveren er den, der erhvervsmæssigt fremstiller, forarbejder eller oplægger varer under afgiftssuspension. Efter chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1 må erhvervsmæssig fremstilling af de afgiftspligtige varer »kun finde sted i virksomheder, som er registreret som oplagshaver hos told- og skatteforvaltningen«. Registreringen er betinget af, at lokalerne godkendes, og godkendelsen kan nægtes eller tilbagekaldes, hvis indretningen forhindrer kontrol; tilbagekaldes godkendelsen, bortfalder registreringen, jf. § 3, stk. 5. Også fjernsalg fra andre EU-lande til Danmark udløser pligt til registrering som oplagshaver, jf. § 3, stk. 6.

Skatterådet har taget stilling til, hvilke juridiske enheder der kan være oplagshaver. I **SKM2012.258.SR** blev spørgsmålet om sidestilling af selskaber som oplagshaver under den dagældende fedtafgiftslov afklaret, og i **SKM2013.482.SR** blev rækkevidden af afgiftsfritagelse ved en gros-salg af råstofafgiftspligtige jordnødder fastlagt. Begge afgørelser illustrerer, at registreringspligtens omfang afhænger af den konkrete afgiftslovs afgrænsning af den afgiftspligtige aktivitet — ikke af virksomhedens branchebetegnelse.

Den registrerede varemodtager er den erhvervsdrivende, der modtager afgiftsberigtigede eller ubeskattede varer fra udlandet. Efter chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 1 skal erhvervsdrivende varemodtagere »inden varerne afsendes fra udlandet« lade sig registrere som registreret varemodtager. Registreringen medfører pligt til efter hver afgiftsperiode — måneden — at angive den modtagne mængde og indbetale afgiften efter opkrævningslovens §§ 2-8, jf. § 10 a, stk. 3. Tilsvarende regler findes i emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 1 og stk. 3.

Registreringen som varemodtager kan fratages, hvis virksomheden gentagne gange angiver eller betaler for sent, eller ikke overholder regnskabsbestemmelserne; generhvervelse kan først ske efter 1 år, jf. chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 6 og emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 7. Er varemodtageren inden for de seneste 3 år straffet efter straffebestemmelsen, kan der pålægges sikkerhedsstillelse på mindst 20.000 kr., jf. chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 2.

Den midlertidigt registrerede varemodtager dækker den lejlighedsvise modtager. Efter chokoladeafgiftslovens § 10 a, stk. 5 skal en virksomhed, institution eller person, der ikke er registreret som varemodtager, men som led i sit erhverv modtager afgiftspligtige varer fra andre EU-lande eller tredjelande, **inden** vareafsendelsen (1) registreres som midlertidigt registreret varemodtager, (2) anmelde varetransporten og (3) indbetale afgiften. Bekendtgørelserne præciserer ordningens snævre karakter: efter bekendtgørelse om afgift af spiritus m.m. § 5 gælder registreringen »alene for en nærmere bestemt mængde varer, en enkelt leverandør og en nærmere bestemt periode«, ligesom det er en betingelse, at virksomheden er momsregistreret, og der udstedes ikke registreringsbevis.

Bagatelgrænsen. For varemodtagere findes i en række af afgiftslovene en fælles bagatelgrænse. Den er formuleret klarest i emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 6:

> *»Ved indførsel eller modtagelse af afgiftspligtige varer efter stk. 1 og § 7, stk. 1, kan en virksomhed undlade at lade sig registrere som varemodtager og betale afgift, hvis mængden af indførte og modtagne afgiftspligtige varer svarer til en afgift, der ikke overstiger 10.000 kr. årligt.«*

Perioden er virksomhedens regnskabsår, dog højst 12 på hinanden følgende måneder. Skattestyrelsen gengiver den samme grænse for de øvrige vareafgifter i Den juridiske vejledning, hvor det fremhæves, at fritagelsen bortfalder — og registreringspligten dermed indtræder — når afgiften forventes at overstige 10.000 kr. årligt.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 3, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 10a, stk. 1, 5 · Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 6

PRAKSIS **Skatterådet** · Afgiftsfritagelse for råstofafgift på jordnødder ved en gros salg 05.07.2013
Skatterådet · Sidestilling af selskaber som oplagshaver under fedtafgiftsloven 03.05.2012

§ 3 Afgiftspligtens afgrænsning som forudsætning for registrerings- og angivelsespligten

Registrerings-, angivelses- og regnskabspligterne udløses først, når varen faktisk er afgiftspligtig. En stor del af praksis handler derfor reelt om, hvorvidt der overhovedet var noget at registrere sig for — og disse afgørelser er samtidig den bedste illustration af, hvor svær afgrænsningen er for virksomheder, der handler med grænsetilfælde.

I 16-0921653 havde SKAT opkrævet fuld chokolade- og sukkervareafgift på 481.077 kr. af 12 typer proteinbarer. Landsskatteretten fandt, at barerne hverken var chokoladevarer efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller erstatningsvarer efter nr. 10, men alene dækningsafgiftspligtige efter § 22, stk. 1. Retten lagde vægt på den relative mængde afgiftspligtige bestanddele (1,6-20 %), på at barerne ikke visuelt fremstod som chokoladebarer, og på at de blev markedsført som funktionsbarer og solgt i helse- og fitnessbutikker.

I 16-1183091 var virksomheden registreret som oplagshaver efter chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1 og havde afregnet afgift af den fulde nettovægt af en brun glasur, der fulgte med bake-off bagværk. Et flertal i Landsskatteretten fandt, at den vare, der skulle vurderes, var sættet som sådant:

> *»Da glasuren ikke sælges særskilt, men som del af et sæt bestående af ufærdigt bagværk (bake-off) og en passende mængde glasur til pynt af bagværket, når det er færdigbagt (ca. 6 gram pr. enhed), finder disse retsmedlemmer, at den vare, der skal vurderes afgiftsmæssigt, er sættet som sådant, ikke dets enkelte bestanddele.«*

Tilbagebetalingskravet på over 3,2 mio. kr. blev imødekommet med fradrag for eventuel dækningsafgift, og sagen hjemvist til opgørelse. Retsformanden dissentierede og fandt, at bagværk og glasur var to individuelt identificerbare varer, der skulle bedømmes hver for sig.

Domstolene har fulgt samme metode. I **BS-63958/2024-HER** blev sukkerglaserede jordnødder anset for en afgiftspligtig sukkervare efter chokoladeafgiftsloven, med samtidig anvendelse af § 10 a, stk. 1, § 29, stk. 1 og opkrævningslovens § 5, stk. 1 — dvs. afgiftspligt, registreringspligt, hæftelse og efteropkrævning i én og samme sag. På emballageafgiftsområdet blev en plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik i **BS-3485/2020-KOL** anset for afgiftspligtigt engangsservice efter emballageafgiftslovens § 2 c, stk. 1, og Skatterådet nåede samme resultat for palmebladsprodukter markedsført til flergangsbrug i **SKM2017.375.SR**,

hvor det blev fremhævet, at det afgørende er, om produktet sædvanligvis er bestemt til bortkastning efter brug – ikke om det teoretisk kan genbruges.

Mønsteret er, at afgiftspligten afgøres ved en samlet, konkret vurdering af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, og at en fejlvurdering heraf slår igennem på hele det administrative pligtkompleks: den, der fejlagtigt anser sig for uden for afgiftspligten, står samtidig uden registrering, uden afgiftsregnskab og uden angivelser.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1 · Chokoladeafgiftsloven § 22, stk. 1 · Emballageafgiftsloven § 2c, stk. 1

PRAKSIS
- **Byretten** · Sukkerglaserede jordnødder anset som afgiftspligtig sukkervare efter chokoladeafgiftsloven — 19.03.2026
- **Byretten** · Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice — 06.12.2021
- **Landsskatteretten** · Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter — 15.06.2022
- **Landsskatteretten** · Afgiftspligt af proteinbarer: Spørgsmål om chokolade- og sukkervareafgift — 09.11.2018
- **Skatterådet** · Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice — 23.05.2017

§ 4 Besidderhæftelsen: den, der har varerne, hæfter for afgiften

Den praktisk vigtigste hæftelsesregel på punktafgiftsområdet er besidderhæftelsen. Den er formuleret næsten enslydende på tværs af lovene:

> *Spiritusafgiftslovens § 33, stk. 9: »For afgiftspligtige varer, der ikke er afgiftsberigtiget efter loven, og hvor der ikke er sket autorisation eller registrering eller stillet sikkerhed, hæfter erhververen og den, der er i besiddelse af varerne.«*

Samme formulering findes i øl- og vinafgiftslovens § 27, stk. 9 og tobaksafgiftslovens § 31, stk. 9, mens chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 1 bestemmer, at »foruden den personkreds, der er omhandlet i § 10 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. hæfter de i § 10 a nævnte varemodtagere og den, der er i besiddelse af varen, for betaling af afgift«. Efter spiritusafgiftslovens § 33, stk. 11 hæfter flere, der hæfter for samme afgift, solidarisk.

I 18-0001112 fandt SKAT ved et uanmeldt kontrolbesøg i en cykel- og slikforretning i alt ca. 2.947 kg chokolade- og sukkervarer i butik og to kælderrum uden fakturaer eller kvitteringer. Klageren var ikke registreret som varemodtager efter § 10 a, stk. 1 og gjorde gældende, at et af kælderrummene og en del af lageret tilhørte en tidligere ejer, og at han havde handlet i god tro. Landsskatteretten stadfæstede hæftelsen på 76.524 kr. efter § 29, stk. 1, da klageren hverken kunne dokumentere, at kælderrummene ikke hørte til lejemålet, eller at varerne allerede var afgiftsberigtigede.

Besidderhæftelsen kan afkræftes – men kun ved dokumentation, der kan henføres til de konkret optalte varer. I 21-0096526 blev der ved kontrol i en kiosk fundet 31 flasker Smirnoff og 5 flasker Absolut Vodka. Indehaveren fremlagde efterfølgende fakturaer på i alt 37 og 6 flasker. Landsskatteretten fandt det usandsynligt, at der over henholdsvis knap to år og et år kun var solgt 6 og 1 flaske, lagde vægt på indehaverens modstridende forklaringer om købsstedet og på, at kun to flasker af hvert mærke var udstillet, og stadfæstede afgiften på 1.431 kr. som skønsmæssigt fastsat efter opkrævningslovens § 5, stk. 2.

Samme linje ses i 23-0079182, hvor varer fundet ved kontrolbesøg på en nedlagt minkfarm udløste hæftelse efter både chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 1, øl- og vinafgiftslovens § 27, stk. 9, spiritusafgiftslovens § 33, stk. 9 og tobaksafgiftslovens § 31, stk. 9, fordi besiddelsesformodningen ikke blev afkræftet.

Hæftelsen gælder også, hvor leverandøren har svigtet. I 12-02788 gjorde en kiosk gældende, at det var leverandørens pligt at sikre, at varerne var pålagt afgift og pant. Landsskatteretten fastslog, at det efter mineralvandsafgiftslovens § 25, stk. 1 er den, der erhverver eller overdrager varer uden afgift, der hæfter — uanset leverandørens forsømmelser — og at indehaveren hæftede personligt efter opkrævningslovens § 10.

Grænsen for besidderhæftelsen trækkes, hvor der ikke er tale om erhvervsmæssig oplægning. I 21-0024621 fandt Skattestyrelsen ved kontrol på en privat bopæl 1.679 dåser øl, ca. 250 liter vin, 22,6 liter spiritus og 18 kg chokolade og opkrævede 5.125,84 kr. Landsskatteretten nedsatte kravet til 0 kr.:

> *»Henset til størrelsen af den fundne mængde afgiftspligtige varer finder Landsskatteretten, at den fundne mængde afgiftspligtige varer ikke i sig selv kan dokumentere eller sandsynliggøre, at klageren driver uregistreret virksomhed med køb og salg af afgiftspligtige varer.«*

Retten lagde vægt på, at varerne var af forskellig art, spredte og blandet med private ejendele, at observationer af biltrafik ikke dokumenterede salg, og at der var uoverensstemmelser mellem kontrolrapporten og de opkrævede mængder. Bevisbyrden for erhvervsmæssigt formål påhviler således myndigheden, og overskridelse af de vejledende mængder i direktiv 2008/118/EF artikel 32, jf. toldlovens § 11, medfører ikke automatisk afgiftspligt.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1 · Opkrævningsloven § 10 · Spiritusafgiftsloven § 33, stk. 9, 11 · Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 9 · Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 9

PRAKSIS

Landsskatteretten · Hæftelse for uberigtigede punktafgifter på varer fundet ved kontrolbesøg på nedlagt minkfarm – besiddelsesformodning ikke afkræftet	09.04.2026
Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	22.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	10.05.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	03.02.2020
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift grundet manglende regnskabsdokumentation i kiosk	30.08.2012

§ 5 Objektiv kædehæftelse, notifikationsordningen og grænsen sat af varslingskravet

Ud over besidderhæftelsen indeholder chokoladeafgiftsloven en særlig kædehæftelse. Efter § 29, stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen over for en virksomhed, der har overdraget, erhvervet, tilegnet sig eller anvendt varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, udstede en **notifikation**, der gennem konkrete påbud pålægger virksomheden at udvise større agtpågivenhed ved sine handler. Notifikationen kan gives både til virksomheden og til den personkreds, der er nævnt i opkrævningslovens § 11, stk. 2, nr. 1, gives for 5 år ad gangen og registreres i kontrolinformationsregisteret. Er en gældende notifikation forsætligt eller groft uagtsomt tilsidesat, skal

virksomheden betale afgiften senest 14 dage efter påkrav, jf. § 29, stk. 3, og det samme gælder efter § 29, stk. 4, hvis virksomheden forsætligt eller groft uagtsomt har handlet med uberigtigede varer.

Den principielle afgørelse om rækkevidden af kædehæftelsen er 17-0987571. Et selskab havde købt chokolade- og sukkervarer af en leverandør, der var registreret som varemodtager efter § 10 a, og som på fakturaerne havde oplyst, at afgiften var afregnet. Leverandøren havde angivet afgiften, men ikke indbetalt den, og gik konkurs. SKAT opkrævede 701.183 kr. hos mellemhandleren under henvisning til, at hæftelsen er objektiv.

Landsskatteretten gav SKAT medhold i fortolkningen — bestemmelsen er efter ordlyd, forarbejder (lov nr. 1059 af 17. december 2002) og skatteministerens svar på spørgsmål 306, 307 og 355 af april 2017 en objektiv hæftelsesbestemmelse, hvor god tro er uden betydning. Men retten satte samtidig en administrativ grænse: bestemmelsen er »primært indført for at modvirke svigagtig adfærd på området«, og det ville udgøre en **skærpende, administrativ praksisændring** at anvende den over for en mellemhandler, der pålægges at hæfte alene som følge af leverandørens konkurs, uden at dette var varslet. Afgiftskravet blev nedsat til 0 kr.

Afgørelsen er den vigtigste enkeltbegrænsning i praksis: den objektive kædehæftelse står ved magt som hjemmel, men kan ikke aktiveres retroaktivt i nye sagstyper uden forudgående varsling. I sagsforløb, hvor leverandøren kan identificeres, rettes kravet i første række mod leverandøren, og hæftelsen mod køber træffes som en selvstændig afgørelse om solidarisk hæftelse.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 2-4 | Opkrævningsloven § 11, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Manglende varsling af skærpende praksisændring ved solidarisk hæftelse for chokolade- og sukkervareafgift 07.02.2019

§ 6 Ledelseshæftelsen efter opkrævningslovens §§ 10 b-10 d — stråmandskonstruktioner og reelle ledere

Ved lov nr. 288 af 7. marts 2022 blev hæftelsesreglerne for uregistreret virksomhed samlet og udvidet i en ny § 10 b i opkrævningsloven, med virkning for skatter og afgifter, der opstår fra og med 1. juli 2022. Bestemmelsen lyder:

> *»Den, der ved sin deltagelse i ledelsen af en virksomhed forsætligt eller groft uagtsomt medvirker til eller bevirker, at driften af virksomheden indledes eller fortsættes, uden at virksomheden er registreret for et eller flere registreringsforhold efter skatte- og afgiftslove, hvor opkrævningen reguleres efter denne lov, hæfter for de af loven omfattede skatter og afgifter m.v., der opstår som følge af den uregistrerede virksomhed. Hæftelsen er personlig, ubegrænset og solidarisk.«*

Loven blev fremsat som led i »Aftale om en styrket skattekontrol – etape 2« af 10. marts 2021, og de almindelige bemærkninger fremhæver, at »virksomheder, der ikke følger reglerne om betaling af skatter og afgifter, [vil] have en urimelig konkurrencefordel i forhold til den lovlydige del af branchen«.

Forarbejderne til § 10 b indeholder fire punkter af direkte betydning for punktafgiftsområdet.

For det første udvidede bestemmelsen anvendelsesområdet i forhold til de ophævede § 4, stk. 4, og § 11, stk. 12, så den nu omfatter »alle tilfælde, hvor en virksomhed fortsætter eller indleder driften uden at være registreret for et eller flere registreringsforhold« — herunder hvor virksomheden aldrig har forsøgt at blive registreret, og hvor den selv har afregistreret sig.

For det andet knyttes registreringspligten udtrykkeligt til den enkelte afgiftslov:

> *»For så vidt angår punktafgifter, afhænger dette af lovgivningen for den enkelte punktafgift, men det almindelige udgangspunkt er, at virksomheden skal registreres for punktafgifter, hvis den fremstiller punktafgiftspligtige varer her i landet eller køber punktafgiftspligtige varer i udlandet.«*

For det tredje afgrænses personkredsen efter samme kriterier som konkurslovens § 157, stk. 1, om konkurskarantæne. Bestemmelsen rammer både registrerede direktører og bestyrelsesmedlemmer — også rene stråmænd — og den, der reelt udøver ledelsesbeføjelser uden registrering:

> *»Den foreslåede bestemmelse vil således bl.a. omfatte den, der i en stråmandskonstruktion ikke er registreret i Erhvervsstyrelsens it-system, men som reelt deltager i ledelsen af virksomheden.«*

Ved vurderingen kan der lægges vægt på fuldmagt til virksomhedens bankkonto, om personens e-mailadresse er virksomhedens kontaktadresse, om vedkommende udadtil har fremstået som leder over for bank, myndigheder og samarbejdspartnere, og om vedkommende har underskrevet på virksomhedens vegne eller udøvet ledelsesbeføjelser over for medarbejdere.

For det fjerde er hæftelsen uafhængig af straffesagen:

> *»Muligheden for at anvende den foreslåede bestemmelse vil imidlertid ikke være betinget af, at der gøres et strafansvar gældende mod den pågældende. Uanset at der således ikke er rejst en straffesag, eller at der eventuelt er sket frifindelse i straffesagen, kan bestemmelsen således finde anvendelse, idet baggrunden for udfaldet i straffesagen kan bero på straffesagens særlige karakter, herunder andre krav til bevisets styrke end i sagen om hæftelse efter den foreslåede bestemmelse.«*

Hæftelsen er tidsafgrænset til den periode, hvor den pågældende deltog i ledelsen; forarbejderne illustrerer det med et eksempel, hvor en leder, der fratræder 30. juni, ikke hæfter for tilsvar opstået i årets andet halvår.

§ 10 c supplerer med hæftelse for ledelsen i **ophørte** virksomheder, der forsætligt eller groft uagtsomt har medvirket til urigtige, vildledende eller fortiede oplysninger til brug for angivelse eller indberetning — dog kun for tilsvar, hvis angivelsesfrist er indtrådt mindre end 2 år før ophøret. § 10 d rammer ledelsesdeltagelse i angivelser baseret på fakturaer med urigtigt indhold eller anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser. Begge hæftelser er ligeledes personlige, ubegrænsede og solidariske.

Praksis om ledelseshæftelse er indtil videre navnlig udviklet på forgængerbestemmelserne. I 24-0023443 blev en eneanpartshaver og direktør pålagt personlig, ubegrænset og solidarisk hæftelse for 146.412 kr. efter dagældende § 11, stk. 12, fordi selskabet fortsatte driften efter nægtet registrering. Retten fandt, at hun som direktør var forpligtet til straks ved tiltrædelsen at orientere sig om registreringsforholdene, og at undladelsen var mindst groft uagtsom — og at det ikke kunne føre til et andet resultat, at hun hævdede ikke at kende til sit eget ejerskab. Tilsvarende i 23-0080262, hvor en direktør hæftede personligt for moms efter fortsat drift trods inddraget registrering, og i 11-0300277, hvor Landsskatteretten præciserede, at hæftelsen indtræder fra det tidspunkt, hvor meddelelsen om nægtet registrering må anses for modtaget — og begrænsede hæftelsen til perioden derefter. I 20-0109705 blev en direktør pålagt hæftelse for A-skat efter nægtet arbejdsgiverregistrering, og i 17-0574437 stadfæstede retten hæftelse for A-skat og AM-bidrag ved uregistreret virksomhed.

Den mest instruktive punktafgiftssag er 13-0235344, hvor et par blev anset for i forening at have drevet uregistreret virksomhed med indførsel og videresalg af øl, mineralvand, spiritus, vin, tobak og chokolade. Ved

kontrolbesøg på to adresser fandtes omfattende lagre uden pantmærker, banderoler eller stempelmærker, og der blev pålagt solidarisk hæftelse efter opkrævningslovens § 10 for punktafgifter på i alt 2.976.177 kr. fordelt på mineralvands-, øl- og vin-, emballage-, spiritus-, chokolade-, råstof-, tobaks- og forbrugsafgift samt moms på 1.288.777 kr.

LOV Opkrævningsloven § 10b · Opkrævningsloven § 10c · Opkrævningsloven § 10d · Opkrævningsloven § 11, stk. 12

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Beskatning af maskeret udbytte og personlig hæftelse for moms ved uregistreret virksomhedsdrift — 02.04.2025
- **Landsskatteretten** · Direktør hæfter personligt for moms efter drift af uregistreret virksomhed — 03.10.2024
- **Landsskatteretten** · Direktør hæfter personligt for A-skat efter nægtet arbejdsgiverregistrering — 23.03.2023
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om uregistreret virksomhed og hæftelse for A-skat og AM-bidrag — 05.11.2020
- **Landsskatteretten** · Solidarisk hæftelse for moms og punktafgifter ved uregistreret salg af øl, spiritus og tobak — 11.12.2017
- **Landsskatteretten** · Direktørhæftelse for moms: Hæftelsen indtræder ved meddelelse om nægtet momsregistrering, trods uvæsentlig sagsbehandlingsfejl. — 26.09.2012

§ 7 Foreløbig fastsættelse efter § 4 og inddragelse af registreringen

Reagerer en registreret virksomhed ikke på angivelsespligten, er det første værktøj den foreløbige fastsættelse. Efter opkrævningslovens § 4, stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen, når angivelse for en afregningsperiode ikke er modtaget efter afleveringsfristens udløb, fastsætte virksomhedens tilsvar »foreløbigt til et skønsmæssigt beløb«. Betalingsfristen er den, der ville have været anvendt ved en rettidig angivelse.

Hver foreløbig fastsættelse udløser en afgift. Efter § 4, stk. 2 udgør den 800 kr. i den konsoliderede tekst, men beløbet er hævet til 1.400 kr. ved lov nr. 16 af 14. januar 2025 med ikrafttræden 15. januar 2025 — begrundet med at bevare afgiftens præventive virkning og fremme rettidige angivelser. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsens ordlyd, men er gældende ret.

Det skarpeste indgreb ligger i § 4, stk. 3: har virksomheden i **fire på hinanden følgende afregningsperioder** for det samme registreringsforhold fået foretaget en foreløbig fastsættelse, kan registreringen inddrages, medmindre de manglende angivelser indgives forinden. Skønner forvaltningen, at virksomheden ikke kan fortsætte uden det pågældende registreringsforhold, inddrages tillige de øvrige registreringer, medmindre virksomheden anmoder om at bevare dem. Inddragelsen skal varsles med 14 dages frist, og både varsel og afgørelse skal indeholde oplysning om, at fortsat drift er strafbar efter § 17, stk. 3, og at den, der ved sin deltagelse i ledelsen forsætligt eller groft uagtsomt medvirker til fortsat drift, hæfter efter § 10 b. Ved lov nr. 1694 af 30. december 2024 er meddelelsesformen udvidet, så varsel og afgørelse kan sendes med Digital Post som alternativ til rekommanderet brev, og så personligt drevne virksomheders ejere også skal underrettes personligt. Efter § 4, stk. 4 kan virksomheden ikke registreres på ny for det pågældende forhold, før de manglende angivelser er indgivet.

Praksis viser, at den foreløbige fastsættelse ofte bliver endelig, fordi virksomheden reagerer for sent. I 15-2546220 havde SKAT foretaget foreløbige fastsættelser på 8.000 kr. og 10.000 kr. og afmeldt virksomheden fra registrering; efterangivelser indsendt ca. fire år senere viste et negativt tilsvar, men blev afvist som for sene. Landsskatteretten fastslog, at manglende evne til at gennemskue konsekvenserne af egen passivitet og

manglende midler til revisorbistand ikke er særlige omstændigheder. Tilsvarende i 17-0992237, hvor retten afviste, at en intern arbejdsdeling mellem to interessenter kunne fritage den ene: begge har pligt til at orientere sig om, at angivelserne foretages korrekt. Og i 18-0004905 udtalte retten:

> *»Landsskatteretten bemærker videre, at indehaveren af virksomheden er forpligtet til at angive moms, herunder også 0-indberetninger, såfremt der ikke har været aktivitet i virksomheden i en eller flere perioder. Ukendskab til reglerne giver ikke grundlag for genoptagelse.«*

Endelig viser 15-2546317, at heller ikke svære personlige forhold i angivelsesperioden i sig selv udgør særlige omstændigheder, når den registrerede ikke reagerede på de foreløbige fastsættelser inden for den ordinære frist. Afgørelserne angår moms, men rammer punktafgiftsområdet direkte, fordi § 4 og fristreglerne er de samme.

LOV Opkrævningsloven § 4, stk. 1-4 · Opkrævningsloven § 17, stk. 3 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvar trods indvending om forældelsesregler	23.04.2021
Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvar ved manglende nul-indberetning	09.04.2021
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af momsansættelser for 2010 og 2011 grundet forældelse og manglende særlige omstændigheder	14.12.2018
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af momstilsvaret for 2009	04.07.2018

§ 8 Skønsmæssig ansættelse efter § 5, stk. 2 — betingelser, hjemmelsafgrænsning og periodisering

Kernebestemmelsen i kontrolsagerne er opkrævningslovens § 5, stk. 2:

> *»Kan størrelsen af det tilsvar, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret eller den afregningsperiode eller dag, som tilsvaret vedrører, skønsmæssigt.«*

Bestemmelsen blev nyaffattet ved lov nr. 832 af 14. juni 2022, hvor også adgangen til at skønne over **periodiseringen** blev skrevet ind i ordlyden. Forarbejderne trækker en klar hjemmelsmæssig tredeling op:

> *»Hjemmelsmæssigt vil tilfælde, hvor virksomheden ikke rettidigt afgiver sin angivelse eller indberetning for en afregningsperiode, være omfattet af § 4, stk. 1, når Skatteforvaltningen ikke kender tilsvaret og derfor skønsmæssigt må fastsætte det foreløbigt. Tilfælde, hvor virksomheden ikke har afgivet en korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, vil derimod hjemmelsmæssigt blive reguleret af § 5, stk. 1, hvis Skatteforvaltningen kan konstatere det korrekte tilsvar, således at det manglende beløb kan efteropkræves. Endelig vil tilfælde, hvor virksomheden ikke har afgivet en korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, hjemmelsmæssigt blive reguleret af § 5, stk. 2, hvis Skatteforvaltningen i forbindelse med en kontrol ikke kan konstatere det korrekte tilsvar, fordi regnskabsmaterialet enten helt mangler eller mangler nødvendige oplysninger.«*

Forarbejderne understreger samtidig, at bestemmelsen efter praksis også anvendes, »hvor Skatteforvaltningen i forbindelse med en kontrol fastsætter tilsvaret første gang for perioden, fordi virksomheden i strid med reglerne ikke har været registreret for skatten eller afgiften« — altså netop den uregistrerede punktafgiftsvirksomhed. Om periodiseringen hedder det:

> *»Når Skatteforvaltningen foretager en skønsmæssig fastsættelse, skal der samtidig tages stilling til periodiseringen af det skønnede skatte- eller afgiftstilsvar … Hermed skal sikres, at der ikke fastsættes og efteropkræves skatte- eller afgiftstilsvar, uden at betingelserne for genoptagelse er opfyldt, eller at der fastsættes og opkræves skatte- eller afgiftstilsvar, der er bortfaldet ved forældelse.«*

Tilsidesættelsesgrundene i praksis er gennemgående de samme: manglende særskilt afgiftsregnskab, manglende følgesedler og kvitteringer på forretningsstedet, og manglende daglig kasseafstemning. I 18-0002912 konstaterede SKAT i en bland-selv-slikbutik, at der ikke blev ført afgiftsregnskab efter chokoladeafgiftslovens § 12, at der var væsentlige uoverensstemmelser i forhold til leverandørernes VIES-indberetninger, og at fire fakturaer afveg væsentligt i format fra leverandørens øvrige. I 12-02788 var det manglende specificerede kvitteringer efter mineralvandsafgiftslovens § 12 samt manglende kasseregnskab trods tre tidligere indskærpelser, og retten konkluderede:

> *»Det er derfor med rette, at SKAT har tilsidesat regnskabsgrundlaget, og ansat afgiftstilsvaret skønsmæssigt, jf. opkrævningsloven § 5, stk. 2.«*

Skønsmetoderne varierer efter det tilgængelige materiale:

Sag	Metode	Udfald
18-0002912	80 % af angivet salgsmoms henført til afgiftspligtigt slik, kilopris 99,50 kr. inkl. moms	Stadfæstet, 380.426 kr.
18-0001112	Fysisk optælling og vejning, gennemsnitsvægt pr. salgsboks	Stadfæstet, 76.524 kr.
13-0235344	Lagerhastighed og bruttoavance	Nedsat til lagerhastighed 1,5 måned og bruttoavance 30 %
21-0046809	Avancebaseret beregning	Nedsat pga. forkert avanceberegning
21-0096526	Optalte varers alkoholindhold	Stadfæstet, 1.431 kr.

Prøvelsesintensiteten er lav, men ikke fraværende. Udgangspunktet er formuleret i 18-0001112:

> *»Retten finder, at SKAT ved anvendelse af denne metode har foretaget et realistisk skøn, hvorfor der ikke er grundlag for at tilsidesætte den skønsmæssige opgørelse af afgiftstilsvaret.«*

Og i 18-0002912 hedder det, at klageren ikke havde »dokumenteret eller på anden måde godtgjort, at der er grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn«. Samme resultat i 22-0107256, hvor manglende købsdokumentation på forretningsstedet førte til stadfæstelse af en skønsmæssig opkrævning af både chokolade- og spiritusafgift.

Skønnet falder derimod, når **grundlaget** ikke er tilstrækkeligt oplyst, eller når **beregningen** er forkert. I 18-0006356 ophævede Landsskatteretten skønnet over chokoladeafgift hos en tankstationskiosk og hjemviste sagen, fordi grundlaget for skønnet var utilstrækkeligt. I 21-0046809 blev forhøjelsen nedsat på grund af en forkert avanceberegning, og i 13-0235344 justerede retten beregningsgrundlaget til den mere lempelige lagerhastighed på 1,5 måned, som var lagt til grund under den parallelle straffesag ved byret og landsret,

og lod kravene vedrørende mineralolie- og kuldioxidafgift udgå, fordi klageren var frifundet herfor. Endelig viser 23-0009452, at fremkomsten af nyt regnskabsmateriale under klagesagen kan begrunde hjemvisning, når myndigheden ikke har prøvet det.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 12 · Chokoladeafgiftsloven § 13, stk. 2 · Opkrævningsloven § 5, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Hjemvisning af momstilsvar for kiosk grundet nyt regnskabsmateriale og manglende prøvelse af købsmomsbilag	30.09.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig opkrævning af chokolade- og spiritusafgift grundet manglende købsdokumentation på forretningsstedet	16.09.2025
Landsskatteretten · Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	13.09.2024
Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	22.04.2024
Landsskatteretten · Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	30.11.2020
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	03.02.2020
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	04.11.2019
Landsskatteretten · Solidarisk hæftelse for moms og punktafgifter ved uregistreret salg af øl, spiritus og tobak	11.12.2017
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift grundet manglende regnskabsdokumentation i kiosk	30.08.2012

§ 9 Genoptagelse af afgiftstilsvaret og samspillet med skønnet

Efteropkrævning og skøn er begrænset af genoptagelsesfristerne i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2-, hvorefter en afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, senest 3 år efter angivelsesfristens udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Ud over fristen kræves særlige omstændigheder efter § 32, stk. 1, nr. 4, og anmodningen skal fremsættes senest 6 måneder efter kundskabstidspunktet, jf. § 32, stk. 2.

Den centrale punktafgiftssag er 20-0046884. SKAT havde skønsmæssigt opkrævet 242.812 kr. i chokolade- og sukkervareafgift hos en døgnkiosk, der var registreret som varemodtager, fordi den havde købt afgiftspligtige varer i udlandet uden at angive afgiften. Genoptagelsesanmodningen blev indgivet to år senere med nye fakturaer. Landsskatteretten stadfæstede afslaget og gjorde det klart, at grundbetingelsen om sandsynliggørelse går forud for fristdiskussionen:

> *»Landsskatteretten finder, at klageren ikke i forbindelse med fremsættelsen af genoptagelsesanmodningen eller den efterfølgende indsendelse af dokumenter til Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen har fremlagt oplysninger, som sandsynliggør, at afgiftstilsvaret vil blive ændret som følge af genoptagelse. Der er herved lagt særlig vægt på, at de indsendte fakturaer ikke indeholder oplysninger, som er modstridende med de faktiske forhold, som blev lagt til grund ved SKAT's afgørelse.«*

Da betingelsen ikke var opfyldt, fandt retten det ufornødent at tage stilling til, om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i øvrigt var opfyldt.

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er tiltænkt et snævert anvendelsesområde. Landsskatteretten har afvist, at følgende udgør særlige omstændigheder: ukendskab til pligten til nul-indberetning (18-0004905-), intern arbejdsdeling mellem interessenter og manglende orientering fra medinteressenten (17-0992237), manglende midler til revisorbistand (15-2546220) og personlige kriser i angivelsesperioden (15-2546317).

Den praktiske konsekvens for punktafgiftsvirksomheder er, at indsigelser mod et skøn skal rejses i klagesagen mod selve afgørelsen. Fremlægges dokumentationen først efter fristen, er skønnet reelt endeligt — også når virksomheden efterfølgende kan vise, at det faktiske tilsvar var lavere.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvar	16.06.2022
	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvar trods indvending om forældelsesregler	23.04.2021
	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvar ved manglende nul-indberetning	09.04.2021
	Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af momsansættelser for 2010 og 2011 grundet forældelse og manglende særlige omstændigheder	14.12.2018
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af momstilsvaret for 2009	04.07.2018

§ 10 Straf: ordensbøder for registrerings- og regnskabsmangler

Punktafgiftslovenes straffebestemmelser er bygget op efter samme skabelon. Chokoladeafgiftslovens § 26, stk. 1 straffer med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgiftskontrollen (nr. 1), overtræder registreringspligten i § 3, stk. 1, 2, 3 eller 6 eller varemodtagerpligten i § 10 a, stk. 1, 2. pkt., eller stk. 5, regnskabsbestemmelserne i § 12 og § 13 eller kontrolbestemmelserne i § 23 (nr. 2), fortsætter driften efter bortfaldet eller inddraget registrering (nr. 5), eller overdrager, erhverver eller tilegner sig varer uden betalt afgift (nr. 6).

To skærpelsesregler er særligt vigtige i kontrolpraksis. Efter § 26, stk. 5 udmåles en **skærpet bøde** ved overtrædelse af registreringspligten som varemodtager, og det samme gælder ved overtrædelse af regnskabsbestemmelserne, »hvis overtrædelsen medfører, at det ikke er muligt at konstatere, om der er betalt afgift«. Efter § 26, stk. 6 **sammenlægges** bødestraffen for hver overtrædelse, både ved flere overtrædelser af samme lov og ved samtidige overtrædelser af andre skatte- og afgiftslove eller pantlovgivningen — kun fravigeligt når særlige grunde taler herfor, jf. stk. 7. Juridiske personer kan straffes efter straffelovens 5. kapitel, jf. § 26, stk. 4.

Ordensbødepraksis illustreres af **S-981-12**, hvor SKAT ved et kontrolbesøg i en købmandsforretning fandt 15,6 kg chokolade- og sukkervarer uden følgesedler eller kvitteringer. Tiltalte kunne ikke fremvise et forskriftsmæssigt regnskab, der kunne danne grundlag for at opgøre, om afgiften var betalt, og forklarede, at varerne var købt kontant af en udenlandsk sælger fra en varevogn. Han var tidligere bødestraffet for tilsvarende mangler i 2005, 2007 og 2010. Bøden blev efter parternes samstemmende påstande nedsat til 15.000 kr., men flertallet stadfæstede rettighedsfrakendelsen i ét år efter lov om næringsbrev til visse fødevarevirksomheder:

> *»Disse voterende tilføjer, at det nu foreliggende forhold og de forhold, som tiltalte tidligere er straffet for, angår væsentlige overtrædelser af afgiftslovgivningen.«*

Én dommer dissentierede for frifindelse for rettighedsfrakendelsen. Afgørelsen viser, at gentagne registrerings- og regnskabsmangler ikke blot udløser stigende bøder, men kan koste retten til at drive virksomheden.

I **SS-2249/2012-OLR** blev bødestraffen i en punktafgiftssag efter anke forhøjet til 30.000 kr., hvilket bekræfter, at ordensbødeniveauet på området fastlægges konkret af landsretterne på grundlag af overtrædelsernes antal og karakter.

LOV	Chokoladeafgiftsloven § 10a, stk. 1, 5 · Chokoladeafgiftsloven § 26, stk. 1, 4-7	
PRAKSIS	**Landsretten** · Bødestraf forhøjet til 30.000 kr. efter anke i sag om punktafgifter	01.11.2012
	Byretten · Manglende sagskontekst: Udeblivelse af faktuelt grundlag for retsresumé	20.09.2012

§ 11 Unddragelsessager: normalbøder, frihedsstraf efter straffelovens § 289 og tillægsbøder

Begås en overtrædelse med forsæt til at unddrage statskassen afgift, er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, jf. chokoladeafgiftslovens § 26, stk. 3. Tilsvarende gælder efter de øvrige afgiftslove; i **SS-9035/2022-ARH** rejste anklagemyndigheden ved Retten i Aarhus tiltale mod fem personer for tobaksafgiftsunddragelse af særligt grov karakter efter straffelovens § 289, stk. 1, jf. stk. 3, sammenholdt med tobaksafgiftslovens § 25, stk. 3, jf. stk. 1, nr. 1, 2 og 4, med påstand om konfiskation.

Sanktionsniveauet blev omlagt ved lov nr. 1795 af 28. december 2023 (L 52, 2023-24) med virkning fra 1. januar 2024. Skattestyrelsen har sammenfattet ændringerne i Den juridiske vejledning, afsnit A.C.3.5.2.7. De væsentligste elementer for punktafgifter er:

Element	Før 1. januar 2024	Fra 1. januar 2024
Minimumsgrænse for normalbøde (førstegangstilfælde)	20.000 kr.	40.000 kr. (lempelse – gælder alle sager afsluttet efter 1.1.2024)
Unddragelse 20.000-40.000 kr. i førstegangstilfælde	Normalbøde	Fast bøde på 5.000 kr.
Progressionsknæk	60.000 kr.	Afskaffet (skærpelse – kun for forhold begået efter 1.1.2024)
Normalbøde, forsæt	1 × første 60.000 kr., derefter 2 ×	2 × unddragelsen
Normalbøde, grov uagtsomhed	½ × første 60.000 kr., derefter 1 ×	1 × unddragelsen
Grænse for frihedsstraf, punktafgifter	100.000 kr.	500.000 kr. (250.000 kr. i gentagelsestilfælde)
Tillægsbøde ved frihedsstraf	1 × unddragelsen	2 × unddragelsen (skærpelse)

Vejledningen fremhæver særligt punktafgifternes særstilling før reformen:

> *»Sager om forsætlig unddragelse af punktafgifter med over 100.000 kr. har efter hidtidig praksis skullet behandles ved domstolene med påstand om frihedsstraf og en tillægsbøde svarende til en gang unddragelsen. … Sager om forsætlig unddragelse af punktafgifter kan fra den 1. januar 2024 afsluttes af Skattestyrelsen med en normalbøde, hvis unddragelsen ikke overstiger 500.000 kr.«*

Ved opgørelsen af unddragelsen sammenlægges forsætlige unddragelser på tværs af lovområder — skat, moms og punktafgift — ved vurderingen af, om grænsen for frihedsstraf er overskredet. Derimod henføres forholdet kun under straffelovens § 289, hvis der er unddraget over 500.000 kr. inden for **samme** lovområde. Efter straffelovens § 84, stk. 3 har en tidligere straf gentagelsesvirkning i 10 år, og normalbøden kan i gentagelsestilfælde forhøjes med 25 %.

Tillægsbøden udmåles efter straffelovens § 50, stk. 2. Højesteret har i **AM2023.06.08H** — samme dom som **SS-11/2023-HJR** — stadfæstet tillægsbøder i en sag om omfattende, organiseret moms- og skattesvig og fastslået, at tillægsbøden udmåles fuldt ud til hver enkelt deltager. Tillægsbøden har således et selvstændigt pønalt formål og reduceres ikke, fordi flere har medvirket til den samme unddragelse. Princippet er af tilsvarende betydning i punktafgiftssager, hvor unddragelsen typisk gennemføres af flere i forening, og hvor efterbetalingskravet samtidig gøres gældende solidarisk over for de samme personer. Højesteret havde tidligere i **SS-71/2015-HJR** taget stilling til samspillet mellem frihedsstraf og tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2 i en momskarrusselsag efter straffelovens § 289.

Endelig følger det af straffelovens § 3, at de lempende dele af 2024-omlægningen — den hævede minimumsgrænse, 5.000-kr.-bøden og den hævede grænse for frihedsstraf — anvendes uanset gerningstidspunktet, mens de skærpende dele (afskaffelsen af progressionsknækket og fordoblingen af tillægsbøden) kun gælder forhold begået den 1. januar 2024 eller senere.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 26, stk. 3 · Straffeloven § 50, stk. 2 · Straffeloven § 289, stk. 1, 3 · Tobaksafgiftsloven § 25, stk. 1, 3

PRAKSIS

Højesteret	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	08.06.2023
Højesteret	Dom om momssvig: Spørgsmål om forsæt, strafudmåling og erstatning	19.08.2015
Byretten	Sag om omfattende tobaksafgiftsunddragelse behandlet i Retten i Aarhus	23.01.2023

§ 12 Sammenfatning: pligtkæden fra registrering til sanktion

Praksis på punktafgifternes fællesområde kan sammenfattes som én sammenhængende pligtkæde, hvor et brud tidligt i kæden slår igennem hele vejen.

Registreringen er indgangen. Fremstilles varer erhvervsmæssigt, kræves registrering som oplagshaver; modtages varer fra udlandet som led i erhverv, kræves registrering som varemodtager, inden varerne afsendes — eller registrering som midlertidigt registreret varemodtager med anmeldelse og forudbetaling for den enkelte forsendelse. Den gennemgående bagatelgrænse på 10.000 kr. årlig afgift, jf. bl.a. emballageafgiftslovens § 7 a, stk. 6, fritager kun, så længe den faktisk og forventeligt overholdes.

Regnskabet er beviset. Afgiftsregnskab, følgesedler og kvitteringer på forretningsstedet er ikke formaliteter, men den eneste måde at afkræfte besidderhæftelsen på. Praksis fra 18-0001112, 21-0096526 og 23-0079182 viser, at generel dokumentation ikke rækker: den skal kunne henføres til de konkret optalte varer.

Hæftelsen er bred og lagdelt. Besidderen og erhververen hæfter objektivt for uberigtigede varer; mellemhandlere kan efter chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 2 rammes af en objektiv kædehæftelse — men kun inden for rammerne af varslet praksis, jf. 17-0987571; og ledelsen — herunder stråmænd og reelle ledere

uden registrering — hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk efter opkrævningslovens § 10 b, uafhængigt af straffesagens udfald.

Ansættelsen sker skønsmæssigt, når regnskabet ikke kan bære en opgørelse. Prøvelsen er tilbageholdende, men ikke tom: skønnet skal hvile på et tilstrækkeligt oplyst grundlag, metoden skal være realistisk, beregningen korrekt, og periodiseringen skal respektere genoptagelses- og forældelsesreglerne, jf. forarbejderne til nyaffattelsen ved lov nr. 832 af 14. juni 2022. Kritikken skal rejses i klagesagen — genoptagelsesadgangen efter skatteforvaltningslovens § 32 er snæver, jf. 20-0046884.

Sanktionen er todelt. Registrerings- og regnskabsmangler mødes med skærpede ordensbøder, der sammenlægges pr. overtrædelse, og som ved gentagelse kan udløse rettighedsfrakendelse. Egentlige unddragelser mødes efter 1. januar 2024 med normalbøder på to gange unddragelsen ved forsæt og én gang ved grov uagtsomhed, med frihedsstraf først over 500.000 kr., og med tillægsbøder på to gange unddragelsen, der efter Højesterets praksis i **AM2023.06.08H** pålægges hver deltager fuldt ud.

For tilgrænsende problemstillinger om registreringssvig og strafudmåling henvises til momssvig og skattesvig; energiafgifternes proces- og godtgørelsestvister behandles under energiafgifter, og de generelle genoptagelsesspørgsmål under skatteret-genoptagelse.

LOV Chokoladeafgiftsloven § 29, stk. 1, 2 · Emballageafgiftsloven § 7a, stk. 6 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Opkrævningsloven § 10b · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Landsskatteretten · Hæftelse for uberigtigede punktafgifter på varer fundet ved kontrolbesøg på nedlagt minkfarm – besiddelsesformodning ikke afkræftet	09.04.2026
Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	22.04.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvar	16.06.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	03.02.2020
Landsskatteretten · Manglende varsling af skærpende praksisændring ved solidarisk hæftelse for chokolade- og sukkervareafgift	07.02.2019

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Chokoladeafgiftsloven § 10a	stk. 1	Chokoladeafgiftsloven § 29	stk. 1
Opkrævningsloven § 4	stk. 1, 3	Opkrævningsloven § 5	stk. 2
Opkrævningsloven § 9	stk. 1	Opkrævningsloven § 10b	
Skatteforvaltningsloven § 32	stk. 1	Spiritusafgiftsloven § 33	stk. 9

MATERIALE Citerede afgørelser

35 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

08.06.2023	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	3293-3922
08.06.2023	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	AM2023.06.08H
19.08.2015	Dom om momssvig: Spørgsmål om forsæt, strafudmåling og erstatning	5558-6654

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

01.11.2012	Bødestraf forhøjet til 30.000 kr. efter anke i sag om punktafgifter	6792-8158

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 4

19.03.2026	Sukkerglaserede jordnødder anset som afgiftspligtig sukkervare efter chokoladeafgiftsloven	10862-13961
23.01.2023	Sag om omfattende tobaksafgiftsunddragelse behandlet i Retten i Aarhus	3557-4233
06.12.2021	Plastske med dobbeltfunktion som produktionsværktøj og bestik anset for afgiftspligtig engangsservice	2192-2613
20.09.2012	Manglende sagskontekst: Udeblivelse af faktuelt grundlag for retsresumé	S-981-12

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 24

09.04.2026	Hæftelse for uberigtigede punktafgifter på varer fundet ved kontrolbesøg på nedlagt minkfarm – besiddelsesformodning ikke afkræftet	23-0079182
30.09.2025	Hjemvisning af momstilsvar for kiosk grundet nyt regnskabsmateriale og manglende prøvelse af købsmomsbilag	23-0009452
16.09.2025	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig opkrævning af chokolade- og spiritusafgift grundet manglende købsdokumentation på forretningsstedet	22-0107256
02.04.2025	Beskatning af maskeret udbytte og personlig hæftelse for moms ved uregistreret virksomhedsdrift	24-0023443
03.10.2024	Direktør hæfter personligt for moms efter drift af uregistreret virksomhed	23-0080262
13.09.2024	Slikbutik fik nedsat skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift på grund af forkert avanceberegning	21-0046809
22.04.2024	Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	21-0096526
23.03.2023	Direktør hæfter personligt for A-skat efter nægtet arbejdsgiverregistrering	20-0109705
16.06.2022	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af chokolade- og sukkervareafgift – manglende sandsynliggørelse af ændret afgiftstilsvar	20-0046884
15.06.2022	Tilbagebetaling af chokolade- og sukkervareafgift på glasur til bake-off produkter	16-1183091
10.05.2022	Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	21-0024621
23.04.2021	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvar trods indvending om forældelsesregler	17-0992237

09.04.2021	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af momstilsvar ved manglende nul-indberetning	18-0004905
30.11.2020	Ophævelse og hjemvisning: Utilstrækkeligt grundlag for skøn over chokoladeafgift hos tankstationskiosk	18-0006356
05.11.2020	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om uregistreret virksomhed og hæftelse for A-skat og AM-bidrag	17-0574437
03.02.2020	Stadfæstelse af skønsmæssig chokoladeafgift ved manglende dokumentation for afgiftsberigtigelse af fundet varelager	18-0001112
04.11.2019	Stadfæstelse af skønsmæssig forhøjelse af chokoladeafgift i slikbutik grundet manglende købsdokumentation	18-0002912
07.02.2019	Manglende varsling af skærpende praksisændring ved solidarisk hæftelse for chokolade- og sukkervareafgift	17-0987571
14.12.2018	Afslag på genoptagelse af momsansættelser for 2010 og 2011 grundet forældelse og manglende særlige omstændigheder	15-2546220
09.11.2018	Afgiftspligt af proteinbarer: Spørgsmål om chokolade- og sukkervareafgift	16-0921653
04.07.2018	Stadfæstelse af afslag på genoptagelse af momstilsvaret for 2009	15-2546317
11.12.2017	Solidarisk hæftelse for moms og punktafgifter ved uregistreret salg af øl, spiritus og tobak	13-0235344
26.09.2012	Direktørhæftelse for moms: Hæftelsen indtræder ved meddelelse om nægtet momsregistrering, trods uvæsentlig sagsbehandlingsfejl.	11-0300277
30.08.2012	Skønsmæssig forhøjelse af mineralvandsafgift grundet manglende regnskabsdokumentation i kiosk	12-02788

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 3

23.05.2017	Afgift af palmebladsprodukter markedsført som flergangsservice	16-1773682
05.07.2013	Afgiftsfritagelse for råstofafgift på jordnødder ved en gros salg	13-0097834
03.05.2012	Sidestilling af selskaber som oplagshaver under fedtafgiftsloven	11-290198

15 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over registreringsafgift — afgiftspligtig værdi, leasing og hæftelse

Afgiftspligtig værdi efter §§ 8-10, forholdsmæssig afgift ved leasing efter § 3 b og hæftelsen efter §§ 17 og 20

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 47 afgørelser · 2009-2025 Læs online

INTRODUKTION

Registreringsafgiften er en engangsafgift, der forfalder ved et køretøjs første registrering i Køretøjsregisteret, men den praktiske retsanvendelse handler næsten altid om tre spørgsmål: hvad er den afgiftspligtige værdi, kan køretøjet nøjes med forholdsmæssig afgift som leasingkøretøj, og hvem hæfter, når afgiften er beregnet for lavt. Praksis viser et markant mønster: værdiansættelsen er et myndighedsskøn, der kun tilsidesættes ved fejl i grundlaget, leasingordningen kræver reel civilretlig ejendomsret hos leasinggiver, og hæftelsen er objektiv og rammer bredt — også tidligere ejere, importører og godtroende erhververe uden for en snæver administrativ lempelsespraksis. Samtidig sætter artikel 110 TEUF en ydre grænse: afgiften på et indført brugt køretøj må aldrig overstige residualafgiften i et tilsvarende indenlandsk køretøj.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Den afgiftspligtige værdi af et nyt køretøj er den almindelige pris ved salg til bruger, og den må aldrig være lavere end den pris, der faktisk er betalt for køretøjet, jf. registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1.

02 Der skal altid indregnes mindst 9 pct. i samlet avance for importør og forhandler, og værdien må ikke indeholde negativ importøravance — er avancen lavere end 9 pct., forhøjes værdien med 25 pct. af forskellen efter § 9, stk. 2.

03 Er der ikke anmeldt en standardpris, fastsættes værdien skønsmæssigt, og afgiftsberigtigelse kan ikke ske på et lavere grundlag end den dokumenterede indkøbspris tillagt lovens minimumsavance.

04 Forhandlere og leasingselskaber, der udtager køretøjer til eget brug, skal anvende samme værdigrundlag som ved salg til slutbruger, jf. § 8, stk. 6, og ved handel mellem interesseforbundne virksomheder påhviler der en skærpet dokumentationspligt efter § 8, stk. 7.

05 For brugte køretøjer fastsættes den afgiftspligtige værdi til køretøjets almindelige pris ved salg til bruger her i landet — inklusive en eventuel forhandleravance — og værdien kan ikke overstige køretøjets oprindelige nypris.

06 Værdifastsættelsen er et myndighedsskøn baseret på toldsyn og sammenlignelige annoncepriser, og domstolene tilsidesætter det kun, hvis skønnet hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag.

07 Nye leasing-, udlejnings- og eget brug-køretøjer skal have den afgiftspligtige værdi genberegnet efter § 9 a ved videresalg og senest 3 måneder efter første registrering — fristen blev fremrykket fra 4 til 3 måneder med virkning for køretøjer registreret fra 1. januar 2022.

08 Forholdsmæssig registreringsafgift efter § 3 b forudsætter, at køretøjet reelt tilhører leasingvirksomheden; er leasingaftalen proforma, og er ejendomsretten ikke reelt overgået, forfalder den fulde afgift.

09 En gyldig tilladelse til forholdsmæssig afgift bortfalder ikke som følge af aftaleændringer, der hverken har betydning for tilladelsen eller for afgiftsberegningen — hertil kræves klar lovhjemmel, jf. almindelige forvaltningsretlige grundsætninger og proportionalitetsprincippet.

10 Overskrides fristen for aflevering af nummerplader ved afgiftsperiodens udløb på grund af leasinggivers egne forhold, finder undtagelsen i § 3 b, stk. 10, ikke anvendelse, og der forfalder fuld afgift fra aftalens ophør.

11 Hæftelsen efter § 20 er objektiv og rammer ejeren ved afgiftspligtens indtræden, den forhandlervirksomhed der har solgt køretøjet, importøren der har medvirket til et for lavt afgiftsgrundlag, samt efterfølgende ejere og brugere i ond tro.

12 Den, i hvis navn køretøjet blev registreret første gang, hæfter for hele det lovmæssige afgiftsbeløb, også efter at køretøjet er videresolgt, og fritagelse efter myndighedernes lempelsespraksis forudsætter reel god tro om, at fuld afgift var betalt.

13 Registrering som selvanmelder efter § 15 kræver bl.a., at virksomheden ikke har forfalden gæld til det offentlige, og at der stilles sikkerhed på mindst 500.000 kr., som kan forhøjes efter en risikovurdering.

14 Værdifastsættelsessager afgøres efter en særlig partshøringsprocedure i skatteforvaltningslovens § 20 e, hvor afgørelsen ledsages af sagens faktiske oplysninger og en frist på mindst 15 dage til bemærkninger — indført efter ombudsmandens kritik af manglende partshøring over annoncemateriale.

15 Eksportgodtgørelse efter § 7 b forudsætter dokumenteret udførsel, dokumenteret ejerskab og at køretøjet er i registreringsklar stand; der er ikke krav om en bestemt dokumentationsform, og skrotning i udlandet afskærer ikke i sig selv godtgørelsen.

16 Artikel 110 TEUF er til hinder for, at afgiften på et indført brugt køretøj overstiger den residualafgift, der stadig indgår i værdien af et tilsvarende indenlandsk brugt køretøj.

§ 1 Afgiftspligtens indtræden, identitetstab og de udenlandske firmabiler

Hovedreglen er enkel: der svares afgift af motorkøretøjer, som skal registreres i Køretøjsregisteret, og afgiften svares i forbindelse med køretøjets **første** registrering, jf. registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1. Alt det svære ligger i undtagelserne og i de situationer, hvor afgiftspligten genopstår.

Identitetstab efter reparation eller ombygning. Efter § 1, stk. 3 — rettelig § 1, stk. 3 — svares der på ny afgift af et køretøj, som efter reparation eller ombygning ikke i afgiftsmæssig henseende er identisk med et tidligere afgiftsberigtiget køretøj. Bestemmelsen har en selvstændig funktion for køretøjer, der har været under de særlige ordninger: for et leasingkøretøj omfattet af § 3 b, stk. 1 foretages der en fornyet beregning af afgiften, hvis køretøjet mister sin afgiftsmæssige identitet, og henføres køretøjet fortsat under leasingordningen, betales afgiften igen efter § 3 b, stk. 2.

Genindregistrering af et køretøj, der kun har båret forholdsmæssig afgift. At et køretøj tidligere har kørt lovligt på danske plader er ikke i sig selv bevis for, at fuld afgift er betalt. I **18-0005139** havde en autoforhandler købt en bil på auktion fra et konkursramt leasingselskabs bo og videresolgt den til klageren; køretøjet havde alene båret forholdsmæssig afgift efter § 3 b. Landsskatteretten stadfæstede, at der ved den fornyede indregistrering skulle betales registreringsafgift efter forholdene på registreringstidspunktet, og at det ikke kunne føre til et andet resultat, at hverken forhandleren eller køberen var blevet oplyst om, at bilen ikke var fuldt afgiftsberigtiget, jf. 18-0005139. Samme spor genfindes i 23-0005489 om afgiftspligt og hæftelse ved registrering af leasingkøretøjer efter en tidligere afgiftsnedsættelse.

Udenlandske firmabiler. § 1, stk. 4 fritager køretøjer, der stilles til rådighed for en herboende arbejdstager af en virksomhed med hjemsted i et andet EU/EØS-land, medmindre køretøjet i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark. Hvornår det er tilfældet, afgøres af det dobbelte kriterium i § 1, stk. 5: mindst 183 dages anvendelse i Danmark inden for 12 måneder **og** mindre erhvervsmæssig kørsel i udlandet end den samlede private og erhvervsmæssige kørsel i Danmark. Told- og skatteforvaltningen kan efter § 1, stk. 7 i ganske særlige tilfælde fravige kriterierne.

Spørgsmål om selve fritagelsen kan ikke gøres til genstand for bindende svar. I 17-0988527 ophævede Landsskatteretten SKAT's besvarelse af en række spørgsmål om, hvem der måtte føre et afgiftsfritaget køretøj, fordi anmodningen reelt angik en fritagelse efter § 1, stk. 4, og dermed var omfattet af undtagelsen for bevillinger og dispensationer.

Konsekvensen af en uretmæssig fritagelse er hård. I **BS-16689/2019** fastslog Højesteret, at der ikke var grundlag for at nedsætte den fulde registreringsafgift på uretmæssigt fritagne udenlandske firmabiler, uanset at tredjemand efterfølgende havde betalt beløb vedrørende køretøjerne, jf. BS-16689/2019.

LOV	Registreringsafgiftsloven § 1, stk. 1, 3, 4-5 · Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Skatteministeriet mod A: Ingen nedsættelse af registreringsafgift trods efterfølgende betalinger fra tredjemand	30.09.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afgiftspligt og hæftelse ved registrering af leasingkøretøjer efter tidligere afgiftsnedsættelse	06.11.2024
	Landsskatteretten · Afgørelse om registreringsafgift ved fornyet indregistrering af tidligere leaset køretøj	19.12.2018
	Landsskatteretten · Afvisning af bindende svar om fører af afgiftsfritagne motorkøretøjer	20.06.2018

§ 2 Den afgiftspligtige værdi for nye køretøjer: almindelig pris, mindsteavance og forbuddet mod at gå under den betalte pris

Grundnormen står i § 8, stk. 1, der indeholder fire selvstændige værn:

> *"Den afgiftspligtige værdi for et nyt køretøj er dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov, ved salg til bruger her i landet på registreringstidspunktet … Den afgiftspligtige værdi må ikke være lavere end den pris, der er betalt for køretøjet, jf. dog § 9, stk. 4. I den afgiftspligtige værdi af nye køretøjer indregnes altid mindst 9 pct. i samlet avance for importør og forhandler. Den afgiftspligtige værdi må ikke indeholde negativ importøravance …"*

Hertil kommer omgåelsesværnet i sidste punktum: konstateres det, at elementer — herunder avance — overflyttes eller faktureres, så de ikke længere omfattes af den afgiftspligtige værdi, kan de pågældende transaktioner tilsidesættes i relation til afgiften.

Forbuddet mod at gå under den betalte pris blev indsat ved **lov nr. 411 af 11. maj 2012** (opretning af værdigrundlaget for afgiftsberegning). Forarbejderne til bestemmelsen forklarer præcist, hvilket hul der blev lukket:

> *"Der er derimod ingen regler for forhandleres og leasingselskabers avancer. Det betyder, at det værdigrundlag, der anvendes til afgiftsberigtigelse af et køretøj, kan være lavere end den pris, der er betalt for køretøjet. Dette gælder især i tilfælde, hvor forhandlere eller leasingselskaber afgiftsberigtiger køretøjer til eget brug og derfor ikke har nogen avance. Efter bestemmelsen må den afgiftspligtige værdi aldrig være lavere end den pris, der [er] betalt for køretøjet."*

Henvisningen til § 9, stk. 4 er efter forarbejderne båret af, at et konkret køretøj undtagelsesvis ikke kan sælges til en almindelig pris — f.eks. fordi en ny model er kommet, og lageret af den gamle er for stort til at kunne afsættes uden tab.

Samspillet med den anmeldte standardpris. Er der anmeldt en pris efter § 9, stk. 1, anvendes denne som afgiftspligtig værdi; sælges køretøjet dyrere, anvendes salgsprisen. Køretøjet kan kun afgiftsberigtiges til en **lavere** pris, hvis det godtgøres, at den lavere pris indeholder de elementer, der efter § 8, stk. 1 og 3, indgår i værdien, og er den samlede avance under 9 pct., forhøjes værdien med 25 pct. af forskellen, jf. § 9, stk. 2.

I 11-0299437 var et køretøj oprindeligt afgiftsberigtiget på grundlag af en faktura med urigtigt indhold (€ 19.400), mens den dokumenterede indkøbspris var € 60.535. Landsskatteretten fastslog, at køretøjet — der havde kørt ca. 1.000 km — skulle behandles som nyt, at der ikke var anmeldt standardpris, og at afgiftsberigtigelsen derfor ikke kunne ske på et lavere grundlag end indkøbsprisen tillagt 9 pct. avance og moms. Afgiften blev fastsat til 1.027.965 kr.

Hvad medregnes til værdien? Efter § 8, stk. 3 medregnes værdien af alt udstyr, som leveres med køretøjet, mens ekstraudstyr leveret efter særskilt aftale mellem forhandler og bruger kan holdes udenfor. Grænsedragningen er praksisskabende: i 14-4312497 skulle et "handlingfee", som et leasingselskab betalte til forhandlerne, medregnes for så vidt angik administrative leasingydelser, adgang til demobiler og lagerbeholdning:

> *"Indholdet af punkterne har dels ikke karakter af 'ekstraudstyr', som det er beskrevet i § 8, stk. 3, og indeholder dels ikke et fornødent element af finansiering, jf. § 8, stk. 5."*

Modsat i SKM2018.423.SR, hvor vederlag til en tredjepart for et indkøbssystem ikke skulle indgå i den afgiftspligtige værdi. Ved **lov nr. 2193 af 30. november 2021** blev § 8, stk. 3, udvidet med et nyt 4. pkt., hvorefter værdien af udstyr, som installeres fast på en adresse med henblik på opladning af køretøjet, ikke medregnes — begrundet i ønsket om "parallelitet mellem den skattemæssige og afgiftsmæssige behandling af ladestandere".

LOV Registreringsafgiftsloven § 8, stk. 1, 3, 5 | Registreringsafgiftsloven § 9, stk. 1-2, 4

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgiftspligtig værdi for leasingkøretøjer: Handlingsfee og administrative ydelser 25.11.2015
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgiftsberegning af importeret køretøj - fastsættelse af afgiftspligtig værdi 24.11.2015
- **Skatterådet** · Vederlag til tredjepart for indkøbssystem indgår ikke i registreringsafgift 16.08.2018

§ 3 Udtagelse til eget brug og handel mellem interesseforbundne – § 8, stk. 6 og 7

De to sidste stykker i § 8 er værnsregler, der ligeledes stammer fra **lov nr. 411 af 11. maj 2012**.

Efter § 8, stk. 6 finder reglen om den almindelige pris tilsvarende anvendelse ved afgiftsberigtigelse på grundlag af **udtagelse til eget brug** samt ved salg til en virksomhed, der erhvervsmæssigt handler med eller udlejer motorkøretøjer, eller til en sådan virksomheds nærtstående. Forarbejderne er utvetydige om rækkevidden:

> *"Efter stk. 9 skal registrerede virksomheder, der afgiftsberigtiger køretøjer til eget brug, f.eks. med henblik på videreudlejning eller til demonstrationsbrug, anvende samme grundlag for beregning af afgiften, som ved almindeligt videresalg. Dette indebærer, at leasingvirksomheder, der erhverver et køretøj, der skal afgiftsberigtiges, vil være at anse som slutbruger. Og det indebærer, at en forhandler, der udtager en bil til eget brug, f.eks. til demonstration for kunder, vil skulle afgiftsberigtige køretøjet efter den almindelige pris for køretøjet ved salg til bruger her i landet."*

Efter § 8, stk. 7 skal den virksomhed, der afgiftsberigtiger et køretøj leveret af eller til en **interesseforbunden** virksomhed, jf. ligningslovens § 2, stk. 1-4, kunne godtgøre, at der i et ikke uvæsentligt omfang er foretaget afgiftsberigtigelse på et tilsvarende grundlag til andre end virksomhedens eget eller nærtståendes brug. Der er tale om en egentlig dokumentationsbyrde hos den afgiftsberigtigende virksomhed:

> *"Efter stk. 10 stilles der særlige krav til dokumentation af afgiftsgrundlaget af et køretøj, der er handlet mellem interesseforbundne virksomheder eller nærtstående. Disse skal kunne redegøre for, at der er handlet til en pris, der afspejler køretøjers almindelige pris ved salg til bruger her i landet, inkl. moms."*

Forarbejderne afgrænser samtidig personkredsen ved en direkte overførsel af ligningslovens koncern- og nærtståendebegreb – bestemmende indflydelse ved mere end 50 pct. af kapital eller stemmer, koncernforbundne juridiske personer med samme ejerkreds eller fælles ledelse, og som nærtstående ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn og børnebørn samt disses ægtefæller og dødsboer.

Samlet betyder §§ 8, stk. 1, 6 og 7, at en leasingvirksomhed hverken kan afgiftsberigtige på grundlag af en intern koncernpris, en flåderabat eller en pris under den faktisk betalte. Netop dette hensyn er senere fulgt op med den obligatoriske genberegning efter § 9 a.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1-4 | Registreringsafgiftsloven § 8, stk. 6-7 | Registreringsafgiftsloven § 9a, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgiftspligtig værdi for leasingkøretøjer: Handlingsfee og administrative ydelser 25.11.2015
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgiftsberegning af importeret køretøj - fastsættelse af afgiftspligtig værdi 24.11.2015

§ 4 Brugte køretøjer efter § 10 — almindelig pris, toldsyn og loftet ved den oprindelige nypris

For brugte køretøjer fastsættes den afgiftspligtige værdi efter § 10, stk. 1 til køretøjets almindelige pris inklusive moms, men uden registreringsafgift, ved salg til bruger her i landet i den stand, hvori køretøjet skal registreres. For køretøjer på 5 år og derover, som ikke tidligere har været registreret her i landet, samt for køretøjer, der efter reparation eller genopbygning skal afgiftsberigtiges på ny, kan værdien efter § 10, stk. 2 ikke overstige køretøjets oprindelige pris som nyt.

Markedsprisen inkluderer forhandleravancen. Det principielle spørgsmål blev afgjort af Højesteret i **BS-127/2007-HJR** om en Volvo S80 indført som flyttegods fra Belgien:

> *"Efter ordlyden af den dagældende registreringsafgiftslovs § 10, stk. 1, og bestemmelsens forarbejder tiltræder Højesteret, at der ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af et brugt køretøj, der skal registreres her i landet første gang, skal tages udgangspunkt i den markedspris, som en bruger generelt må forventes at ville betale for et tilsvarende køretøj, heri medregnet en eventuel forhandleravance."*

Højesteret afviste samtidig, at flyttegods skulle værdiansættes efter andre principper, og at ordningen skulle være i strid med EF-traktatens artikel 90 (nu artikel 110 TEUF), jf. BS-127/2007-HJR og den parallelle gengivelse i BS-127/2007-HJR. Da vurderingen var foretaget efter besigtigelse af tre sagkyndige med tillæg for ekstraudstyr og fradrag for stand og kilometertal, var der ikke grundlag for at tilsidesætte skønnet.

Toldsyn og de administrative reguleringer. Efter § 10, stk. 3 skal brugte biler og motorcykler forevises en synsvirksomhed inden værdifastsættelsen med henblik på at fastslå identitet, kilometerstand, udstyr og stand, og synsrapporten må ikke være ældre end 4 uger. De nærmere regler er udfyldt i bekendtgørelse om registreringsafgift, hvis § 26 fastslår, at værdien ansættes "med udgangspunkt i prisen for et tilsvarende brugt køretøj eller for et køretøj af så vidt muligt tilsvarende mærke og model i normalt vedligeholdt stand", mens § 30 fastsætter standardreguleringen på ±2 pct. for vedligeholdelsesstand under eller over middel — dog uden regulering for køretøjer under 6 måneder gamle.

Nypris kontra handelspris. Beregningen for brugte køretøjer sker teknisk ved at nedsætte hver beregningskomponent i nybilsberegningen med samme procentdel som køretøjets værditab, jf. § 4, stk. 7. Det betyder, at den "afgiftspligtige værdi" kan ændre sig rent beregningsteknisk, uden at markedsprisen ændres — hvilket Landsskatteretten accepterede i 09-00546 om omberegning efter lovændringen i 2008.

Hvilke priser der skal indgå, er ofte det reelle stridspunkt. I 18-0002774 fastslog Landsskatteretten under henvisning til **U.2014.2755H**, at nyprisen skulle opgøres på tidspunktet for køretøjets første registrering i udlandet inklusive den afgift, der skulle have været betalt efter de dagældende regler, og at handelsprisen skulle findes ved sammenligning med biler indregistreret i Danmark **før** afgiftsændringen — ikke med biler, hvis pris allerede afspejlede den nye, lavere afgift.

Spændingen mellem leasingpriser og standardpriser ved fastlæggelse af nyprisen er endnu ikke endeligt afklaret: Vestre Landsret hjemviste i **BS-47634/2022-VLR** afgiftsberegningen for en Mercedes-Benz C 220 d netop med henblik på nypris-fastsættelsen, jf. BS-47634/2022-VLR.

Veterankøretøjer. Efter § 10, stk. 4 beregnes afgiften for biler over 35 år uden CO2-tillæg og uden bundfradrag, og afgiften kan ikke overstige afgiften beregnet på grundlag af 75 pct. af bilens nypris (40 pct. for motorcykler).

Loftet er en **maksimumsregel**, ikke en beregningsmetode: i 23-0106207 hjemviste Landsskatteretten en omberegning af afgiften på en Porsche 911, fordi Motorstyrelsen alene havde regnet efter 75 pct.-loftet:

> *"Ved omberegningen af køretøjets registreringsafgift den 19. september 2023 foretog Motorstyrelsen alene en beregning af køretøjets registreringsafgift ud fra 75 % af køretøjets afgiftspligtige værdi som nyt. Motorstyrelsen foretog således ikke en beregning af, om registreringsafgiften havde været mindre, såfremt registreringsafgiften i stedet for blev beregnet ud fra køretøjets aktuelle afgiftspligtige værdi."*

LOV	Registreringsafgiftsloven § 4, stk. 7 · Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 1-4	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets stadfæstelse af værdiansættelse for brugt bil importeret som flyttegods	28.01.2009
	Landsretten · Hjemvisning af afgiftsberegning for Mercedes-Benz C 220 d: Tvist om nypris-fastsættelse mellem leasingpriser og standardpriser	26.09.2025
	Landsskatteretten · Hjemvisning: Motorstyrelsen omberegnede registreringsafgift for veteranbil, men undlod at vurdere det mest gunstige afgiftsgrundlag	27.10.2025
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tilbagebetaling af registreringsafgift - beregning af afgiftspligtig værdi for brugt køretøj	18.12.2020
	Landsskatteretten · Omberegning af registreringsafgift efter lovændring - Betydning for afgiftspligtig værdi	21.05.2010

§ 5 Genberegning efter § 9 a – når nye leasing- og udlejningskøretøjer sælges videre

Genberegningsreglen i § 9 a blev indført ved **lov nr. 1195 af 14. november 2017** som modtræk mod, at leasingselskaber indregistrerede fabriksnye biler til kunstigt lave afgiftspligtige værdier og derefter solgte dem videre.

Efter § 9 a, stk. 1 skal den afgiftspligtige værdi angives som for et **brugt** køretøj efter § 10, når ejerskabet ved salg eller anden overdragelse overgår fra den første registrerede ejer til en tredjepart – dog senest 3 måneder efter første registrering. Reglen rammer nye køretøjer, som er eller kunne være omfattet af § 3 b, som er omfattet af § 8, stk. 6, eller som anvendes til erhvervsmæssig udlejning eller udlån. Overstiger den korrigerede værdi den oprindeligt anmeldte, afgiftsberigtiges køretøjet på ny efter § 9 a, stk. 2, dog med fradrag af den oprindeligt betalte afgift – og for leasingkøretøjer efteropkræves der ikke afgift for perioden **før** genberegningstidspunktet.

Fristen blev fremrykket fra fire til tre måneder ved **lov nr. 2193 af 30. november 2021** med virkning for køretøjer registreret fra og med 1. januar 2022. Forarbejderne beskriver præcist formålet og den adfærd, reglen skal ramme:

> *"Ordningen med genberegning blev indført i 2017, og det grundlæggende formål er at modvirke, at der betales afgift af lave afgiftspligtige værdier grundet mængderabatter m.v., der således ikke er fastsat til markedsmæssige priser, herunder ved anvendelse af den såkaldte "bilvask"-metode til omgåelse af afgiftsreglerne, som blev konstateret anvendt i leasingbranchen m.v. til at få pålagt en meget lav eller endog slet ingen registreringsafgift."*

Og videre om virkningen:

> *"Forslaget medfører, at der i videre omfang end i dag skal betales afgift af køretøjernes markedsmæssige værdi … En fremrykning af genberegningstidspunktet vil endvidere forkorte den periode, hvor der eventuelt betales en særlig lav afgift af køretøjet."*

Genberegningen udløser en **pligt af egen drift**: ejeren skal selv angive og fastsætte værdien, jf. § 9 a, stk. 4, dokumentationen skal opbevares i 3 år efter stk. 5, og forsømmes pligten, kan told- og skatteforvaltningen selv fastsætte værdien efter § 10 og i grove eller gentagne tilfælde afmelde køretøjet og anmode politiet om at inddrage nummerpladerne, jf. stk. 6.

For leasingkøretøjer kobles genberegningen sammen med afgiftsdifferenceopgørelsen: efter § 9 a, stk. 3 kan der samtidig og efter anmodning foretages en opgørelse efter § 3 b, stk. 9, selv om leasingforholdet ikke ophører — men anmodningen skal indgives senest 7 dage efter fristens udløb, og forsømmes det, kan perioden ikke medtages senere. Fristreglen blev indsat ved en ændringslov af december 2024.

Selve beregningsmetoden ved efterfølgende afgiftsændringer har givet anledning til tvist. I 16-1213056 korrigerede Landsskatteretten SKATs beregningsmetode ved genberegning af den forholdsmæssige afgift som følge af, at afgiftssatsen blev nedsat fra 180 til 150 pct. Østre Landsret har tilsvarende taget stilling til beregningsmetoden ved genberegning af afgiftsdifferencer for brugte leasingkøretøjer i SKM2022.15.ØLR.

LOV Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 9 Registreringsafgiftsloven § 9a, stk. 1-6 Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 1

PRAKSIS **Landsretten** · Hjemvisning af afgiftsberegning for Mercedes-Benz C 220 d: Tvist om nypris-fastsættelse mellem leasingpriser og standardpriser 26.09.2025

Landsskatteretten · Genberegning af forholdsmæssig registreringsafgift for leasingkøretøjer ved nedsættelse af afgiftssatsen fra 180 til 150 pct. 13.03.2019

§ 6 Forholdsmæssig afgift ved leasing efter § 3 b — tilladelsen, ejerskabet og aftalens realitet

§ 3 b, stk. 1 giver told- og skatteforvaltningen adgang til efter ansøgning at tillade, at afgiften af registreringspligtige leasingkøretøjer betales forholdsmæssigt, "når køretøjet **tilhører** en virksomhed, og når køretøjet i en tidsbegrænset periode i henhold til en skriftlig aftale leases til en fysisk eller juridisk person, der er bosiddende her i landet". Afgiften opkræves for hele den kontraktfastsatte leasingperiode og udgør efter § 3 b, stk. 2 2 pct. pr. påbegyndt måned i de første 3 måneder, 1 pct. i de følgende 33 måneder og ½ pct. derefter, med tillæg af forrentning efter stk. 3.

Ejerskabskravet er kernen. Den centrale betingelse er, at køretøjet reelt tilhører leasingvirksomheden. I **BS-4067/2019-HJR** underkendte Højesteret et leasingarrangement som proforma og pålagde hæftelse for den fulde registreringsafgift, jf. BS-4067/2019-HJR.

Landsskatteretten anvender samme målestok. I 18-0007061 havde klageren selv købt en BMW i Tyskland, solgt den til leasingselskabet for 100.000 kr. og samme dag leaset den tilbage; kun 53.092 kr. blev udbetalt, idet førstegangsydelsen blev modregnet, og klageren beholdt de tyske registreringspapirer:

> *"Efter en samlet vurdering af sagens oplysninger finder Landsskatteretten at det må lægges til grund, at leasingaftalen af den 6. juni 2016 ikke er et reelt leasingforhold, og at ejendomsretten til bilen ikke reelt er blevet overdraget til leasingselskabet."*

Omvendt beror ejerskabet på en **konkret civilretlig vurdering** og ikke på faktura- eller betalingstidspunkt. I 17-0990761 nedsatte Landsskatteretten et krav på 9.516.717 kr. til 0 kr. og udtalte, at afgørende er, hvem der faktisk og retligt råder over køretøjet og bærer den økonomiske risiko; overgivelsen til leasingtager måtte

sidestilles med overgivelse til leasingselskabet, jf. købelovens § 28, stk. 2. Retten afviste samtidig SKATs indicier for manglende realitet:

- at aftalen blev opsagt kort efter indgåelsen – parter kan efter almindelige aftaleretlige principper frit aftale ophør, også af en uopsigelig kontrakt,
- at leasingtager betalte alle ydelser og restværdien trods afbrydelse – dette bekræfter snarere aftalens realitet,
- at overskuddet var begrænset – fabriksnye biler har et betydeligt værditab ved ibrugtagning,
- at der var anvisningspligt – uden betydning for afgiftsberegningen, og der var intet interessefællesskab.

Finansieringsstrukturen kan derimod vælte konstruktionen: i 23-0113364 forfaldt der fuld afgift for tre leasingkøretøjer, hvor leasingtagerne havde finansieret købesummen via lån og forudbetaling. Se også 16-1828431, hvor opkrævningen blev ændret. Ejerskabsspørgsmålet kan tillige blive rejst civilretligt, jf. BS-55044/2023-OLR om ejerskabet til en Chevrolet Camaro under et leasingselskabs konkurs.

Aftalens obligatoriske indhold. § 3 b, stk. 12 opregner ti oplysninger, som leasingaftalen skal indeholde – herunder leasingydelsens størrelse og eventuelle andre ydelser, afgiftsperiodens start og varighed, vilkår ved udløb (køberet, købepligt, anvisningsret eller -pligt), vilkår for førtidigt ophør og misligholdelse samt "angivelse og beskrivelse af andre aftaler, som har betydning for den økonomiske afvikling af leasingaftalen".

Straksibrugtagning. Efter § 3 b, stk. 4 kan køretøjet tages i brug, før tilladelsen er meddelt, hvis det er registreret, der er indgivet skriftlig erklæring om straksibrugtagning, afgiften er betalt på grundlag af en af leasinggiver oplyst værdi, og der ikke tidligere er givet afslag for samme køretøj og ansøger. Afviger den oplyste værdi fra værdien efter §§ 8-9 eller § 10, reguleres beløbet efter § 3 b, stk. 5; opnås tilladelsen ikke, skal nummerpladerne afleveres straks, og forudbetalte beløb tilbagebetales med fradrag af 15 pct., dog mindst 8.500 kr.

Timingen er afgørende. I 11-03006 fik et selskab ikke tilbagebetalt den fulde afgift, fordi den nye ansøgning blev indgivet **efter** betalingen af fuld afgift; efter styresignalet SKM2011.27.SKAT, punkt 5, forudsætter tilbagebetaling, at den fulde afgift betales senest samtidig med ansøgningen.

Standardleasingaftaler og selvangivelse. Efter § 3 b, stk. 14 kan en virksomhed registreret efter § 15 få tilladelse til selv at angive afgiften efter § 14 uden særskilt tilladelse for hvert køretøj – men kun for aftaler, hvis vilkår er identiske med en på forhånd godkendt standardleasingaftale. Bekendtgørelsen om behandling af ansøgninger fastslår, at en standardaftale til enhver tid skal opfylde betingelserne i § 3 b, og at godkendelse kan nægtes, hvis aftalen ikke indeholder klart afgrænsede vilkår, eller indeholder vilkår om købepligt eller køberet. Praksis om storkundeaftaler findes bl.a. i SKM2020.395.LSR og SKM2021.256.LSR, og om førstegangsydelsens betydning i SKM2022.220.LSR og SKM2024.647.BR.

LOV	Købeloven § 28, stk. 2 · Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 1-5, 12, 14	
PRAKSIS	**Højesteret** · Hæftelse for fuld registreringsafgift ved underkendelse af leasingarrangement som proforma	17.10.2019
	Landsretten · Tvist om ejerskab til luksusbil: Nordic Flex Leasing under konkurs mod privatperson vedrørende Chevrolet Camaro	24.03.2025
	Landsskatteretten · Fuld registreringsafgift for tre leasingkøretøjer – leasingtagere finansierede købesummen via lån og forudbetaling	12.12.2025
	Landsskatteretten · Solidarisk hæftelse for registreringsafgift vedrørende leasingaftale – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	07.04.2022
	Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om fuld registreringsafgift ved leasing	20.09.2021

Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om opkrævning af fuld registreringsafgift ved leasing 15.12.2020

Landsskatteretten · Afslag på forholdsmæssig registreringsafgift efter fuld afgiftsbetaling 29.11.2011

§ 7 Ændring, afbrydelse og for sen afmelding – proportionalitetsgrænsen for fuld afgift

Efter § 3 b, stk. 8 skal nummerpladerne afleveres og køretøjet afmeldes, hvis leasingaftalen ændres eller afbrydes, eller køretøjet ændrer afgiftsmæssig identitet. Bestemmelsen opregner dog fem ændringer, der kan foretages **uden** fornyet godkendelse, når de ikke fører til omberegning af afgiften: skifte af leasingtager på uændrede vilkår, porteføljeoverdragelse ved omstrukturering eller salg af leasingvirksomheden, ændring af kilometermaksimum, forhøjelse af leasingydelse og restværdi som direkte følge af en genberegning efter § 9 a – og, som opsamlingsbestemmelse, "en ændring, som er uden betydning for opnåelse af tilladelse efter stk. 1".

Denne sidste undtagelse er retspraksis kodificeret. I **Sag 79/2017** (SKM2018.77.HR) blev en leasingaftale efter tilladelsen ændret, bl.a. ved forhøjelse af den garanterede restværdi, uden at ændringerne blev forelagt SKAT. Højesteret frifandt leasingselskabet og formulerede prøvelsesstandarden principielt:

> *"Efter almindelige forvaltningsretlige grundsætninger er der ikke grundlag for at anse en gyldig, begunstigende forvaltningsakt for bortfaldet som følge af ændrede forhold, hvis disse forhold ikke har betydning for, om forvaltningsakten ville være blevet meddelt."*

> *"Det følger af det anførte, at der skal være klar lovhjemmel, hvis tilladelsen til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift under de foran nævnte omstændigheder skal anses for bortfaldet, og hvis konsekvensen heraf skal være, at leasingselskabet skal betale fuld registreringsafgift, selv om betingelserne for at tillade betaling af forholdsmæssig registreringsafgift fortsat er opfyldt."*

> *"Højesteret finder på den anførte baggrund, at bestemmelsen i § 3 b, stk. 6, 1. pkt., i den dagældende registreringsafgiftslov ikke giver fornøden hjemmel til – i strid med almindelige forvaltningsretlige grundsætninger – at anse en tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift for bortfaldet som følge af ikke godkendte ændringer i leasingaftalen, når der er tale om ændringer, som er uden betydning for tilladelsen, herunder afgiftsberegningen."*

Se Sag 79/2017. Landsskatteretten har siden anvendt dommen bredt – i 17-0990761 blev både en forskudt (men lige lang) leasingperiode i Køretøjsregisteret, en mindre overskridelse af et aftalt egenfinansieringsloft på 30 pct. og en ændret restværdi ved forlængelse anset for uden betydning for tilladelsen og afgiftsberegningen.

Modstykket står i § 3 b, stk. 11: ændres aftalen i **andre** tilfælde end de opregnede, uden at den indsendes til godkendelse, og anvendes køretøjet efter ændringstidspunktet, forfalder den fulde registreringsafgift efter § 1, stk. 1, opgjort efter §§ 4-5 c fra ændringstidspunktet.

Afgiftsperiodens udløb. Efter § 3 b, stk. 10 skal nummerpladerne afleveres ved afgiftsperiodens udløb. Betales der efterfølgende forholdsmæssig afgift og rente for overskridelsesperioden, gælder det alene, hvor leasingvirksomheden **på grund af leasingtagers forhold** ikke kan skaffe sig fysisk rådighed over pladerne. Sondringen er skarp: i 24-0013985 blev et krav på 505.753 kr. i fuld afgift stadfæstet, hvor en delleasingaftale udløb 9. juli 2022, men køretøjet først blev afmeldt 8. august 2022 på grund af en intern fejl hos leasinggiver i sommerferien. Retten henviste til sin tidligere afgørelse i SKM2025.16.LSR og konstaterede, at køretøjet i

mellemperioden var registreret uden en gældende skriftlig leasingaftale og uden betalt forholdsmæssig afgift, hvorefter hovedreglen om fuld afgift i § 1, stk. 1 gjaldt.

Afgiftsdifferencen ved afbrydelse. Ophører leasingaftalen, fastsætter told- og skatteforvaltningen efter ansøgning køretøjets aktuelle afgiftspligtige værdi efter § 10, jf. § 3 b, stk. 9. Ansøgningen skal indgives senest 7 dage efter afbrydelsen. Overstiger den betalte afgift den beregnede, tilbagebetales differencen — er den mindre, opkræves differencen. Overgår køretøjet til varig anvendelse her i landet, berigtiges afgiften efter §§ 4-5 c, jf. § 3 b, stk. 13.

LOV Registreringsafgiftsloven § 1, stk. 1 · Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 8-13 · Registreringsafgiftsloven § 17, stk. 1

PRAKSIS
- **Højesteret** · Bortfald af tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift ved uvæsentlige ændringer i leasingaftaler — 19.12.2017
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster krav om fuld registreringsafgift ved for sen afmelding af leasingkøretøj — 28.05.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om fuld registreringsafgift ved leasing — 20.09.2021

§ 8 Reparationsgrænsen og afgiftsfri genopbygning efter færdselsuheld — § 7

§ 7, stk. 1 udløser ny afgiftspligt for et tidligere afgiftsberigtiget køretøj, der genopbygges efter at have været ødelagt ved færdselsuheld, eksplosion, ildebrand m.m., når køretøjet er omfattet af en skadesforsikring, og udgiften til fuldstændig udbedring inklusive moms overstiger reparationsgrænsen: 75 pct. af handelsværdien før uheldet for personbiler afgiftsberigtiget efter § 4, 80 pct. for varebiler efter § 5, stk. 1, 90 pct. efter § 5, stk. 2, og 85 pct. for autocampere og busser efter § 5 a. Der beregnes dog ikke afgift, hvis udbedringsudgiften er under 25.000 kr. inkl. moms, og afgiften beregnes i givet fald som for nye køretøjer.

Handelsværdien før skaden fastsættes af forsikringsselskabet eller taksator som genanskaffelsesprisen inkl. afgift under hensyn til alder, kilometerstand, vedligeholdelsesstand og slitage, jf. § 7, stk. 2, og skadesopgørelsen skal efter § 7, stk. 3 omfatte samtlige udgifter inkl. maling og lakering og bygge på **bruttopriser** på nye reservedele, herunder nyt karrosseri. Udfyldningen findes i bekendtgørelse om registreringsafgift § 19- , hvorefter bruttopriser er de priser, der sædvanligvis anvendes ved fakturering til private på det værksted, hvor genopbygningen påtænkes gennemført, og hvorefter køretøjer, der ikke kan repareres afgiftsfrit, skal totalskadeblokeres i Køretøjsregisteret. Reglerne gælder tilsvarende for uforsikrede køretøjer i virksomheder med mere end 10 afgiftsberigtigede køretøjer, jf. § 7, stk. 4 og bekendtgørelsens § 20.

En særlig nedsættelse til 65 pct. følger af § 7, stk. 5, hvis ejeren ikke tilbydes den fastsatte handelsværdi, når skaden er opgjort til mere end 65 pct.

Afgrænsningen af "færdselsuheld m.m." har praktisk betydning: i SKM2016.140.SR tog Skatterådet stilling til registreringsafgift ved en motorskade forårsaget af et værksted, altså en skade uden for de klassiske uheldstyper.

I 22-0053910 nedsatte Landsskatteretten registreringsafgiften for et genopbygget totalskadet køretøj, hvor beregningen hvilede på §§ 1, stk. 1, 4, stk. 1, 7 og 10, stk. 1. Sammenhængen til § 10 er væsentlig: et køretøj, der efter reparation eller genopbygning skal afgiftsberigtiges på ny, er omfattet af loftet i § 10, stk. 2, hvorefter værdien ikke kan overstige køretøjets oprindelige pris som nyt.

Ved **lov nr. 2193 af 30. november 2021** blev § 7, stk. 1, tillige præciseret, så bestemmelsen ikke omfatter køretøjer under ordningerne i §§ 3 a-3 c — dvs. bl.a. leasingkøretøjer på forholdsmæssig afgift.

LOV	Registreringsafgiftsloven § 7, stk. 1-5 · Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter registreringsafgift for genopbygget totalskadet køretøj	28.05.2025
	Skatterådet · Registreringsafgift ved motorskade forårsaget af værksted	18.03.2016

§ 9 Eksportgodtgørelse efter §§ 7 b-7 c — dokumentation, ejerskab og registreringsklar stand

Afgiften af et brugt motorkøretøj godtgøres, hvis køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret **og** udføres fra landet, jf. § 7 b, stk. 1. Godtgørelsesbeløbet fastsættes i medfør af § 10 efter de satser, der gælder for køretøjstypen, jf. § 7 b, stk. 2, og i beløbet fratrækkes 15 pct., dog mindst 8.500 kr. for personbiler, herunder autocampere og busser, og 4.500 kr. for motorcykler, varebiler, hyrevogne og sygetransporter, jf. § 7 b, stk. 3. Godtgørelsen kan ikke overstige den oprindeligt betalte afgift fratrukket samme minimumsfradrag, jf. § 7 b, stk. 5.

At autocampere hører under personbilernes mindstefradrag, blev afgjort af Skatterådet i SKM2014.424.SR-. Motorankenævnet havde undladt at anvende mindstefradraget, fordi autocampere efter lovændringen i 2008 ikke længere udtrykkeligt var nævnt sammen med personbiler. Skatterådet fandt, at en campingbil med totalvægt under 3.500 kg efter Færdselsstyrelsens detailforskrifter er en personbil M1, at registreringsafgiftsloven bygger på færdselslovens køretøjsklassifikation, og at nævnets afgørelse derfor var åbenbart ulovlig. Lovteksten er siden præciseret, så autocampere og busser udtrykkeligt nævnes.

Udelukkelsesgrundene i § 7 b, stk. 4 er selvstændige tvistetemaer: køretøjer, der har mistet deres afgiftsmæssige identitet, køretøjer omfattet af § 7, køretøjer over 35 år, køretøjer der **ikke er i registreringsklar stand**, og udstyr der ikke er betalt afgift af.

Praksis tegner et konsistent billede af, hvad der kræves:

Afgørelse	Tema	Udfald
16-1462239	Dokumentation for udførsel og synsrapport	Afslag
19-0052548	Dokumentation for ejerskab	Afslag
20-0023057	Ejerskab og udførsel	Afslag
19-0086656	Forsinket udførsel	Afslag
20-0041142	Registreringsklar stand, synsrapport, gebyr	Delvist
20-0045978	Skrotning i udlandet, betinget godkendt syn	Godtgørelse tilkendt
17-0988777	Afgørelser truffet under verserende klagesag	Ugyldighed

20-0045978 er den principielt vigtigste. Landsskatteretten fastslog, at hverken ordlyden af §§ 7 b og 7 c eller forarbejderne afskærer godtgørelse, når køretøjet skrottes i udlandet, at der efter Højesterets praksis (**SKM2016.14.HR**) gælder et egentligt dokumentationskrav, men ikke krav om en bestemt

dokumentationstype, og at et skrotningsbevis fra det svenske Vägverket derfor var tilstrækkeligt. Et betinget godkendt syn med en mindre fejl afskar ikke, at køretøjet var i registreringsklar stand. Endelig blev Motorstyrelsen bundet af sin egen fejlagtige vejledning i et bindende svar om en 14-dages indkaldelsesfrist:

> *"Landsskatteretten fandt, at Motorstyrelsen ikke havde været berettiget til at indkalde køretøjet til besigtigelse i henhold til § 25, da klageren havde indrettet sig i tillid til den fejlagtige vejledning i det bindende svar."*

Endelig gælder efter § 7 b, stk. 6, at afgiften ved fornyet tilmelding beregnes på samme måde som godtgørelsen, men uden nedslag – og for veterankøretøjer fastsættes afgiften efter § 10, stk. 4, 3. pkt., til netop den udbetalte godtgørelse, hvis køretøjet genimporteres.

LOV	Registreringsafgiftsloven § 7b, stk. 1-6 · Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 3-4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Eksportgodtgørelse – Registreringsklar stand – Synsrapport – Gebyr for genfremstilling	05.06.2024
	Landsskatteretten · Ugyldighed af Motorstyrelsens afgørelser truffet under verserende klagesag samt dokumentation for eksportgodtgørelse af registreringsafgift	06.11.2023
	Landsskatteretten · Afgørelse om eksportgodtgørelse - manglende dokumentation for ejerskab	15.03.2023
	Landsskatteretten · Afgørelse om eksportgodtgørelse – ejerskab og dokumentation for udførsel	01.03.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Eksportgodtgørelse udbetales trods skrotning i udlandet	20.02.2023
	Landsskatteretten · Afgørelse om eksportgodtgørelse ved forsinket udførsel af køretøj	05.01.2023
	Landsskatteretten · Afslag på udbetaling af eksportgodtgørelse – manglende dokumentation for udførsel og synsrapport	11.07.2018
	Skatterådet · Autocamper under 3500 kg skal have mindstefradrag for personbiler	17.06.2014

§ 10 Hæftelsen efter § 20 – ejer, forhandler, importør, erhverver, fører og reparatør

§ 20 opbygger et lagdelt hæftelsessystem, hvor flere personer kan hæfte for samme afgift:

- **Ejeren** ved afgiftspligtens indtræden, henholdsvis den registrerede ejer, hvis køretøjet registreres i forbindelse hermed, jf. stk. 1 – dog ikke, hvis køretøjet er taget i brug på færdselslovens område, uden at den pågældende vidste eller burde have vidst det.
- **Forhandlervirksomheden**, der erhvervsmæssigt handler med motorkøretøjer, hvis den har solgt køretøjet i forbindelse med afgiftspligtens indtræden, jf. stk. 2.
- **Importøren**, hvis denne har bevirket eller medvirket til, at afgiftsgrundlaget er fastsat for lavt, jf. stk. 3.
- **En efterfølgende ejer**, der ved erhvervelsen vidste eller burde have vidst, at afgiften ikke var betalt, jf. stk. 4.
- **Fører eller bruger**, der bruger køretøjet med viden om, at afgiften ikke er betalt, jf. stk. 5.
- **Reparatøren** ved identitetstab efter reparation eller ombygning, når køretøjet er registreret med ny ejer, jf. stk. 6.
- **Sælgeren af et brugt indført køretøj**, der er registreret uden afgiftsbetaling, jf. stk. 7 – udvidet ved **lov nr. 2193 af 30. november 2021** til også at omfatte køretøjer, som har været under ordningerne i §§ 3 a-3 c eller har været afgiftsfritaget, og som efterfølgende registreres til varig anvendelse i Danmark.

Førsteregistrantens hæftelse overlever videresalget. I **Sag 312/2012** (SKM2013.447.HR) havde en køber erhvervet en parallelimporteret Mercedes-Benz CL 500, som forhandleren havde afgiftsberigtiget på grundlag

af en falsk tysk faktura; efterfølgende blev der efteropkrævet 1.250.653 kr., selv om bilen var videresolgt. Højesteret udtalte:

> *"Andet led ("den, i hvis navn køretøjet registreres") må ... forstås således, at den, i hvis navn første registrering foretages, hæfter for afgiften, også selv om køretøjet er videreoverdraget. Hæftelsen omfatter, hvad afgiften efter loven skal beregnes til."*

Og om den administrative lempelsespraksis for godtroende købere:

> *"Højesteret tiltræder ... at A ved erhvervelsen af bilen ikke kan anses for at have været i god tro med hensyn til, at der var betalt fuld registreringsafgift, og at han således ikke er omfattet af SKATs administrative praksis for ikke at efteropkræve manglende registreringsafgift."*

Erstatningskravet mod Skatteministeriet blev afvist, bl.a. fordi køberen ikke led et erstatningsretligt beskyttet tab ved at blive afkrævet et beløb, han efter loven hæftede for, jf. Sag 312/2012. Samme linje findes i landsrets- og byretspraksis om parallelimport, bl.a. SKM2012.655.ØLR, SKM2013.913.BR, SKM2014.566.BR og SKM2015.217.BR, hvor besparelser på 30-35 pct. i forhold til listeprisen udelukkede god tro, samt i SKM2011.304.LSR om en autoforhandlers objektive hæftelse efter importørens overflytning af værdi til ekstraudstyr.

Brugerens hæftelse ved proforma-leasing. I 18-0007061 hæftede klageren solidarisk for 186.303 kr. efter § 20, stk. 5, fordi han som bruger var klar over, at køretøjet ikke reelt tilhørte leasingselskabet, og at den korrekte afgift ikke blev betalt — uanset at han følte sig snydt af leasingselskabet.

Efterfølgende betalinger fjerner ikke afgiftskravet. I BS-16689/2019 fandt Højesteret ikke grundlag for at nedsætte den fulde registreringsafgift, uanset tredjemands senere betalinger.

Samspillet med selvanmeldernes hæftelse. Efter § 17, stk. 1 hæfter en registreret virksomhed for afgiften af de køretøjer, virksomheden angiver afgiften af efter § 16. Ved **lov nr. 2193 af 30. november 2021** blev § 20, stk. 9 omformuleret, så det nu kun er **stk. 1** — og ikke stk. 2 — der ikke finder anvendelse i § 17, stk. 1-tilfælde. Formålet fremgår direkte af lovforslagets almindelige bemærkninger:

> *"Endvidere foreslås det med en skærpelse at gøre hæftelsesbestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 20 mere tidssvarende, så risikoen for særlige selskabskonstruktioner med risiko for unddragelse mindskes. Formålet er at imødegå tilfælde, hvor selvanmeldere anvender andre selvanmeldere til at værdifastsætte køretøjet, og hvor køretøjet værdifastsættes for lavt. Som reglerne er i dag, fremgår det ikke klart, at en virksomhed, som handler med køretøjer, hæfter for betaling af afgiften for de køretøjer, som virksomheden ejer, uanset om virksomheden selv har angivet afgiften for det pågældende køretøj, eller om afgiften er angivet af en anden registreret virksomhed, der er selvanmelder."*

Hæftelsen omfatter efter § 20, stk. 8 også renter og gebyrer ved manglende rettidig betaling. For leasingkøretøjer hæfter leasingvirksomheden selvstændigt efter § 3 b, stk. 6, og ved tilladt overdragelse af leasingkontrakten overgår hæftelsen til erhververen.

Endelig kan hæftelsesspørgsmål få procesretlige udløbere: i Sag 275/2016 tillagde Højesteret det ved udleveringen af en beslaglagt Mercedes-Benz vægt, at det var besidderen — og ikke det leasingselskab, der stod som registreret ejer — der havde betalt registreringsafgiften på 287.990 kr.

LOV `Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 6` `Registreringsafgiftsloven § 17, stk. 1`

Registreringsafgiftsloven § 20, stk. 1-9

PRAKSIS

Højesteret · Skatteministeriet mod A: Ingen nedsættelse af registreringsafgift trods efterfølgende betalinger fra tredjemand	30.09.2021
Højesteret · Hæftelse for fuld registreringsafgift ved underkendelse af leasingarrangement som proforma	17.10.2019
Højesteret · Højesterets afgørelse om udlevering af beslaglagt køretøj efter ophør af beslaglæggelse	11.07.2017
Højesteret · Hæftelse for registreringsafgift ved køb af parallelimporteret bil trods videresalg	26.06.2013
Landsskatteretten · Solidarisk hæftelse for registreringsafgift vedrørende leasingaftale – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	07.04.2022
Landsskatteretten · Afgørelse om registreringsafgift ved fornyet indregistrering af tidligere leaset køretøj	19.12.2018

§ 11 Registrerede selvanmeldere, sikkerhedsstillelse og ophør af registrering – § 15

Selvanmelderordningen er forudsætningen for, at forhandlere og leasingselskaber selv kan angive afgiften efter § 14 og dermed indregistrere køretøjer uden forudgående myndighedsbehandling. Betingelserne i § 15, stk. 1 er kumulative:

1. hjemsted her i landet, i et andet EU-land eller i et EØS-land med en bistandsaftale om inddrivelse svarende til EU-reglerne,
2. erhvervsmæssig handel med eller udlejning af motorkøretøjer, påhængs- eller sættevogne,
3. **ingen forfalden gæld til det offentlige**,
4. ikke under rekonstruktionsbehandling, konkurs eller likvidation,
5. sikkerhedsstillelse på mindst **500.000 kr.** for afgifter, tilbagebetaling af for meget udbetalt godtgørelse samt renter og gebyrer.

Kravet om, at virksomheden ikke må have forfalden gæld til det offentlige, erstattede med **lov nr. 2193 af 30. november 2021** det hidtidige krav om ingen "gæld til staten". Formålet var ifølge lovforslagets almindelige bemærkninger "som en yderligere styrkelse af regelefterlevelsen" at ligestille bl.a. gæld til en kommune med gæld til staten. Den tilsvarende ændring blev gennemført for nummerpladeoperatører i lov om registrering af køretøjer § 15, stk. 2, nr. 3.

Sikkerheden er dynamisk. Efter § 15, stk. 2 kan told- og skatteforvaltningen kræve højere sikkerhed som følge af virksomhedens årlige eller forventede afgiftstilsvar, forretningsomfang, betalingshistorik og øvrige risikofaktorer, og kravet kan ændres med én måneds varsel, hvis forholdene har ændret sig væsentligt, eller hvis fastsættelsen hvilede på mangelfulde eller ukorrekte oplysninger.

Registreringen bringes til ophør, hvis en betingelse ophører med at være opfyldt, eller hvis virksomheden undlader at fremstille et køretøj efter § 18, jf. § 15, stk. 3. Hertil kommer en adfærdsbaseret adgang til at nægte eller bringe registreringen til ophør efter § 15, stk. 4, hvis virksomheden eller dens ejer, bestyrelse, direktion eller anden ledelse har udvist en sådan adfærd, at det er nærliggende at antage, at registreringsordningen ikke vil blive overholdt.

Selvanmelderstatus flytter afgiftsrisikoen: efter § 17, stk. 1 hæfter virksomheden for afgiften af de køretøjer, den angiver afgiften af, og afgiften henføres efter § 17, stk. 3 til den afregningsperiode, hvor køretøjet anmeldes til registrering. Det er præcis denne selvangivelsesmodel, der gør værdifastsættelsen sårbar, og som ligger bag

Motorstyrelsens "pristjek" af selvanmelderes værdiansættelser – en kontrolform, ombudsmanden har undersøgt særskilt, jf. næste afsnit. Konsekvensen af en for lav værdifastsættelse kan for en selvanmelder være både efteropkrævning og – efter § 9 a, stk. 6 – afmelding af køretøjet og inddragelse af nummerplader i grove eller gentagne tilfælde.

Bemærk endelig, at anvendelsen af overgangsregler beror på virksomhedens egen dokumentation: i 21-0114686 fik et selskab registreret efter §§ 14 og 15 medhold i, at en slutseddel var dateret 15. december 2020 og ikke 18. december 2020, hvorefter overgangsordningen i § 9, stk. 9, i **lov nr. 203 af 13. februar 2021** kunne anvendes, og køretøjet afgiftsberigtiges efter de satser, der gjaldt den 17. december 2020.

LOV Registreringsafgiftsloven § 9a, stk. 6 Registreringsafgiftsloven § 15, stk. 1-4 Registreringsafgiftsloven § 17, stk. 1, 3

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster krav om fuld registreringsafgift ved for sen afmelding af leasingkøretøj 28.05.2025

Landsskatteretten · Afgørelse om registreringsafgift – bindende købsaftale før 18. december 2020 – overgangsordning 28.06.2024

§ 12 Sagsbehandlingen: ombudsmandens kritik og den særlige partshøringsprocedure i skatteforvaltningslovens § 20 e

Værdifastsættelse af importerede brugte køretøjer er masseforvaltning: Motorstyrelsen træffer i første instans i vidt omfang autogenererede afgørelser, som kan påklages til et motorankenævn. Folketingets Ombudsmand gennemførte i 2021 en egen drift-undersøgelse af 30 klagesager (sag nr. 20/00710) og var **kritisk** på flere punkter, jf. FOB 2021-22 om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer:

> *"Et andet tema i undersøgelsen vedrørte partshøring. Ombudsmanden mente, at det var kritisabelt, at Motorstyrelsen ikke partshørte over bl.a. oplysningerne i de annoncer, der blev brugt til fastsættelsen af handelsprisen, og oplysningerne i det materiale, som blev indhentet til brug for fastsættelse af nyprisen."*

Ombudsmanden fandt, at oplysningerne var undergivet partshøringspligt efter forvaltningslovens § 19, og han pegede desuden på eksempler, hvor henvisningen til retsregler ikke levede op til forvaltningslovens § 24, stk. 1, og hvor Motorstyrelsen som led i en skærpet begrundelsespligt burde have begrundet yderligere – navnlig når styrelsen helt eller delvist tilsidesatte det annoncegrundlag, en selvanmelder havde anvendt. Endelig anbefalede han, at myndighederne arbejdede for en mere retvisende værdifastsættelse i første instans, henset til den høje omgørelsesprocent ved motorankenævnene.

Undersøgelsen fik direkte lovgivningsmæssig konsekvens. Ved **lov nr. 2193 af 30. november 2021** blev der indsat et nyt kapitel 7 b i skatteforvaltningsloven med § 20 e, der etablerer en **særlig procedure for partshøring**, som træder i stedet for forvaltningslovens ordinære partshøring. Efter § 20 e, stk. 1 omfatter proceduren i dag afgørelser om fastsættelse af et køretøjs afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftslovens §§ 9, 9 a eller 10, genoptagelse og ændring af et køretøjs registrering samt genoptagelse og ændring af afgiftsberegning efter registreringsafgiftslovens §§ 1 og 3-10, brændstofforbrugsafgiftsloven og vægtafgiftsloven. Mekanikken er en omvendt høring:

> *"Træffer told- og skatteforvaltningen afgørelse, jf. stk. 1, skal told- og skatteforvaltningens afgørelse ledsages af sagens faktiske oplysninger, der er lagt til grund for afgørelsen, og parten skal samtidig gøres bekendt med adgangen til at fremkomme med bemærkninger til afgørelsen inden for en frist på mindst 15 dage fra afgørelsens datering."*

Har parten bemærkninger, træffes en ny afgørelse på grundlag af oplysningerne ved høringsfristens udløb, jf. § 20 e, stk. 3 — men adgangen hertil **bortfalder**, hvis parten i stedet klager, jf. § 20 e, stk. 4-. Lovforslagets almindelige bemærkninger beskriver afvejningen: proceduren skal "medvirke til at understøtte gennemsigtighed og dialog med borgere og virksomheder samtidig med, at forslaget tilgodeser borgere og virksomheders ønske om at kunne tage deres køretøj i brug hurtigst muligt".

Sagsbehandlingsfejl kan i øvrigt være selvstændigt afgørende. I 17-0988777 blev Motorstyrelsens afgørelser truffet under en verserende klagesag anset for ugyldige, og i 20-0041142 indgik forvaltningslovens §§ 22-24 udtrykkeligt i prøvelsen. At myndighedens egen vejledning kan binde den, illustrerer 20-0045978.

Motorankenævnenes afgørelser kan omgøres af Skatterådet, hvis de er åbenbart ulovlige — det skete i SKM2014.424.SR. Adgangen til aktindsigt i vurderingssagernes prisoplysninger er begrænset af hensyn til de private virksomheder, oplysningerne stammer fra, jf. ombudsmandens udtalelse i aktindsigt i vurderingssag vedrørende motorkøretøjer.

LOV `Forvaltningsloven § 19` `Forvaltningsloven § 24, stk. 1` `Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 20e, stk. 1-4`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Hjemvisning: Motorstyrelsen omberegnede registreringsafgift for veteranbil, men undlod at vurdere det mest gunstige afgiftsgrundlag	27.10.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Eksportgodtgørelse – Registreringsklar stand – Synsrapport – Gebyr for genfremstilling	05.06.2024
Landsskatteretten · Ugyldighed af Motorstyrelsens afgørelser truffet under verserende klagesag samt dokumentation for eksportgodtgørelse af registreringsafgift	06.11.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Eksportgodtgørelse udbetales trods skrotning i udlandet	20.02.2023
Skatterådet · Autocamper under 3500 kg skal have mindstefradrag for personbiler	17.06.2014

§ 13 Den EU-retlige ramme: artikel 110 TEUF, residualafgiften og grænserne for national afgiftsudformning

Motorkøretøjsafgifter er ikke harmoniseret i EU, og medlemsstaterne har derfor en betydelig skattekompetence — men kompetencen skal udøves inden for EU-rettens rammer, og en registreringsafgift er en **intern afgift**, der bedømmes efter artikel 110 TEUF.

Domstolens grundformel gentages konsekvent, jf. bl.a. C-640/17:

> *"[Artikel 110 TEUF] har til formål at sikre frie varebevægelser mellem medlemsstaterne på normale konkurrencevilkår. Bestemmelsen tilsigter at fjerne enhver form for beskyttelse, der kan følge af anvendelsen af interne afgifter, der indebærer forskelsbehandling af varer med oprindelse i andre medlemsstater."*

Brugte biler på det indenlandske marked og importerede brugte biler er **konkurrerende varer**:

> *"Brugte køretøjer, der købes på denne medlemsstats marked, og dem, som købes i andre medlemsstater til indførsel og ibrugtagning i denne medlemsstat, udgør nemlig konkurrerende varer."*

Den operative prøvelsesnorm er **residualafgiftstesten**: afgiften på et indført brugt køretøj må ikke overstige det residuale afgiftsbeløb, der stadig indgår i værdien af et lignende indenlandsk køretøj. Testen er anvendt i en række nyere sager:

Sag	Problemstilling	Resultat
C-640/17	Der ses bort fra første indregistrering i en anden medlemsstat	I strid med art. 110
C-689/18	Græsk luksusafgift på importerede brugte biler	I strid med art. 110
C-169/20	Manglende værdiforringelse på miljøkomponenten	Traktatbrud
C-349/22	Skærpede miljøkrav anvendt på brugt plug-in hybrid indført senere	Kan stride mod art. 110
C-694/22	Maltas differentierede færdselsafgift	Ulovlig forskelsbehandling
C-399/23	Forskellige reduktionssatser for miljø- og cylinderkomponent	Diskriminerende

C-349/22 er særligt relevant for danske forhold, fordi den angår virkningen af en **regelændring**: et køretøj, der ved sin første indregistrering i en anden medlemsstat opfyldte de dagældende, lempeligere miljøkrav, blev ved senere indførsel pålagt fuld sats efter de skærpede krav. Domstolen fastslog, at artikel 110 TEUF er til hinder herfor, "såfremt og i det omfang den opkrævede afgift overstiger det residuale afgiftsbeløb, der er indeholdt i værdien af lignende indenlandske køretøjer", og understregede, at det er den **lave sats**, der skal danne udgangspunkt for residualafgiftsvurderingen. Samme problemstilling – nemlig hvilke sammenligningskøretøjer der skal anvendes, når afgiftsniveauet er ændret – behandlede Landsskatteretten nationalt i 18-0002774.

Tilbagebetaling og godtgørelse. I C-508/22 tog Domstolen stilling til tilbagebetaling af en EU-stridig registreringsafgift til en **senere erhverver** af køretøjet. Ved eksport har Domstolen i C-105/22 behandlet nationale regler om afslag på proportional godtgørelse af punktafgifter ved eksport af indregistrerede køretøjer; motorkøretøjsafgifter falder som udgangspunkt uden for punktafgiftsdirektivet 2008/118/EF.

Dansk praksis om EU-konformiteten. Højesteret tog i **U.2014.389H** stilling til selve beregningsmetoden for registreringsafgift ved import af brugte biler i forhold til EU-retten, jf. U.2014.389H, og i BS-127/2007-HJR blev det fastslået, at der hverken i § 10 eller i traktatens bestemmelse om interne afgifter er støtte for særlige værdiansættelsesprincipper for flyttegods. Konsekvenserne af en opkrævning uden hjemmel – herunder spørgsmålet om tilbagebetaling under særlige omstændigheder – behandlede Højesteret i Sag 73/2011.

For grænseoverskridende leasing gælder artikel 56 TEUF om fri udveksling af tjenesteydelser som selvstændig ramme. Danske leasingselskaber har rutinemæssigt påberåbt sig bestemmelsen sammen med Cura Anlagen-dommen (C-451/99) mod opkrævning af afgift ud over leasingperioden – i 17-0990761 nåede Landsskatteretten dog frem til, at der ikke var anledning til at tage stilling til de fællesskabsretlige spørgsmål, fordi kravet allerede blev nedsat til 0 kr. efter national ret. Den nationale ordning i § 3 b, stk. 2, hvor afgiften opkræves for hele den kontraktfastsatte periode med maksimalt én måneds tillæg, er netop udformet med proportionalitetskravet for øje.

LOV Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 2 Registreringsafgiftsloven § 7b, stk. 1 Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om beregningsmetoden for registreringsafgift ved import af brugte biler i forhold til EU-retten	12.06.2014
Højesteret · Mvg af registreringsafgift uden lovhjemmel og spørgsmålet om tilbagebetaling under særlige omstændigheder	05.09.2012
Højesteret · Højesterets stadfæstelse af værdiansættelse for brugt bil importeret som flyttegods	28.01.2009
EU-Domstolen · Maltas differentierede færdselsafgift for brugte biler udgør ulovlig forskelsbehandling i strid med EU-retten (Sag C-694/22)	22.02.2024
EU-Domstolen · Diskriminerende registreringsafgift på brugte biler: Forskellige reduktionssatser for miljø- og cylinderkomponenter	06.02.2024
EU-Domstolen · Diskriminerende bilafgifter ved indførsel af brugte plug-in hybridbiler (Sag C-349/22)	16.11.2023
EU-Domstolen · Tilbagebetaling af ulovlig registreringsafgift til senere erhververe af motorkøretøjer (Sag C-508/22)	28.09.2023
EU-Domstolen · Nationale regler om afslag på proportional godtgørelse af punktafgifter ved eksport af indregistrerede køretøjer	17.05.2023
EU-Domstolen · Portugal dømt for diskriminerende registreringsafgift på brugte biler: Manglende hensyn til værdiforringelse af miljøkomponenten	02.09.2021
EU-Domstolen · Diskriminerende beskatning af importerede brugte biler ved græsk luksusafgift	07.03.2019
EU-Domstolen · Diskriminerende bilafgifter: Portugisisk cirkulationsafgift i strid med artikel 110 TEUF ved manglende hensyntagen til tidligere indregistrering i udlandet	17.04.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om fuld registreringsafgift ved leasing	20.09.2021
Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tilbagebetaling af registreringsafgift - beregning af afgiftspligtig værdi for brugt køretøj	18.12.2020

§ 14 Særlige køretøjskategorier og afgrænsningen mod andre regelsæt

En stor del af de konkrete tvister handler ikke om værdien, men om **hvilken kategori** køretøjet hører til — og dermed hvilken afgiftssats, hvilket bundfradrag og hvilken reparationsgrænse der gælder. Afgrænsningen bygger som udgangspunkt på færdselslovens og Færdselsstyrelsens køretøjsklassifikation, jf. det princip Skatterådet lagde til grund i SKM2014.424.SR: registreringsafgiftsloven afgrænser de afgiftspligtige køretøjer efter færdselslovens definitioner, og en campingbil med totalvægt under 3.500 kg er derfor en personbil M1.

Tilsvarende grænsedragninger findes for mandskabsvogne og specialindrettede varebiler, hvor den afgiftsmæssige kvalifikation hænger tæt sammen med anvendelseskravene og med momsfradragsretten, jf. SKM2021.202.SR om mandskabsvogne over for varebiler.

Afgiftsfritagelserne i § 2 rummer deres egen kasuistik — bl.a. institutionsbusser og busser til kørestolsbrugere. En **vedtagen, men endnu ikke konsolideret** ændring skal bemærkes: ved en ændringslov fra december 2025 ændres § 2, stk. 1, nr. 7, litra a, så "hjemmeboende ældre" bliver til "andre". Forarbejderne begrunder ændringen med, at forskelsbehandlingen af ældre og ikke-ældre hjemmeboende "forekommer uhensigtsmæssig og ubegrundet", og at afgiftsfrie institutionsbusser fremover skal kunne befordre alle borgere, der er visiteret til aktiviteter på institutionen. Ændringen er registreret som trådt i kraft, men er endnu ikke rullet ind i den konsoliderede lovbekendtgørelse.

Afgrænsning af denne oversigt. Praksisoversigten dækker registreringsafgiften efter registreringsafgiftsloven. Den behandler ikke vægtafgift og brændstofforbrugsafgift/grøn ejerafgift, ikke energi- og brændstofgodtgørelse (se energiafgifter), ikke strafansvar for afgiftsunddragelse (se skattesvig og momssvig), ikke ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar som selvstændigt tema (se skatteret-genoptagelse), ikke bindende svar som institut

(se bindende-svar-skatteraadet), ikke de generelle værdiansættelsesprincipper (se skatteret-vaerdiansaettelse) og ikke den civilretlige kvalifikation og misligholdelse af leasingaftaler (se leasing-kvalifikation-og-misligholdelse).

Selv om afgiftsunddragelse som strafferetligt tema ligger uden for oversigten, er sammenhængen praktisk relevant: den samme faktiske konstruktion kan føre til både strafansvar for forhandleren og objektiv hæftelse for køberen, jf. **Sag 312/2012**, hvor forhandlerens indehaver blev idømt fængsel og tillægsbøde for særlig grov afgiftssvig, mens køberen blev frifundet for grov uagtsomhed, men alligevel hæftede for de 1.250.653 kr., jf. Sag 312/2012.

LOV Registreringsafgiftsloven § 2, stk. 1 · Registreringsafgiftsloven § 5a, stk. 1 · Registreringsafgiftsloven § 20, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Hæftelse for registreringsafgift ved køb af parallelimporteret bil trods videresalg	26.06.2013
Skatterådet · Mandskabsvogne versus varebiler regler for erhvervskørsel og momsfradrag	13.04.2021
Skatterådet · Autocamper under 3500 kg skal have mindstefradrag for personbiler	17.06.2014

§ 15 Sammenfatning — de tre akser i registreringsafgiftspraksis

1. Værdien. Retspraksis er bygget op om ét princip: den afgiftspligtige værdi skal svare til en markedsmæssig pris ved salg til bruger her i landet. For nye køretøjer sikres dette ved mindsteavancen på 9 pct., forbuddet mod negativ importøravance, forbuddet mod at gå under den faktisk betalte pris og omgåelsesværnet mod overflytning af avance, jf. § 8, stk. 1. For brugte køretøjer sker det ved en skønsmæssig ansættelse på grundlag af toldsyn og sammenlignelige annoncepriser med markedsprisen — inklusive forhandleravance — som målestok, jf. § 10, stk. 1 og **BS-127/2007-HJR**. Skønnet tilsidesættes kun, når grundlaget er forkert eller ufuldstændigt, jf. 23-0106207 og BS-47634/2022-VLR.

2. Leasingen. Forholdsmæssig afgift er en tilladelsesordning, hvis kerne er, at køretøjet **tilhører** leasingvirksomheden. Er ejendomsretten ikke reelt overgået, forfalder den fulde afgift — men praksis skelner konsekvent mellem manglende **realitet** (fuld afgift, jf. **BS-4067/2019-HJR** og 18-0007061) og **formelle afvigelser uden betydning** for tilladelse og afgiftsberegning (ingen fuld afgift, jf. **Sag 79/2017** og 17-0990761). Højesterets krav om klar lovhjemmel og proportionalitet er siden kodificeret i undtagelseskataloget i § 3 b, stk. 8 — men rammen er skarp: falder ændringen uden for kataloget og bruges køretøjet videre, forfalder fuld afgift efter § 3 b, stk. 11, og forsømmes afmeldingen på grund af leasinggivers egne forhold, hjælper undtagelsen i § 3 b, stk. 10 ikke, jf. 24-0013985.

3. Hæftelsen. Hæftelsen efter § 20 er objektiv, kumulativ og tidsmæssigt robust: den følger ikke køretøjet, men den, i hvis navn køretøjet første gang blev registreret, og den bortfalder hverken ved videresalg eller ved tredjemands efterfølgende betalinger, jf. **Sag 312/2012** og **BS-16689/2019**. Den administrative lempelsespraksis for godtroende forbrugere er reel, men snæver — en betydelig rabat i forhold til listeprisen udelukker i praksis god tro. For professionelle er hæftelsen skærpet: selvanmelderen hæfter for det, den angiver, jf. § 17, stk. 1, og siden 2021 hæfter en forhandlervirksomhed også for køretøjer, den ejer, selv om afgiften er angivet af en anden selvanmelder.

Den processuelle ramme er samtidig blevet omlagt: efter skatteforvaltningslovens § 20 e høres parten nu **efter** afgørelsen, med sagens faktiske oplysninger vedlagt og mindst 15 dages frist — en ordning, der udspringer direkte af ombudsmandens kritik af manglende partshøring over annoncemateriale.

Den ydre grænse sættes af artikel 110 TEUF: uanset hvordan den nationale afgift er skruet sammen — sats, skalaknæk, CO2-tillæg, bundfradrag eller indfasningsregler for nul- og lavemissionsbiler — må afgiften på et indført brugt køretøj aldrig overstige den residualafgift, der stadig ligger i værdien af et tilsvarende køretøj på det danske brugtbilsmarked, jf. C-349/22.

LOV Registreringsafgiftsloven § 3b, stk. 8-11 · Registreringsafgiftsloven § 8, stk. 1 · Registreringsafgiftsloven § 10, stk. 1 · Registreringsafgiftsloven § 17, stk. 1 · Registreringsafgiftsloven § 20 · Skatteforvaltningsloven § 20e

PRAKSIS

Højesteret · Skatteministeriet mod A: Ingen nedsættelse af registreringsafgift trods efterfølgende betalinger fra tredjemand	30.09.2021
Højesteret · Hæftelse for fuld registreringsafgift ved underkendelse af leasingarrangement som proforma	17.10.2019
Højesteret · Bortfald af tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift ved uvæsentlige ændringer i leasingaftaler	19.12.2017
Højesteret · Hæftelse for registreringsafgift ved køb af parallelimporteret bil trods videresalg	26.06.2013
Højesteret · Højesterets stadfæstelse af værdiansættelse for brugt bil importeret som flyttegods	28.01.2009
EU-Domstolen · Diskriminerende bilafgifter ved indførsel af brugte plug-in hybridbiler (Sag C-349/22)	16.11.2023
Landsretten · Hjemvisning af afgiftsberegning for Mercedes-Benz C 220 d: Tvist om nypris-fastsættelse mellem leasingpriser og standardpriser	26.09.2025
Landsskatteretten · Hjemvisning: Motorstyrelsen omberegnede registreringsafgift for veteranbil, men undlod at vurdere det mest gunstige afgiftsgrundlag	27.10.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster krav om fuld registreringsafgift ved for sen afmelding af leasingkøretøj	28.05.2025
Landsskatteretten · Solidarisk hæftelse for registreringsafgift vedrørende leasingaftale – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	07.04.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om fuld registreringsafgift ved leasing	20.09.2021

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Registreringsafgiftsloven § 1	stk. 1	Registreringsafgiftsloven § 3b	stk. 1
Registreringsafgiftsloven § 8	stk. 1	Registreringsafgiftsloven § 9a	stk. 1
Registreringsafgiftsloven § 10	stk. 1	Registreringsafgiftsloven § 20	
Skatteforvaltningsloven § 20e	stk. 1		

MATERIALE Citerede afgørelser

46 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 8

30.09.2021	Skatteministeriet mod A: Ingen nedsættelse af registreringsafgift trods efterfølgende betalinger fra tredjemand	bs-4405-2021-hjr
17.10.2019	Hæftelse for fuld registreringsafgift ved underkendelse af leasingarrangement som proforma	bs-4067-2019-hjr

19.12.2017	Bortfald af tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift ved uvæsentlige ændringer i leasingaftaler	79-2017
11.07.2017	Højesterets afgørelse om udlevering af beslaglagt køretøj efter ophør af beslaglæggelse	275-2016
12.06.2014	Højesterets dom om beregningsmetoden for registreringsafgift ved import af brugte biler i forhold til EU-retten	53-2012-54-2012--og-55-2012
26.06.2013	Hæftelse for registreringsafgift ved køb af parallelimporteret bil trods videresalg	312-2012
05.09.2012	Mvg af registreringsafgift uden lovhjemmel og spørgsmålet om tilbagebetaling under særlige omstændigheder	73-2011--og-74-2011
28.01.2009	Højesterets stadfæstelse af værdiansættelse for brugt bil importeret som flyttegods	6700-8048

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 8

22.02.2024	Maltas differentierede færdselsafgift for brugte biler udgør ulovlig forskelsbehandling i strid med EU-retten (Sag C-694/22)	C-694/22
06.02.2024	Diskriminerende registreringsafgift på brugte biler: Forskellige reduktionssatser for miljø- og cylinderkomponenter	C-399/23
16.11.2023	Diskriminerende bilafgifter ved indførsel af brugte plug-in hybridbiler (Sag C-349/22)	C-349/22
28.09.2023	Tilbagebetaling af ulovlig registreringsafgift til senere erhververe af motorkøretøjer (Sag C-508/22)	C-508/22
17.05.2023	Nationale regler om afslag på proportional godtgørelse af punktafgifter ved eksport af indregistrerede køretøjer	C-105/22
02.09.2021	Portugal dømt for diskriminerende registreringsafgift på brugte biler: Manglende hensyn til værdiforringelse af miljøkomponenten	C-169/20
07.03.2019	Diskriminerende beskatning af importerede brugte biler ved græsk luksusafgift	C-689/18
17.04.2018	Diskriminerende bilafgifter: Portugisisk cirkulationsafgift i strid med artikel 110 TEUF ved manglende hensyntagen til tidligere indregistrering i udlandet	C-640/17

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

26.09.2025	Hjemvisning af afgiftsberegning for Mercedes-Benz C 220 d: Tvist om nypris-fastsættelse mellem leasingpriser og standardpriser	10351-12171
24.03.2025	Tvist om ejerskab til luksusbil: Nordic Flex Leasing under konkurs mod privatperson vedrørende Chevrolet Camaro	10241-12023

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 24

12.12.2025	Fuld registreringsafgift for tre leasingkøretøjer – leasingtagere finansierede købesummen via lån og forudbetaling	23-0113364
27.10.2025	Hjemvisning: Motorstyrelsen omberegnede registreringsafgift for veteranbil, men undlod at vurdere det mest gunstige afgiftsgrundlag	23-0106207
28.05.2025	Landsskatteretten nedsætter registreringsafgift for genopbygget totalskadet køretøj	22-0053910

28.05.2025	Landsskatteretten stadfæster krav om fuld registreringsafgift ved for sen afmelding af leasingkøretøj	24-0013985
06.11.2024	Landsskatteretten: Afgiftspligt og hæftelse ved registrering af leasingkøretøjer efter tidligere afgiftsnedsættelse	23-0005489
28.06.2024	Afgørelse om registreringsafgift – bindende købsaftale før 18. december 2020 – overgangsordning	21-0114686
05.06.2024	Landsskatteretten: Eksportgodtgørelse – Registreringsklar stand – Synsrapport – Gebyr for genfremstilling	20-0041142
06.11.2023	Ugyldighed af Motorstyrelsens afgørelser truffet under verserende klagesag samt dokumentation for eksportgodtgørelse af registreringsafgift	17-0988777
15.03.2023	Afgørelse om eksportgodtgørelse - manglende dokumentation for ejerskab	19-0052548
01.03.2023	Afgørelse om eksportgodtgørelse – ejerskab og dokumentation for udførsel	20-0023057
20.02.2023	Landsskatteretten: Eksportgodtgørelse udbetales trods skrotning i udlandet	20-0045978
05.01.2023	Afgørelse om eksportgodtgørelse ved forsinket udførsel af køretøj	19-0086656
07.04.2022	Solidarisk hæftelse for registreringsafgift vedrørende leasingaftale – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	18-0007061
20.09.2021	Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om fuld registreringsafgift ved leasing	17-0990761
18.12.2020	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tilbagebetaling af registreringsafgift - beregning af afgiftspligtig værdi for brugt køretøj	18-0002774
15.12.2020	Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse om opkrævning af fuld registreringsafgift ved leasing	16-1828431
13.03.2019	Genberegning af forholdsmæssig registreringsafgift for leasingkøretøjer ved nedsættelse af afgiftssatsen fra 180 til 150 pct.	16-1213056
19.12.2018	Afgørelse om registreringsafgift ved fornyet indregistrering af tidligere leaset køretøj	18-0005139
11.07.2018	Afslag på udbetaling af eksportgodtgørelse – manglende dokumentation for udførsel og synsrapport	16-1462239
20.06.2018	Afvisning af bindende svar om fører af afgiftsfritagne motorkøretøjer	17-0988527
25.11.2015	Afgiftspligtig værdi for leasingkøretøjer: Handlingsfee og administrative ydelser	14-4312497
24.11.2015	Landsskatteretten: Afgiftsberegning af importeret køretøj - fastsættelse af afgiftspligtig værdi	11-0299437
29.11.2011	Afslag på forholdsmæssig registreringsafgift efter fuld afgiftsbetaling	11-03006
21.05.2010	Omberegning af registreringsafgift efter lovændring - Betydning for afgiftspligtig værdi	09-00546

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

13.04.2021	Mandskabsvogne versus varebiler regler for erhvervskørsel og momsfradrag	20-0923510

16.08.2018	Vederlag til tredjepart for indkøbssystem indgår ikke i registreringsafgift	18-0022968
18.03.2016	Registreringsafgift ved motorskade forårsaget af værksted	15-2009880
17.06.2014	Autocamper under 3500 kg skal have mindstefradrag for personbiler	13-5385109

16 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over spilleafgift — bruttospilleindtægt og gevinstafgift

Afgiftsgrundlaget efter spilleafgiftsloven — fra bonus-spilpenge til spil uden indsats

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 23 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Spilleafgiftsloven bygger på to grundmodeller: en afgift af spiludbyderens **bruttospilleindtægt** (indskud fratrukket gevinster) for væddemål, kasinospil og spilleautomater, og en **gevinstafgift** af den enkelte gevinst for lotterier, offentlige forlystelser og spil uden indsats. Praksis er domineret af Skatterådets bindende svar om, hvad der må trækkes fra i bruttospilleindtægten — bonus-spilpenge, start up-bonus, puljegaranti og tilbagebetalte indskud — og af Landsskatterettens afgørelser om skønsmæssig forhøjelse og om det nu ophævede udlodningsnedslag for spillehaller. Oversigten gennemgår afgiftspligtens systematik, opgørelsen af afgiftsgrundlaget, gevinstafgiftens tre kumulative betingelser, skattefriheden i § 1, stk. 3 med dens EU/EØS-sidestilling samt 2024-reformen og den skærpede sanktionspraksis fra 2025.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiftspligten efter spilleafgiftsloven følger spillelovens tilladelsestyper: afgiftssatsen bestemmes af, hvilken tilladelse spiludbyderen har, ikke af spillets tekniske indretning.

02 Bruttospilleindtægten er indskud fratrukket gevinster — et bruttobegreb, hvor spiludbyderens egne markedsføringsomkostninger ikke kan modregnes.

03 Indsatser, der hidrører fra tildelte bonus-spilpenge, skal medregnes som indskud i bruttospilleindtægten, uanset om de bogføres på en særskilt konto adskilt fra spillerens egne indbetalinger (SKM2016.155.SR).

04 En start up-bonus/sign up-bonus kan ikke fratrækkes i bruttospilleindtægten, mens gevinster udbetalt fra en puljegaranti kan fratrækkes, når de faktisk udbetales til en spiller (SKM2016.366.SR).

05 En opskrivning af spillerens spilkonto med et kontantbeløb medregnes først som indskud, når beløbet faktisk anvendes som indsats i et spil.

06 Civilretlig ugyldighed ændrer ikke afgiftsgrundlaget: indskud, der tilbagebetales som følge af falsk eller forfalskning, kan ikke fratrækkes i bruttospilleindtægten, og spiludbyderens regreskrav mod skadevolderen bevares (SKM2022.559.SR).

07 Afgiften efter § 12 opgøres særskilt for hver enkelt restauration eller spillehal, så progressionsgrænserne ikke kan sammenlægges på tværs af spillesteder eller tilladelser.

08 Ved kasinoturneringer kan det afgiftspligtige beløb aldrig være mindre end 4 pct. af de samlede indskud, uanset det faktiske spilleresultat.

09 Gevinstafgiften for spil uden indsats forudsætter tre kumulative betingelser: ingen indsats, et element af tilfældighed og offentlig tilgængelighed — mangler tilfældighedselementet, er der intet »spil«, og gevinsten indkomstbeskattes i stedet.

10 En konkurrence, der kun er åben for en forenings medlemmer, kan efter omstændighederne anses for offentlig, når medlemskab ikke reelt begrænser adgangen (SKM2017.659.SR).

11 Efter 1. januar 2019 gælder to bundgrænser: 200 kr. for kontantgevinster — hvortil også gavekort og kontantlignende bonuspoint henregnes — og 750 kr. for andre gevinster, der værdiansættes til handelsværdien ved salg til forbrugere.

12 Skattefriheden i § 1, stk. 3 er sidestillet for tilsvarende spil, der lovligt udbydes i et andet EU- eller EØS-land, men forudsætter, at et tilsvarende spil overhovedet kan udbydes med tilladelse i Danmark.

13 Falder et spil helt uden for spilleafgiftsloven — fx færdighedsturneringer og play-to-earn-kryptospil — beskattes gevinsten som indkomst efter statsskattelovens § 4, litra f.

14 Manglende eller mangelfuldt regnskab efter § 29 fører til skønsmæssig ansættelse, og bevisbyrden for et lempeligere afgiftstilsvar påhviler spiludbyderen.

15 Ved det nu ophævede udlodningsnedslag krævede Landsskatteretten dokumentation for både modtagerens almennyttige status og midlernes faktiske anvendelse — og enhver modydelse, herunder reklameværdi, afskar nedslaget.

§ 1 Afgiftspligtens systematik: tilladelsestypen bestemmer afgiftsmodellen

Efter spilleafgiftslovens § 1, stk. 1 er udbud eller arrangement af spil afgiftspligtigt, »i det omfang det følger af reglerne i denne lov«. Loven indeholder altså ingen generel afgiftspligt: hver spiltype har sin egen hjemmel, og hjemlen knytter sig systematisk til den tilladelse, udbyderen har efter spilleloven. Det er derfor tilladelsestypen — ikke spillets tekniske indretning — der afgør både afgiftsmodel og sats.

Loven arbejder med tre principielt forskellige afgiftsgrundlag:

- **Bruttospilleindtægten** (indskud fratrukket gevinster) for væddemål, kasinospil og spilleautomater.
- **Gevinstafgift** af den enkelte gevinst over en bundgrænse for lotterier, offentlige forlystelser og spil uden indsats.
- **Indskudssummen** som selvstændigt grundlag for klasselotteriets tillægsafgift og for lokale puljevæddemål.

Spiltype	Bestemmelse	Afgiftsgrundlag og sats
Lotteri (Danske Spil)	§ 2	15 pct. af gevinstbeløb over 200 kr.
Klasselotteri	§ 3	15 pct. af gevinstbeløb over 200 kr.
Klasselotteriets tillægsafgift	§ 4	6 pct. af indskudssummen
Væddemål	§ 6, stk. 1	20 pct. af bruttospilleindtægten (forhøjet til 28 pct. pr. 1. januar 2021, se nedenfor)
Væddemålsbørs	§ 6, stk. 2	Afgiften beregnes af det beløb, tilladelsesindehaveren har taget i kommission
Landbaseret kasino	§ 10	45 pct. af bruttospilleindtægten fratrukket tronc + tillægsafgift på 30 pct. over 3.656.300 kr. (2010-niveau)
Onlinekasino	§ 11, stk. 1	20 pct. af bruttospilleindtægten (forhøjet til 28 pct. pr. 1. januar 2021)
Onlinespil med kommission	§ 11, stk. 2	Afgiften beregnes af kommissionen
Gevinstgivende spilleautomater	§ 12	41 pct. af bruttospilleindtægten + 30 pct. over restaurations-/spillehalsgrænsen
Offentlige forlystelser	§ 14	17,5 pct.; bundgrænse 200 kr. (kontant) hhv. 750 kr. (andre gevinster)
Spil uden indsats	§ 15	17,5 pct.; bundgrænse 200 kr. hhv. 750 kr.

Vigtigt om aktualiteten: lovbekendtgørelsen er senest konsolideret den 14. august 2020, og satsforhøjelsen for væddemål og onlinekasino fra 20 til 28 pct. er derfor *ikke* indarbejdet i den konsoliderede tekst, selv om den har været i kraft siden 1. januar 2021. Forhøjelsen blev gennemført ved lov nr. 2226 af 29. december 2020 og udmøntede aftalen om finansloven for 2020. Tilsvarende er 2024-reformens nyaffattelse af § 5 og ændringen af § 1, stk. 3 i kraft fra 1. januar 2025 uden at være konsolideret, ligesom henvisningen til Det Danske Klasselotteri A/S i § 4 siden 1. april 2022 er erstattet af en henvisning til indehaveren af Danske Spil A/S' tilladelse til udbud af klasselotteri, jf. lov nr. 375 af 28. marts 2022.

LOV Spilleafgiftsloven § 1, stk. 1, 3 Spilleafgiftsloven § 6, stk. 1, 2 Spilleafgiftsloven § 10 Spilleafgiftsloven § 11, stk. 1, 2 Spilleafgiftsloven § 12 Spilleafgiftsloven § 15 Spilleloven § 11

§ 2 Bruttospilleindtægten: hvad der er indskud, og hvad der ikke kan fratrækkes

Bruttospilleindtægten defineres i forarbejderne som »det beløb, hvormed indskudssummen overstiger gevinsterne (indskud fratrukket gevinster)«. For danske tilladelser omfatter grundlaget kun den del af spillet, som danske spillere deltager i, typisk via danske spilkonti.

De to centrale afgørelser om opgørelsen er begge fra 2016 og er efterfølgende kodificeret i forarbejderne til satsforhøjelsen. I SKM2016.155.SR svarede Skatterådet nej til, at indsatser i onlinespil, der hidrører fra tildelte bonus-spilpenge, kan holdes uden for bruttospilleindtægten. Rådet fandt samtidig, at en opskrivning af spillerens spilkonto med et kontantbeløb først skal medregnes som indskud, når beløbet faktisk anvendes

som indsats. I SKM2016.366.SR fastslog Skatterådet dernæst, at en start up-bonus/sign up-bonus ikke kan fratrækkes ved opgørelsen, mens gevinster, der stammer fra en puljegaranti, kan fratrækkes, når de udbetales til en spiller.

Lovgiver har udtrykkeligt lagt disse resultater til grund. I bemærkningerne til lov nr. 2226 af 29. december 2020 hedder det:

> *»Med Skatterådets to afgørelser præciseres det, at ved beregningen af bruttospilleindtægten kan tildelte bonus-spilpenge ikke holdes ude af bruttospilleindtægten, selv om disse bliver bogført på en særskilt konto, adskilt fra spillerens egne indbetalinger og vundne gevinster hidrørende fra disse indbetalinger. Derudover kan en start up-bonus/sign up-bonus ikke fratrækkes ved opgørelsen af bruttospilleindtægten. En opskrivning af en spillers spilkonto med et vist kontantbeløb skal først medregnes ved opgørelsen af bruttospilleindtægten som indskud, når beløbet anvendes som indsatser i spil. Gevinster, der stammer fra en puljegaranti, kan fratrækkes ved opgørelsen af bruttospilleindtægten, når de bliver udbetalt til spilleren.«*

Mønsteret er konsekvent: **det, spilleren spiller for, er indskud – uanset hvem der har finansieret det**, mens kun det, der faktisk udbetales som gevinst, er fradragsberettiget. Bonusomkostninger er dermed en markedsføringsudgift for udbyderen, ikke et afgiftsmæssigt fradrag. Sondringen mellem tildeling og anvendelse er samtidig afgørende for periodiseringen: bonusser og kontantopskrivninger påvirker først grundlaget i den afgiftsperiode, hvor de omsættes til indsatser.

For væddemålsbørser og onlinespil med kommission træder kommissionen i stedet for bruttospilleindtægten som grundlag, jf. § 6, stk. 2 og § 11, stk. 2. Her er det ikke spillernes indbyrdes indskud og gevinster, men alene udbyderens vederlag for at stille systemet til rådighed, der beskattes.

LOV	Spilleafgiftsloven § 6, stk. 1, 2 · Spilleafgiftsloven § 11, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Fradrag for bonusser og puljegarantier i spilleafgiftsgrundlaget	24.08.2016
	Skatterådet · Spilafgift på bonuspenge skal medregnes som indsats uanset råderet	06.04.2016

§ 3 Civilretlig ugyldighed og tilbagebetaling ændrer ikke afgiftsgrundlaget

Et tilbagevendende spørgsmål er, om et indskud, der efterfølgende viser sig at hvile på et ugyldigt grundlag, kan tages ud af bruttospilleindtægten. Skatterådet besvarede spørgsmålet benægtende i SKM2022.559.SR, hvor en spiludbyder ønskede bekræftet, at indskud, der tilbagebetales som følge af falsk eller forfalskning – typisk hvor tredjemand uberettiget har anvendt en andens betalingsmiddel til at finansiere spil – kunne fratrækkes. Skatterådet kunne ikke bekræfte dette. Afgørelsen bygger på, at falsk og forfalskning ganske vist er stærke ugyldighedsgrunde, der også kan gøres gældende over for en godtroende medkontrahent, men at det afgiftsretlige grundlag knytter sig til de indskud, der faktisk er anvendt i spillet. At udbyderen civilretligt må levere det modtagne tilbage, ændrer ikke, at spillet er afviklet – og udbyderens regreskrav mod den, der begik falskneriet, består uafhængigt af afgiften.

Afgørelsen ligger på linje med bonus-praksis: bruttospilleindtægten opgøres på grundlag af de faktiske indskud og de faktisk udbetalte gevinster, ikke på grundlag af udbyderens nettoøkonomiske resultat efter tab, svig og kulancebetalinger.

Det civilretlige lag lever sit eget liv ved siden af afgiften. Illustrativt er 24-06535, hvor Forbrugerklagenævnet pålagde et onlinekasino med dansk spillelicens at udbetale et konfiskeret spillekontoindestående på 231.681,02 kr. Nævnet indhentede en udtalelse fra Spillemyndigheden, der fastslog rammen for den type tvister:

> *»De nævnte formuleringer om, at en spilkonto kan suspenderes ved mistanke om uretmæssigt opnåede gevinster eller overtrædelser af lovgivning eller vilkår, udspringer ikke af en særskilt hjemmel i spillelovgivningen. De er derimod udtryk for den aftalefrihed, der gælder mellem udbyder og spiller.«*

Konfiskation og tilbageførsel af gevinster er altså et aftaleretligt spørgsmål mellem udbyder og spiller. Spilleafgiftsloven knytter derimod an til de objektivt konstaterbare indskud og gevinster i afgiftsperioden.

LOV Spilleafgiftsloven § 6, stk. 1 · Spilleafgiftsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Fradrag for tilbagebetalte indskud efter misbrug og falskneri afvises 22.11.2022

Forbrugerklagenævnet · Onlinekasino pålagt at udbetale konfiskeret spillekontoindestående på 231.681 kr. – utilstrækkelig begrundelse og dokumentation for vilkårsovertrædelse 29.06.2026

§ 4 Landbaserede kasinoer: tronc, tillægsafgift og turneringsgulvet på 4 pct.

For landbaserede kasinoer er afgiftsgrundlaget efter § 10, stk. 1 bruttospilleindtægten **fratrukket værdien af spillemærkerne i troncen** – altså efter at drikkepengepuljen til personalet er trukket ud. Satsen er 45 pct., og der betales en tillægsafgift på 30 pct. af den del af det troncregulerede grundlag, der overstiger 3.656.300 kr. (2010-niveau), som reguleres efter personskattelovens § 20, jf. § 10, stk. 3.

Særligt for turneringer gælder et gulv i § 10, stk. 2:

> *»Ved afholdelse af turneringer kan det afgiftspligtige beløb ikke være mindre end 4 pct. af de samlede indskud i turneringerne.«*

Bestemmelsen er en værnsregel. I turneringsformater – navnlig poker – er kasinoets indtjening typisk en på forhånd fastsat rake, og hele puljen udbetales som præmier. Uden gulvet ville et kasino kunne afholde turneringer, hvor bruttospilleindtægten nærmede sig nul, selv om der blev omsat betydelige indskud. Gulvet sikrer, at afgiften i disse tilfælde beregnes af mindst 4 pct. af de samlede indskud, uanset hvordan præmiestrukturen er tilrettelagt.

Den samme konstruktionslogik ses i kommissionsreglerne for væddemålsbørs og onlinespil: hvor udbyderen ikke er modpart i spillet, men alene formidler, flyttes afgiftsgrundlaget fra bruttospilleindtægten til vederlaget.

LOV Personskatteloven § 20 · Spilleafgiftsloven § 10, stk. 1-3

§ 5 Spilleautomater: progressionsgrænser opgjort pr. spillested

For gevinstgivende spilleautomater er grundsatsen 41 pct. af bruttospilleindtægten, jf. § 12, stk. 1. Hertil kommer en progressiv tillægsafgift på 30 pct.:

•

for automater i en **restauration** af den del af bruttospilleindtægten, der i afgiftsperioden overstiger 27.400 kr. (2010-niveau), jf. § 12, stk. 2, og

- for automater i en **spillehal** af den del, der overstiger 228.500 kr. (2010-niveau) tillagt 2.700 kr. pr. spilleautomat for indtil 50 automater og 1.350 kr. pr. automat derudover, jf. § 12, stk. 3.

Afgørende for beregningen er § 12, stk. 4, hvorefter afgiften efter stk. 1-3 »opgøres særskilt for hver enkelt restauration eller spillehal«. Progressionsgrænserne kan altså hverken slås sammen på tværs af spillesteder eller udvandes ved, at flere tilladelsesindehavere opstiller automater samme sted. Skatterådet har bekræftet den linje i **SKM2019.557.SR**, hvor rådet fandt, at der alene skulle afregnes spilleafgift af bruttospilleindtægten (indskud fratrukket gevinster) fra spilleautomater opstillet under spørgerens **egen** tilladelse — se afgørelsen på info.skat.dk.

Opgørelsen pr. spillested har også konsekvenser for kontrolsiden: bekendtgørelsen om afgifter af spil kræver, at en spiludbyder med flere tilladelser fører regnskabet adskilt for hver spilletilladelse, og at afgiftspligtige spil uden tilladelse føres særskilt for hver spiltype, jf. bekendtgørelsens § 8.

LOV Spilleafgiftsloven § 12, stk. 1-5

§ 6 Regnskabspligt og skønsmæssig ansættelse ved mangelfuldt grundlag

Efter § 29, stk. 1 skal en afgiftspligtig spiludbyder føre et regnskab, »der kan danne grundlag for opgørelsen af afgiften og kontrollen med afgiftens berigtigelse«. Kravet udmøntes i bekendtgørelse om afgifter af spil-, hvorefter regnskabet skal føres i det almindelige forretningsregnskab og opfylde bogføringslovens krav, også for virksomheder der ikke selvstændigt er bogføringspligtige, jf. § 8. Afgiftsangivelsen skal ud over selve afgiftsbeløbet indeholde oplysning om de beløb, der har dannet grundlag for beregningen — altså afgiftsgrundlaget — jf. § 14.

Er regnskabsgrundlaget mangelfuldt, ansættes afgiftstilsvaret skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, og Landsskatteretten har i en række sager om spillehaller stadfæstet sådanne forhøjelser:

Afgørelse	Situation	Resultat
08-02114	Forhøjelse baseret på data fra det centrale overvågningssystem sammenholdt med bogføringen	Stadfæstet
12-0190447	Opgørelse af bruttospilleindtægt og spilleafgift ved drift af flere spillehaller	Stadfæstet
11-0301477	Forhøjelse af bruttospilleindtægten for en spillehal	Stadfæstet

Mønsteret er entydigt: når myndighedernes opgørelse hviler på objektive registreringer — automaternes egne tællere og indberetninger til overvågningssystemet — og virksomhedens eget regnskab ikke kan afstemmes hermed, påhviler det spiludbyderen at godtgøre, at et lavere afgiftstilsvar er korrekt. Bevisbyrden løftes ikke ved generelle indsigelser mod myndighedens metode.

LOV Spilleafgiftsloven § 12, stk. 1 Spilleafgiftsloven § 29, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af SKATs forhøjelse af bruttospilleindtægt for spillehal 21.08.2013

	Landsskatteretten · Opgørelse af spilleafgift og bruttospilleindtægt ved drift af spillehaller	27.05.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster forhøjelse af spilleafgift baseret på overvågningssystemdata	22.10.2009

§ 7 Udlodningsnedslaget i den ophævede § 13 — dokumentationskrav og forbuddet mod modydelser

Frem til 1. januar 2016 kunne en spillehal opnå et nedslag på 95 pct. i den del af afgiften, der oversteg 31 pct. af bruttospilleindtægten, hvis der blev udloddet midler til velgørende formål her i landet eller i et andet EU-/EØS-land, jf. den dagældende § 13. Bestemmelsen blev ophævet ved ændringsloven af 16. december 2015 med virkning fra 1. januar 2016. Af forarbejderne fremgår, at ophævelsen skulle forhindre snyd med ordningen, idet der i stedet blev etableret en tilskudspulje, og at opsparede, uudnyttede nedslag ikke kunne anvendes efter ikrafttrædelsen.

Ordningen har efterladt en righoldig praksis, der stadig har betydning for ældre perioder — og som illustrerer, hvor strengt dokumentationskrav i afgiftsretten administreres:

- **Modydelse afskærer nedslaget.** I 12-0260361 blev der efteropkrævet spilleafgift, fordi udlodningerne var forbundet med en modydelse. En »udlodning«, der reelt er betaling for en ydelse — leje, sponsorat eller lignende — er ikke en udlodning i bestemmelsens forstand.
- **Reklameværdi tæller som modydelse.** I 14-0387841 (offentliggjort som SKM2014.862.LSR) stadfæstede Landsskatteretten efteropkrævningen, fordi nedsat afgift ikke kunne godkendes på grund af manglende dokumentation, og fordi der forelå reklameværdi for spillehallen.
- **Både modtagerens status og midlernes anvendelse skal dokumenteres.** I 16-0224499 blev nedslaget kun delvist godkendt, mens 16-0244388 nægtede nedslag med henvisning til både modydelse og manglende kontrol af foreningens formål. I 17-0988053 var det afgørende, at den almennyttige anvendelse af udlodningsmidlerne ikke var dokumenteret.

Afgørelserne trækker på afgrænsningen af velgørende formål via ligningslovens § 8 A og momsfritagelsen for velgørende arrangementer i momsloven § 13 samt på dokumentationsreglerne i bekendtgørelse om afgifter af spil. Allerede i de oprindelige forarbejder blev dokumentationsansvaret placeret utvetydigt hos spillehallen:

> *»Den registrerede virksomhed skal derfor sikre sig dokumentation for, at modtageren af udlodningen opfylder betingelserne herfor, samt opbevare kvittering fra modtageren, for modtagelse af udlodningen.«*

Den samme linje er fulgt ved domstolene, jf. byrettens dom i **SKM2020.376.BR** om betingelserne for nedslag i spilleafgiften ved udlodning til en sportsforening (info.skat.dk).

LOV	`Ligningsloven § 8a` `Momsloven § 13, stk. 1` `Spilleafgiftsloven § 12, stk. 3`	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Manglende dokumentation for almennyttig anvendelse af udlodningsmidler - Spilleafgift	05.12.2018
	Landsskatteretten · Delvis godkendelse af nedslag i spilleafgift - manglende dokumentation og modydelser	24.09.2018
	Landsskatteretten · Selskab nægtet nedslag i spilleafgift grundet modydelse og manglende kontrol af forenings formål	24.09.2018
	Landsskatteretten · Manglende nedslag i spilleafgift grundet manglende dokumentation og reklameværdi	19.09.2014

Landsskatteretten · Efteropkrævning af spilleafgift: Manglende fradrag for udlodninger pga. modydelse 20.12.2012

§ 8 Gevinstafgift ved spil uden indsats: de tre kumulative betingelser

§ 15 pålægger en afgift på 17,5 pct. af gevinster vundet i spil, der efter spillelovens § 3, stk. 2, kan udbydes uden tilladelse eller anmeldelse til Spillemyndigheden, og som må anses for offentlige. Bestemmelsen viderefører den tidligere gevinstafgiftslovs regler om præmie- og gættekonkurrencer, og anvendelsen forudsætter tre **kumulative** betingelser:

1. **Ingen indsats.** Et gebyr, der overstiger omkostningerne til teletransmission, porto mv., er en indsats. Det samme gælder indirekte betaling såsom medlemskontingent, hvis et væsentligt formål med foreningen er at afholde spil, og spillernes betaling helt eller delvist dækker omkostningerne ved at etablere spillet, herunder finansiering af gevinsterne.
2. **Element af tilfældighed.** Uden tilfældighed er der ikke tale om et »spil« i spillelovens forstand. Af forarbejderne til § 15 fremgår, at »rene færdighedskonkurrencer, som ikke indeholder et element af tilfældighed, … ikke [er] defineret som et spil i forslag til spilleloven, og er heller ikke omfattet af nærværende lov. Af gevinster vundet i sådanne konkurrencer skal der derfor betales indkomstskat.«
3. **Offentlighed.** Spillet skal være offentligt tilgængeligt. Forarbejderne henviser til SKM2006.80.SKAT, hvorefter en tv-konkurrence, hvor deltagerne udvælges ved casting på grundlag af personlige egenskaber og holdninger, *ikke* er offentlig, fordi ansøgerne ikke har en reel chance for at deltage — mens udvælgelse ved besvarelse af tilfældige, lettere spørgsmål inden for almen viden sker efter et tilfældighedsprincip og dermed er omfattet.

Praksis følger denne tredeling tæt:

- **Tilfældighed foreligger.** I SKM2012.681.SR fandt Skatterådet, at en konkurrence udbudt via en gratis app var et afgiftspligtigt spil uden indsats, idet konkurrencen var offentligt tilgængelig og indeholdt et element af tilfældighed.
- **Tilfældighed mangler.** I SKM2018.435.SR blev point i et gratis mobilspil optjent udelukkende efter, hvor lang tid spilleren brugte i spillet. Skatterådet udtalte, at »der er ikke tale om lodtrækning eller anden tilfældig udvælgelse … Der er dermed ikke tale om et 'spil' i spilleafgiftslovens forstand, men om et optjeningssystem«. Konsekvensen var, at § 15 ikke fandt anvendelse, og at spillerne i stedet var indkomstskattepligtige af værdien efter statsskatteloven § 4, litra f, ved indløsning af pointene.
- **Offentlighedskravet fortolkes bredt.** I SKM2017.659.SR kunne Skatterådet bekræfte, at en konkurrence for medlemmer af en forening kunne anses for offentlig og dermed afgiftspligtig efter § 15. Modstykket ses i den ældre praksis efter gevinstafgiftsloven: i SKM2008.783.SR var et lotteri for et analyseinstituts paneldeltagere *ikke* offentligt, fordi der kun var offentlig adgang til selve udvælgelsesprocessen, men ikke til at blive paneldeltager og dermed deltage med flere lodder — gevinsterne var derfor skattepligtig B-indkomst.

Skillelinjen er dermed skarp og har en klar økonomisk konsekvens: falder arrangementet ind under § 15, betaler **arrangøren** 17,5 pct. i gevinstafgift, og gevinsten er skattefri for modtageren efter § 1, stk. 3. Falder det udenfor, betaler arrangøren intet, men **vinderen** indkomstbeskattes.

LOV Spilleafgiftsloven § 1, stk. 3 Spilleafgiftsloven § 15 Spilleloven § 3, stk. 2

Statsskatteloven § 4

PRAKSIS
Skatterådet · Beskatning af optjente point i gratis mobilspil 21.08.2018
Skatterådet · Konkurrence for foreningsmedlemmer uden indsats anses som offentlig 22.11.2017
Skatterådet · Afgift af mobilapp-konkurrence uden indsats 28.11.2012
Skatterådet · Lotteri for analyseinstitutets paneldeltagere er B-indkomst 30.09.2008

§ 9 Kontantgevinst eller »anden gevinst« — bundgrænserne 200 kr. og 750 kr.

Ved den oprindelige lov fra 2010 blev gevinstafgiften for spil uden indsats fastsat med to satser: 15 pct. af kontante gevinster og 17,5 pct. af andre gevinster, begge beregnet af den del af værdien, der oversteg 200 kr. Ved ændringsloven af 16. december 2015 blev § 15 nyaffattet med én ensartet sats på 17,5 pct., og ved ændringsloven af 28. december 2018 blev bundgrænsen for **andre gevinster** hævet fra 200 kr. til 750 kr. med virkning fra 1. januar 2019, mens kontantgevinster fortsat er afgiftspligtige over 200 kr.

Forarbejderne til 2018-ændringen definerer kategorierne præcist:

> *»Kontante gevinster er f.eks. penge og gavekort. Udtrykket »andre gevinster« dækker alle andre typer gevinster end kontante gevinster, herunder både varegevinster såsom en bamse, og gevinster i form af ydelser, f.eks. et hotelophold eller en oplevelse.«*

Sondringen blev prøvet i SKM2019.303.SR, hvor Skatterådet ikke kunne bekræfte, at en gevinst i form af en bonus med en kontant værdi skulle behandles som en »anden gevinst«. Gevinsten blev anset for en kontantgevinst med den lavere bundgrænse på 200 kr. Praksis sidestiller dermed gavekort, bonuspoint og lignende kontantlignende værdier med penge — det afgørende er, om gevinsten repræsenterer en nominel kontantværdi, ikke om den udbetales i mønt.

Beregningsgrundlaget følger § 26, stk. 3: for de 17,5-pct.-afgiftspligtige spil beregnes afgiften af det udbetalte gevinstbeløb eller — for andre gevinster — af gevinstens **handelsværdi ved salg til forbrugere**. Forarbejderne understreger, at det ikke er indkøbsværdien, der skal anvendes, og at den afgiftspligtige skal kunne dokumentere eller sandsynliggøre en faktisk eller sammenlignelig handelsværdi. Det er dermed arrangøren, der bærer risikoen for en for lav værdiansættelse af varegevinster.

LOV Spilleafgiftsloven § 14 · Spilleafgiftsloven § 15 · Spilleafgiftsloven § 26, stk. 3

PRAKSIS
Skatterådet · Bonuspoint vundet i spil uden indsats er kontantgevinst 11.06.2019

§ 10 Skattefriheden i § 1, stk. 3, EU/EØS-sidestillingen og grænsen til statsskatteloven

§ 1, stk. 3 indeholder afgiftens modstykke: gevinster fra spil omfattet af loven medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Bestemmelsens 2. pkt. udstrækker skattefriheden til gevinster vundet i spil, »der svarer til de spil, som er omfattet af denne lov, og som udbydes eller arrangeres i et andet EU- eller EØS-land og er tilladt i dette land«. Sidestillingen er den danske gennemførelse af EU-Domstolens praksis i **Lindman** (sag C-42/02), hvorefter det er en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser at beskatte gevinster fra andre medlemsstaters lovlige spil, når indenlandske gevinster er skattefri.

Sidestillingen er imidlertid betinget af, at der findes et **tilsvarende** dansk spil. Det illustreres af SKM2024.602.SR om en professionel spiller af et internationalt strategisk kortspil, der deltog i invitationsbaserede turneringer i USA, Spanien og Holland uden deltagergebyr. Skatterådet fandt, at gevinsterne var skattepligtige efter statsskatteloven § 4, stk. 1, litra f, fordi spillet hverken var offentligt tilgængeligt eller udbudt med tilladelse i Danmark, og der ikke blev betalt indsats. Om EU-retten hedder det i begrundelsen, at Lindman-praksis ikke fandt anvendelse, »eftersom et tilsvarende spil ikke lovligt kan udbydes i Danmark uden indkomstbeskatning«. Rådet henviste samtidig til, at gevinster ved backgammon (SKM2019.511.VLR) og poker (SKM2009.699.LSR) tilsvarende er anset for skattepligtige efter statsskatteloven.

Afgrænsningen har fået fornyet aktualitet med kryptobaserede spil. I SKM2025.117.SR tog Skatterådet stilling til beskatningen af kryptotokens, NFT'er og node-drift i et play-to-earn-univers, og i SKM2025.345.SR fandt rådet, at en spillers omfattende produktion og omsætning af NFT'er og tokens i et Web3-spil ikke udgjorde næring, men skulle behandles som **spilgevinster**:

> *»Aktiviteten blev karakteriseret som et samlet spil, hvor gevinsten afhænger af tilfældighed og indskud snarere end professionel tilvirkningsevne. Dermed falder indtægterne under beskatning af spilgevinster, hvor omkostninger kun kan modregnes i indkomstårets gevinster fra samme kilde (nettoindkomstprincippet), uden fremførsel af underskud.«*

Da spillet ikke var udbudt med dansk tilladelse og ikke var omfattet af spilleafgiftsloven, gjaldt skattefriheden i § 1, stk. 3 ikke — beskatningen skete efter statsskatteloven § 4, litra f, med den begrænsede modregningsadgang, der følger af nettoindkomstprincippet for spil. Grænsedragningen mellem spilleafgiftsloven og statsskatteloven er dermed ikke akademisk: den afgør, om gevinsten er skattefri for spilleren eller beskattes som personlig indkomst. Om den nærmere indkomstbeskatning af kryptoaktiver henvises til kryptovaluta-beskatning.

LOV	Spilleafgiftsloven § 1, stk. 3 · Spilleloven § 5, stk. 1 · Statsskatteloven § 4, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skat og moms ved NFT og kryptohandel i Web3 spil	18.06.2025
	Skatterådet · Beskatning af GALA kryptotokens, NFT'er og Node-drift	04.03.2025
	Skatterådet · Beskatning af præmiepenge fra internationalt strategisk kortspil	02.12.2024

§ 11 2024-reformen: almennyttige lotterier fritages, landbaseret bingo afgiftsbelægges

Med lov nr. 1177 af 19. november 2024 blev § 5 nyaffattet med virkning fra 1. januar 2025, og overskriften før bestemmelsen blev ændret til »Landbaseret bingo«. Hidtil pålagde § 5 udbydere af almennyttige lotterier en gevinstafgift på 17,5 pct. (bundgrænse 200 kr. for kontantgevinster og 750 kr. for andre gevinster). Efter nyaffattelsen skal indehavere af tilladelse til at udbyde landbaseret bingo i stedet betale en afgift beregnet som en procentdel af bruttospilleindtægten, indfaset over fire år:

Kalenderår	Afgiftssats af bruttospilleindtægten
2025	28 pct.
2026	33 pct.
2027	38 pct.
Fra 1. januar 2028	41 pct.

Forarbejderne fastslår formålet direkte: »reglerne om almennyttige lotterier i den gældende § 5 erstattes af regler om landbaseret bingo. Formålet med ændringen er at fritage almennyttige lotterier for betaling af gevinstafgift og pålægge landbaseret bingo en afgift.« Slutsatsen på 41 pct. svarer til grundsatsen for gevinstgivende spilleautomater i § 12, stk. 1.

Fritagelsen af de almennyttige lotterier rejste et selvstændigt problem, som lovgiver løste i samme lov. Fordi skattefriheden i § 1, stk. 3 er knyttet til spil, der er *omfattet af loven*, ville gevinster fra almennyttige lotterier blive indkomstskattepligtige, når lotterierne udgik af afgiftsloven. Bestemmelsen blev derfor ændret, så den også omfatter almennyttige lotterier og lotterier under den nye bagatelgrænse:

> *»Formålet med ændringen er, at gevinster vundet ved almennyttigt lotteri, fortsat ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og at gevinster vundet i lotteri under bagatelgrænsen på 15.000 kr. i årlig salgssum heller ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det samme vil være tilfældet, hvis en gevinst er opnået i et tilsvarende lotteri i et andet EU- eller EØS-land.«*

EU/EØS-sidestillingen blev altså videreført uændret for de nu afgiftsfritagne lotterier. Som konsekvensændringer blev § 5 indsat i afgiftsperiodereglen i § 21 (kalendermåneden) og udgik af § 24 om spil, hvor afgiftsperioden er det enkelte spils varighed. Bagatelgrænsen på 15.000 kr. i årlig salgssum, hvorunder der ikke kræves tilladelse fra Spillemyndigheden, er beskrevet i Folketingsvalgvejledningen med henvisning til bekendtgørelsen om almennyttige lotterier — et praktisk relevant snitflade for foreningslotterier ved fx valgsteder.

LOV Spilleafgiftsloven § 1, stk. 3 Spilleafgiftsloven § 5 Spilleafgiftsloven § 21, stk. 1 Spilleafgiftsloven § 24, stk. 1, 2

§ 12 Straf efter § 33 og den skærpede sanktionspraksis fra 1. januar 2025

§ 33, stk. 1 straffer med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for afgiftskontrollen, eller som overtræder bl.a. registreringspligten i § 19, angivelses- og betalingsreglerne i §§ 20-25 og regnskabspligten i § 29, stk. 1. Begås forholdet med forsæt til unddragelse, er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, jf. § 33, stk. 2. Selskaber kan pålægges strafansvar efter § 33, stk. 4.

Ved lov nr. 1473 af 10. december 2024 blev ordlyden i § 33, stk. 1 og 2, ændret rent redaktionelt (»den, som« ↔ »den, der«) alene med det formål at kunne fastlægge et nyt strafniveau i lovbemærkningerne. Den forudsatte sanktionspraksis, der gælder fra 1. januar 2025, indebærer en markant skærpelse:

- **Beløbsgrænsen for fængselsstraf hæves til 500.000 kr.** Under grænsen kan sagen som udgangspunkt afsluttes administrativt med bøde; ved 500.000 kr. eller derover sendes sagen til politiet, og forholdet

henføres som udgangspunkt til straffelovens § 289. Unddragelser efter forskellige love lægges sammen ved bedømmelsen af grænsen — fx 400.000 kr. i spilleafgift og 400.000 kr. i moms — men § 289 anvendes ikke på det sammenlagte forhold.

- **Progressionsgrænsen på 60.000 kr. ophæves.** Normalbøden udgør herefter én gang det unddragne beløb ved grov uagtsomhed og to gange ved forsæt. Forarbejderne illustrerer skærpelsen: en groft uagtsom unddragelse på 100.000 kr. gav tidligere en bøde på 70.000 kr., men udgør fremover 100.000 kr.
- **Tillægsbøden fordobles** i sager, hvor der tillige idømmes fængsel, så den som udgangspunkt svarer til det dobbelte af det unddragne beløb. Ved forsøg efter straffelovens § 21 udgør tillægsbøden én gang det unddragne beløb.
- **Gentagelsestilfælde:** har den pågældende tidligere været straffet for at unddrage skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., kan der ved en ny forsætlig unddragelse på mere end 250.000 kr. straffes med fængsel og en tillægsbøde på to gange det unddragne beløb — uanset hvilke skatter eller afgifter den tidligere sag angik.
- **De mindste sager:** minimumsgrænsen for at rejse normalbødesag i førstegangstilfælde er 40.000 kr., og ved unddragelser mellem 20.000 kr. og 40.000 kr. anvendes en fast bøde på 5.000 kr. uanset tilregnelse.

Bemærkningerne understreger samtidig, at »fastsættelsen af straffen fortsat [vil] bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen«, og at niveauet kan fraviges i op- og nedadgående retning efter straffelovens kapitel 10.

Bruttospilleindtægten optræder også som **målestok for sanktioner uden for afgiftsretten**. I tre samtidige straffesager ved Retten i Odense — 4-8941/2019, 4-8942/2019 og 4-8945/2019 — om manglende oplysning af bonusvilkår nedlagde anklagemyndigheden påstand om bøder beregnet som en procentdel af selskabernes bruttospilleindtægt (0,3 pct. i den ene sag). Retten fandt i alle tre sager, at overtrædelserne forelå, men at de alene beroede på **simpel uagtsomhed** — bl.a. fordi lovgivningen var ny, begreberne »klar og tydelig« og »umiddelbar tilknytning« krævede fortolkning, der ikke fandtes domstolspraksis, og der ikke kunne indhentes bindende svar fra Spillemyndigheden. Da strafhjemlen i spillelovens § 60 kun omfatter forsæt og grov uagtsomhed, blev selskaberne frifundet. Dommene viser, at nyhedsgraden af et regelsæt og fraværet af administrativ forhåndsafklaring kan trække tilregnelsen ned under grov uagtsomhed — en betragtning der har direkte overførbarhed til afgiftsstraffesager efter § 33.

LOV Spilleafgiftsloven § 29, stk. 1 · Spilleafgiftsloven § 33, stk. 1-4 · Spilleloven § 60 · Straffeloven § 289

PRAKSIS
- **Byretten** · Frifindelse af spiludbyder for manglende oplysning af bonusvilkår grundet simpel uagtsomhed — 14.10.2020
- **Byretten** · Frifindelse af onlinekasino for overtrædelse af bekendtgørelse om bonusvilkår grundet simpel uagtsomhed — 14.10.2020
- **Byretten** · Onlinekasino frifundet for ulovlig bonusmarkedsføring: Overtrædelse skyldtes kun simpel uagtsomhed — 14.10.2020

§ 13 Sammenfatning: fire spørgsmål der afgør afgiftsbehandlingen

Praksis kan sammenfattes i fire spørgsmål, der i praksis afgør enhver spilleafgiftssag:

1. Hvilken tilladelse hviler spillet på? Afgiftsmodellen følger tilladelsestypen. Væddemål, kasino og spilleautomater beskattes af bruttospilleindtægten; lotterier, offentlige forlystelser og spil uden indsats af den

enkelte gevinst. Er der ikke tale om et spil omfattet af loven, indkomstbeskattes gevinsten hos vinderen efter statsskatteloven § 4, litra f, jf. SKM2024.602.SR og SKM2025.345.SR.

2. Hvad er indskud, og hvad er gevinst? Bruttospilleindtægten er et bruttobegreb. Tildelte bonus-spilpenge og start up-bonus indgår som indskud og kan ikke fratrækkes, jf. SKM2016.155.SR og SKM2016.366.SR, mens gevinster fra en puljegaranti kan fratrækkes, når de udbetales. Kontantopskrivning af en spilkonto medregnes først ved anvendelsen som indsats. Civilretlig tilbagebetaling efter falsk eller forfalskning giver intet fradrag, jf. SKM2022.559.SR.

3. Er de tre betingelser for gevinstafgift opfyldt? Ingen indsats, tilfældighed og offentlighed skal foreligge samtidig. Mangler tilfældigheden, er der intet spil, jf. SKM2018.435.SR; er adgangen reelt åben, er kravet om offentlighed opfyldt selv i medlemskonkurrencer, jf. SKM2017.659.SR, modsat den lukkede paneldeltagerkreds i SKM2008.783.SR. Gevinstens karakter — kontant eller anden — afgør bundgrænsen på 200 kr. henholdsvis 750 kr., og gavekort og kontantlignende bonusser henregnes til kontantgevinster, jf. SKM2019.303.SR.

4. Kan grundlaget dokumenteres? Regnskabspligten i § 29 og angivelseskravet i bekendtgørelsens § 14 er forudsætningen for at undgå skønsmæssig ansættelse, jf. 08-02114, 11-0301477 og 12-0190447. Den nu ophævede udlodningsordning viste med al ønskelig tydelighed, at manglende dokumentation og enhver modydelse afskærer en begunstigende ordning, jf. 14-0387841 og 17-0988053.

Endelig bør enhver anvendelse af den konsoliderede lovtekst ledsages af en aktualitetskontrol: lovbekendtgørelsen er konsolideret 14. august 2020, mens satsforhøjelsen til 28 pct. for væddemål og onlinekasino (lov nr. 2226 af 29. december 2020), klasselotteriændringen (lov nr. 375 af 28. marts 2022), bingo- og lotterireformen (lov nr. 1177 af 19. november 2024) og den skærpede sanktionspraksis (lov nr. 1473 af 10. december 2024) alle er i kraft uden at være indarbejdet i teksten.

Oversigten behandler ikke momsbehandlingen af spil og lotterier, der hører under moms-fortolkning, og heller ikke ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar, jf. skatteret-genoptagelse.

LOV Spilleafgiftsloven § 1, stk. 3 · Spilleafgiftsloven § 6, stk. 1 · Spilleafgiftsloven § 15 · Spilleafgiftsloven § 29, stk. 1 · Statsskatteloven § 4, stk. 1

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Manglende dokumentation for almennyttig anvendelse af udlodningsmidler - Spilleafgift	05.12.2018
	Landsskatteretten · Manglende nedslag i spilleafgift grundet manglende dokumentation og reklameværdi	19.09.2014
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs forhøjelse af bruttospilleindtægt for spillehal	21.08.2013
	Landsskatteretten · Opgørelse af spilleafgift og bruttospilleindtægt ved drift af spillehaller	27.05.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster forhøjelse af spilleafgift baseret på overvågningssystemdata	22.10.2009
	Skatterådet · Skat og moms ved NFT og kryptohandel i Web3 spil	18.06.2025
	Skatterådet · Beskatning af præmiepenge fra internationalt strategisk kortspil	02.12.2024
	Skatterådet · Fradrag for tilbagebetalte indskud efter misbrug og falskneri afvises	22.11.2022
	Skatterådet · Bonuspoint vundet i spil uden indsats er kontantgevinst	11.06.2019
	Skatterådet · Beskatning af optjente point i gratis mobilspil	21.08.2018
	Skatterådet · Konkurrence for foreningsmedlemmer uden indsats anses som offentlig	22.11.2017
	Skatterådet · Fradrag for bonusser og puljegarantier i spilleafgiftsgrundlaget	24.08.2016
	Skatterådet · Spilafgift på bonuspenge skal medregnes som indsats uanset råderet	06.04.2016
	Skatterådet · Lotteri for analyseinstitutets paneldeltagere er B-indkomst	30.09.2008

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Spilleafgiftsloven § 1	stk. 3	Spilleafgiftsloven § 6	stk. 1, 2
Spilleafgiftsloven § 10	stk. 1, 2	Spilleafgiftsloven § 11	stk. 1, 2
Spilleafgiftsloven § 12	stk. 1-4	Spilleafgiftsloven § 15	
Spilleafgiftsloven § 29	stk. 1	Spilleafgiftsloven § 33	stk. 1, 2

MATERIALE Citerede afgørelser

23 afgørelser

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 3

14.10.2020	Onlinekasino frifundet for ulovlig bonusmarkedsføring: Overtrædelse skyldtes kun simpel uagtsomhed	4-8945/2019
14.10.2020	Frifindelse af onlinekasino for overtrædelse af bekendtgørelse om bonusvilkår grundet simpel uagtsomhed	4-8942/2019
14.10.2020	Frifindelse af spiludbyder for manglende oplysning af bonusvilkår grundet simpel uagtsomhed	4-8941/2019

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 8

05.12.2018	Manglende dokumentation for almennyttig anvendelse af udlodningsmidler - Spilleafgift	17-0988053
24.09.2018	Delvis godkendelse af nedslag i spilleafgift - manglende dokumentation og modydelser	16-0224499
24.09.2018	Selskab nægtet nedslag i spilleafgift grundet modydelse og manglende kontrol af forenings formål	16-0244388
19.09.2014	Manglende nedslag i spilleafgift grundet manglende dokumentation og reklameværdi	14-0387841
21.08.2013	Stadfæstelse af SKATs forhøjelse af bruttospilleindtægt for spillehal	11-0301477
27.05.2013	Opgørelse af spilleafgift og bruttospilleindtægt ved drift af spillehaller	12-0190447
20.12.2012	Efteropkrævning af spilleafgift: Manglende fradrag for udlodninger pga. modydelse	12-0260361
22.10.2009	Landsskatteretten stadfæster forhøjelse af spilleafgift baseret på overvågningssystemdata	08-02114

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 11

18.06.2025	Skat og moms ved NFT og kryptohandel i Web3 spil	24-0619502
04.03.2025	Beskatning af GALA kryptotokens, NFT'er og Node-drift	23-1179151
02.12.2024	Beskatning af præmiepenge fra internationalt strategisk kortspil	24-0903211

22.11.2022	Fradrag for tilbagebetalte indskud efter misbrug og falskneri afvises	22-0499329
11.06.2019	Bonuspoint vundet i spil uden indsats er kontantgevinst	18-1905939
21.08.2018	Beskatning af optjente point i gratis mobilspil	17-1564365
22.11.2017	Konkurrence for foreningsmedlemmer uden indsats anses som offentlig	17-0069157
24.08.2016	Fradrag for bonusser og puljegarantier i spilleafgiftsgrundlaget	16-0184065
06.04.2016	Spilafgift på bonuspenge skal medregnes som indsats uanset råderet	15-2119504
28.11.2012	Afgift af mobilapp-konkurrence uden indsats	12-141802
30.09.2008	Lotteri for analyseinstitutets paneldeltagere er B-indkomst	08-044746

FORBRUGERKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

29.06.2026	Onlinekasino pålagt at udbetale konfiskeret spillekontoindestående på 231.681 kr. – utilstrækkelig begrundelse og dokumentation for vilkårsovertrædelse	24-06535

17 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over spiritusafgift — afgiftspligt, hæftelse og grænsehandel

Vareområde, oplagshaverautorisation, "eget brug" ved grænsehandel og hæftelse efter § 33, stk. 9

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 22 afgørelser · 2012–2026 Læs online

INTRODUKTION

Spiritusafgiften rammer al spiritus og ætanol over 1,2 pct. vol. samt vin og frugtvin over 22 pct. vol. med 150 kr. pr. liter 100 pct. ætanolstyrke, og den udløses allerede ved varernes "overgang til forbrug" — ikke ved salget. Praksis er helt domineret af Landsskatteretten og Skatterådet og kredser om fire spørgsmål: hvornår en drikkevare tariferes som spiritus, hvornår privat grænsehandel overskrider "eget brug" efter § 15, stk. 3, hvem der hæfter for uberigtigede varer efter § 33, stk. 9, og hvornår Skatteforvaltningen må ansætte tilsvaret skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, stk. 2. Den store 2025-klynge af fordelskortsager har skabt et nyt og skarpt bevisretligt skel mellem anonyme kortregistreringer og navngivne forudbestillinger.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiftspligten efter spiritusafgiftslovens § 1, stk. 1, afgøres af varens toldmæssige tarifering, ikke af om varen markedsføres som lægemiddel, kosttilskud eller vin — er varen tariferet i position 2207/2208 og over 1,2 pct. vol., er den spiritusafgiftspligtig.

02 Ved blandingsprodukter af gæret og destilleret alkohol afgøres tariferingen efter Siebrand-kriterierne: forholdet mellem gæret og tilsat alkohol, de organoleptiske kendetegn og varens bestemmelse.

03 Afgiften forfalder ved varernes overgang til forbrug efter § 2 a, stk. 1 — for uregistrerede virksomheder allerede ved modtagelsen her i landet, uanset om varerne siden sælges, beslaglægges eller destrueres.

04 Privatpersoners indførsel er kun afgiftsfri efter § 15, stk. 3, hvis varerne er til eget brug og selv transporteres; ved mængder væsentligt over den vejledende grænse på 10 liter spiritus (110 liter øl) overgår bevisbyrden til den indførende.

05 Gaver til familie og venner kan efter praksis rummes i "eget brug", men en udokumenteret påstand om en stor fest eller et bryllup løfter ikke bevisbyrden — der kræves invitationer, gæstelister eller anden objektiv dokumentation.

06 Registreringer på et ihændehaverkort uden pinkode eller ID-kontrol skaber ikke i sig selv en formodning for, at kortindehaveren har foretaget købene; Skattestyrelsen skal supplere med bankudtog, færgebilletter eller andre objektive spor.

07 Navngivne forudbestillinger med kortindehaverens navn og e-mailadresse skaber derimod en formodning, som klageren selv må afkræfte — og som han normalt ikke afkræfter med ulæselige eller periodefremmede førerrapporter.

08 For varer, der ikke er afgiftsberigtiget, og hvor der ikke er sket autorisation, registrering eller stillet sikkerhed, hæfter både erhververen og den, der er i besiddelse af varerne, jf. § 33, stk. 9 — hæftelsen er objektiv og forudsætter ikke ond tro.

09 Hæftelsen omfatter efter § 33, stk. 11, både selskaber og den, der som ejer eller forpagter driver virksomheden for egen regning, og flere hæftende hæfter solidarisk.

10 Manglende regnskab efter § 20, stk. 8, eller manglende følgesedler efter § 20, stk. 7, berettiger Skatteforvaltningen til at ansætte afgiftstilsvaret skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, stk. 2.

11 Det skønsmæssige grundlag skal have en reel forankring — typisk virksomhedens egne oplysninger om forbrug — og Landsskatteretten nedsætter eller ophæver kravet, når Skattestyrelsen ikke har sandsynliggjort erhvervsmæssig omsætning eller uregistreret salg.

12 Beslaglæggelse — hvad enten den foretages af Skattestyrelsen eller af en anden myndighed — kan ikke sidestilles med konfiskation; kun domstolskonfiskation bragte afgiftspligten til ophør, og den særlige konfiskationsregel i § 31 a er ophævet med virkning fra 1. januar 2025.

13 Systematisk og hyppig indførsel af store mængder uden angivelse er mindst groft uagtsom og åbner for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3.

14 Reglerne om fjernsalg fritager kun private forbrugere; en dansk erhvervsvirksomhed, der importerer til videresalg, skal selv autoriseres eller registreres og afregne afgiften.

15 Fremstilling og aftapning af spiritus i erhvervsmæssigt øjemed må efter § 1, stk. 2 og 3, kun ske hos en autoriseret oplagshaver — også når råvaren allerede er afgiftsberigtiget.

§ 1 Vareområdet: hvornår er en drikkevare spiritus i lovens forstand?

Afgiftspligten er afgrænset i spiritusafgiftslovens § 1, stk. 1, hvorefter der betales afgift af

> *spiritus, herunder ætanol, over 1,2 pct. vol. samt af vin og frugtvin m.v. med et ætanolindhold over 22 pct. vol.*

Afgrænsningen følger toldtariffen. Er drikkevaren tariferet i position 2207 eller 2208, er den spiritusafgiftspligtig allerede fra 1,2 pct. vol.; tariferes den i position 2204-2206 (vin, frugtvin, andre gærede drikkevarer), indtræder spiritusafgiftspligten først over 22 pct. vol. Dette er den bærende sondring i Landsskatterettens praksis.

At varen markedsføres som noget andet end en drikkevare er uden betydning. I 12-0192111 blev et kosttilskud med 21 pct. vol. alkohol anset for afgiftspligtigt, fordi det henhørte under position 2208 og havde et ætanolindhold over 1,2 pct. vol. Selskabets argument om, at smagen gjorde varen udrikkelig, og at etiketten advarede mod overdosering, blev afvist som uden afgørende betydning; varen var hverken et registreret lægemiddel eller naturlægemiddel og faldt derfor ikke ind under fritagelserne i § 15. Selskabet skulle som følge heraf autoriseres som oplagshaver efter § 7, stk. 2.

Ved blandingsprodukter — gæret frugtsaft tilsat destilleret sprit — afgøres tariferingen efter kriterierne fra EU-Domstolens dom i sag C-150/08 (Siebrand). I 15-1890512 omklassificerede Landsskatteretten ti frugtdrikke på 21-21,8 pct. vol. fra vin til spiritus og stadfæstede en opkrævning på 123.077 kr. Retten vurderede tre forhold: forholdet mellem gæret og tilsat alkohol (den tilsatte sprit bidrog mest), de organoleptiske kendetegn (som ifølge syns- og skønserklæringen svarede til position 2206) og varernes bestemmelse. Det sidste blev udslagsgivende:

> *På den baggrund fandt retten, at produkterne i højere grad var bestemt til at blive drukket som en spiritus end en gæret drik.*

At varen overhovedet er drikkelig, er ikke en betingelse. Ren ætanol i aromastoffer er også omfattet, men kan fritages efter § 15, stk. 1, nr. 5, hvis den anvendes til at fremstille aromastoffer til levnedsmidler med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2 pct. vol. Skatterådet anvendte i SKM2025.632.SR EU-Domstolens dom i sag C-668/20 til at fastslå, at "aromastoffer" er ingredienser, der giver en specifik smag eller duft, og som indgår i slutproduktet i meget lav andel. Rådet accepterede desuden — efter høringssvar — at en fritagelsesafgørelse truffet af myndighederne i et andet EU-land kunne anerkendes gensidigt, når den var understøttet af konkrete, objektive og kontrollerbare doseringsangivelser på emballagen.

Den afgiftspligtige mængde opgøres efter § 11 som mængden i liter af 100 pct. ætanolstyrke, og satsen er efter § 2, stk. 1 150 kr. pr. liter. Beregningsmetoden ses konkret i 21-0062478, hvor fem literflasker Bacardi på 37,5 pct. vol. gav 1,875 liter ren alkohol og dermed en afgift på 281 kr.

LOV Spiritusafgiftsloven § 1, stk. 1 · Spiritusafgiftsloven § 2, stk. 1 · Spiritusafgiftsloven § 7, stk. 2 · Spiritusafgiftsloven § 11 · Spiritusafgiftsloven § 15, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé	02.09.2024
Landsskatteretten · Spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol - Landsskatterettens afgørelse	22.10.2020
Landsskatteretten · Afgiftspligt for kosttilskud med alkohol - Landsskatterettens afgørelse vedrørende spiritusafgift	05.10.2012
Skatterådet · Afgiftsfritagelse for ethanol i aromastoffer til fødevarer	11.11.2025

§ 2 Moderationsordningen for små, uafhængige destillerier og den EU-retlige ramme

Spiritusafgiften er harmoniseret på EU-plan. Strukturen følger alkoholstrukturdirektivet 92/83/EØF og satserne satsdirektivet 92/84/EØF, mens strukturdirektivet senest er ændret ved direktiv (EU) 2020/1151.

Artikel 22 i strukturdirektivet giver medlemsstaterne adgang til at anvende reducerede satser for ætanol fremstillet af små destillerier, dog kun for virksomheder, der fremstiller højst 10 hl ren alkohol om året, og

med en reduktion på højst 50 pct. af den normale nationale sats. Direktivet definerer et "lille destilleri" som et destilleri, der er juridisk og økonomisk uafhængigt af andre destillerier og ikke drives på licens, og kræver at den reducerede sats også gælder ætanol leveret fra små uafhængige destillerier i andre medlemsstater.

Danmark udnyttede først denne mulighed i 2018. Moderationsordningen i § 2, stk. 2-6 blev indsat ved **lov nr. 104 af 13. februar 2018**, og forarbejderne beskriver formålet og mekanikken udførligt:

> *Med det formål at styrke mindre spiritusproducenters konkurrenceevne over for de større spiritusproducenter, foreslås det, at der i spiritusafgiftsloven indføres en moderationsordning for små destillerier.*

Ordningen er bagudrettet: afgiftslettelsen på 7.500 kr. pr. hektoliter ren spiritus — svarende til 75 kr. pr. liter, altså netop de tilladte 50 pct. af de 150 kr. — ydes i det aktuelle kalenderår, hvis destilleriet højst fremstillede 10 hl i det foregående kalenderår. Forarbejderne illustrerer det med et eksempel:

> *Det vil fx betyde, at et destilleri, der fremstiller og sælger 5 hl spiritus (ren alkohol), og som sidste år fremstillede under 10 hl spiritus, samlet kan opnå 3 7.500 kr. i afgiftslettelse.*

Uafhængighedskravet i § 2, stk. 5 skal fortolkes EU-konformt. Forarbejderne henviser udtrykkeligt til EU-Domstolens dom i sag C-285/14 af 4. juni 2015, hvorefter begrebet "drift på licens" omfatter fremstilling under enhver form for autorisation:

> *Kravet om, at destilleriet ikke må drives på licens, er således ikke opfyldt, hvis destilleriet fremstiller spiritus i overensstemmelse med en aftale, hvorved destilleriet har tilladelse til at benytte tredjemands varemærke og fremstillingsproces.*

Nystartede destillerier, der pr. definition ingen produktion havde året før, er omfattet efter § 2, stk. 4, og lettelsen gælder efter § 2, stk. 6 også spiritus leveret fra små uafhængige destillerier i andre medlemsstater.

LOV Spiritusafgiftsloven § 2, stk. 2-6

§ 3 Overgang til forbrug — afgiftens forfaldstidspunkt efter § 2 a

Afgiften betales efter § 2 a, stk. 1 ved varernes "overgang til forbrug", hvilket omfatter fire situationer: når varer forlader afgiftssuspensionsordningen, når varer fra andre EU-lande modtages af virksomheder eller personer, der ikke er berettiget til at oplægge dem uden afgiftsberigtigelse, når varer fremstilles eller forarbejdes uden for suspensionsordningen, og ved import fra tredjelande.

Det afgørende er den fysiske overgang, ikke den civilretlige. Skatterådet fastslog i SKM2024.551.SR, at afgift af spiritus forfalder ved den fysiske udlevering fra afgiftsoplaget og ikke ved et ejerskifte, der sker mens varerne fortsat ligger under afgiftssuspensionsordningen.

For uregistrerede modtagere indtræder afgiftspligten allerede ved modtagelsen i Danmark. Det er den bærende præmis i 21-0041872, hvor Landsskatteretten indledningsvis fastslog, at afgifterne forfaldt ved varernes modtagelse her i landet, netop fordi klageren ikke var registreret som oplagshaver. Samme udgangspunkt anvendes i 21-0062478, hvor caféens spiritus var overgået til forbrug, allerede fordi selskabet ikke var registreret.

Reglerne om **fjernsalg** kan ikke bruges til at flytte afgiftsbyrden over på den udenlandske sælger, når køberen er erhvervsdrivende. I 24-0008943 havde et anpartsselskab købt mjød i Tyskland til videresalg og gjorde gældende, at det var den tyske sælger, der skulle afregne, fordi sælgeren stod for transporten. Landsskatteretten afviste dette under henvisning til forarbejderne:

> *Reglerne har til formål at gennemføre EU-regler om fjernsalg af varer fra et andet EU-land til en **privat forbruger** i Danmark, negativt bestemt som en person, der ikke er registreret med en erhvervsvirksomhed i Danmark.*

Afgiftspligten indtrådte derfor for selskabet ved varernes overgang til forbrug, og en samlet opkrævning af 45.698 kr. i vinafgift og 11.331 kr. i spiritusafgift blev fastholdt.

Aktualitetsforbehold: § 2 a, stk. 3, er ændret ved lov nr. 1489 af 10. december 2024, der indsætter et nyt nr. 1 om registrerede varemodtagere med virkning fra 1. januar 2025. Ændringen er trådt i kraft, men er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsens tekst.

LOV	Spiritusafgiftsloven § 2a, stk. 1 · Spiritusafgiftsloven § 8, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afslag på genoptagelse af afgiftstilsvar for vin- og spiritusafgift ved erhvervsmæssig import	12.11.2025
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé	02.09.2024
	Landsskatteretten · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift	01.03.2024
	Skatterådet · Afgift af spiritus forfalder ved fysisk udlevering ikke ved ejerskifte	05.11.2024

§ 4 Autorisation som oplagshaver, afgiftsoplag og sikkerhedsstillelse

Adgangen til at håndtere ubeskattet spiritus er strengt reguleret. Efter § 1, stk. 2 og 3 må aftapning og anden erhvervsmæssig behandling af spiritus samt indmæskning, gærsætning, destillation og syntese kun foretages af autoriserede oplagshavere. En autoriseret oplagshaver er efter § 7, stk. 1 en virksomhed eller person, der har fået autorisation til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende varer under afgiftssuspensionsordningen i et afgiftsoplag, og autorisation forudsætter efter § 7, stk. 3 sikkerhedsstillelse.

Loven opererer desuden med to lettere registreringsformer: den **midlertidigt registrerede varemodtager** efter § 7, stk. 4, der kun lejlighedsvis må modtage varer og skal registreres, anmelde varetransporten og indbetale afgiften inden afsendelsen, og den **registrerede vareafsender** efter § 7, stk. 5, der må afsende importerede varer til andre EU-lande under suspensionsordningen mod sikkerhedsstillelse.

Sikkerhedens størrelse fastsættes i bekendtgørelse om afgift af spiritus m.m. § 10. Mindstebeløbet er **30.000 kr.** – bemærkelsesværdigt tre gange højere end de 10.000 kr., der gælder for øl og vin og tobak – og Skatteforvaltningen kan efter en risikovurdering kræve mere under hensyn til mængden eller arten af varer. Sikkerheden skal stilles i børsnoterede obligationer, garanti eller selvskyldnerkaution fra pengeinstitutter eller kautionsforsikringsselskaber, kontante indskud eller anden betryggende sikkerhed.

Et **afgiftsoplag** er efter § 9 a, stk. 1 ethvert sted, hvor en autoriseret oplagshaver som led i sit erhverv håndterer varer under suspensionsordningen. Det er efter § 9 a, stk. 2 en betingelse for autorisation, at virksomheden har et lokale, som Skatteforvaltningen har godkendt **inden** autoriseringen. Godkendelsen er ikke endelig: efter § 9 a, stk. 3 kan både autorisationen og lokalegodkendelsen tilbagekaldes,

> *hvis lokalerne anvendes eller indrettes på en sådan måde, at told- og skatteforvaltningens kontrol efter § 27 ikke kan udføres på rimelig måde.*

At kravet om autorisation også gælder ved forarbejdning af **allerede afgiftsberigtigede** råvarer, blev slået fast i SKM2026.299.SR. Spørger fremstillede kryddersnaps af vodka eller finsprit indkøbt med afgift, og Skatterådet kunne **ikke** bekræfte, at fremstillingen kunne ske uden autorisation som oplagshaver — resultatet følger direkte af, at § 1, stk. 2 forbeholder erhvervsmæssig aftapning og behandling for autoriserede oplagshavere.

Hvor to eller flere autoriserede virksomheder har fået tilladelse til at benytte fælles lokaler, hæfter de efter § 33, stk. 12 i forhold til deres ejerskab — men **solidarisk**, hvis den forholdsmæssige fordeling ikke kan opgøres korrekt på grund af mangelfuld dokumentation.

Aktualitetsforbehold: Lov nr. 1489 af 10. december 2024 indsætter pr. 1. januar 2025 et nyt stk. 5 i § 7 med en selvstændig definition af "registreret varemodtager", hvorved de efterfølgende stykker rykkes. Ændringen er ikke konsolideret ind i den gældende lovbekendtgørelse.

LOV Spiritusafgiftsloven § 1, stk. 2-3 · Spiritusafgiftsloven § 7, stk. 1-5 · Spiritusafgiftsloven § 9a, stk. 1-3 · Spiritusafgiftsloven § 33, stk. 12

PRAKSIS **Skatterådet** · Spiritusafgift ved salg af hjemmelavet kryddersnaps fremstillet af afgiftsberigtiget vodka 15.06.2026

§ 5 Grænsehandel og "eget brug" efter § 15, stk. 3 — de vejledende mængder

Hovedreglen for privat grænsehandel står i § 15, stk. 3, hvorefter der ydes afgiftsfritagelse

> *af varer, som privatpersoner selv medfører til eget brug fra et andet EU-land, i hvilket de er erhvervet i beskattet stand.*

Bestemmelsen gennemfører artikel 32 i cirkulationsdirektivet 2008/118/EF — nu videreført uændret i artikel 32 i det omarbejdede punktafgiftsdirektiv (EU) 2020/262. To betingelser er kumulative: varerne skal være til eget brug, **og** privatpersonen skal selv transportere dem.

Direktivet opregner i artikel 32, stk. 2 fem forhold, som medlemsstaterne mindst skal tage hensyn til: den forretningsmæssige status hos besidderen og begrundelsen for besiddelsen, stedet hvor varerne befinder sig eller den anvendte transportform, ethvert dokument vedrørende varerne, varernes art og varernes mængde. Efter stk. 3 kan medlemsstaterne opstille vejledende mængder, men kun som bevismiddel. De danske vejledende mængder — **10 liter spiritus** og 110 liter øl — fremgår af Landsskatterettens faste praksis og af Den juridiske vejledning afsnit E.A.1.4.3.

Overskridelse af de vejledende mængder er ikke i sig selv afgørende, men flytter bevisbyrden. I 16-0842780 var en person blevet standset i Danmark i en svensk lastbil med 2.455 liter øl og 56 liter spiritus købt i Tyskland, angiveligt til en privatfest i Sverige for ca. 200 deltagere. Landsskatteretten konstaterede, at mængderne oversteg de vejledende mængder med henholdsvis mere end 20 og 5 gange, og at

> *en så væsentlig overskridelse flytter bevisbyrden til klageren for at godtgøre, at varerne udelukkende var til eget brug.*

Forklaringen om festen blev anset for for generel og udokumenteret — der var hverken invitationer eller anden dokumentation — og opkrævningen på 8.953 kr. blev stadfæstet, idet SKAT dog havde frigivet 28 rammer øl og

20 liter spiritus som eget forbrug. Samme mønster ses i 18-0001928, hvor spiritusafgiften blev stadfæstet, fordi klageren ikke kunne dokumentere, at indførslen var til eget brug i forbindelse med et bryllup.

At gaver kan rummes i "eget brug", er anerkendt i ældre praksis — Landsskatteretten udtalte allerede i SKM2002.247.LSR, at gaver ligeledes må betragtes som eget brug — men det ændrer ikke ved, at store mængder kræver dokumentation, jf. SKM2011.126.LSR om tre svenskeres indførsel af 1.924 liter øl, 392 liter vin og 192 liter spiritus.

Omvendt kan skønnet også falde ud til borgerens fordel. I 19-0016488 nedsatte Landsskatteretten afgiften på øl, vin og spiritus, fordi en del af mængden skønsmæssigt måtte henføres til privatforbrug. Domstolene har tilsvarende accepteret en opdeling, når en indførsel både rummer varer til eget brug og varer af erhvervsmæssig karakter, jf. byretsdommene SKM2014.546.BR, SKM2015.106.BR og SKM2018.342.BR, hvor skiftende forklaringer om eget forbrug blev tilsidesat.

LOV Spiritusafgiftsloven § 15, stk. 3 · Toldloven § 11, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 11, stk. 2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af spiritusafgift ved indførsel – manglende dokumentation for eget brug ved bryllup — 18.08.2021
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter afgift på øl, vin og spiritus grundet skønsmæssigt fastsat privatforbrug — 18.08.2021
- **Landsskatteretten** · Punktafgift på øl og spiritus anset for erhvervsmæssig indførsel — 11.11.2016

§ 6 Fordels- og loyalitetskort: 2025-klyngen om bevisbyrden for hvem der købte

Den mest markante udvikling i praksis er kontroloplysningerne fra tyske grænsebutikker om køb registreret på kundekort. Sagerne rejser et bevisspørgsmål, der ligger **forud** for mængdevurderingen: har Skattestyrelsen overhovedet godtgjort, at det er kortindehaveren, der har købt og indført varerne?

Udgangspunktet blev sat med SKM2023.97.LSR, hvorefter registreringer på et fordelskort ikke i sig selv har tilstrækkelig objektiv bevisværdi, når kortet kan bruges af andre. Det blev nuanceret i SKM2025.62.LSR, hvor forudbestillinger med navn og e-mail kunne skabe en formodning.

I juni 2025 afgjorde Landsskatteretten en hel serie sager, der konsoliderer denne todeling. I 21-0091897 angik sagen 78.497 kr. i afgift af køb registreret på klagerens konto i perioden 2015-2020. Kortet var et fysisk ihændehaverkort uden pinkode eller navneangivelse, og klageren forklarede at have udlånt det til medrejsende for at maksimere bonuspoint. Flertallet på tre retsmedlemmer fandt, at der **ikke** var skabt formodning for de køb, der alene var registreret på kortnummeret, og nedsatte afgiften til 0 kr. for denne del. For de 27 datoer, hvor klagerens navn stod i feltet 'CustomerOrderFullName' som forudbestilling, var formodningen derimod skabt, og da mængderne pr. tur lå mellem 142 og 506 liter, havde klageren ikke godtgjort eget brug. Retten henviste her til landsretspraksis i **SKM2013.52.VLR** og **SKM2015.712.VLR** om, at bevisbyrden for eget brug hviler på den indførende ved usædvanligt store mængder. Ét retsmedlem dissentierede med den begrundelse, at en bestilling ikke nødvendigvis indebærer, at indehaveren selv transporterer og indfører varerne.

Den spiritusretligt vigtigste af sagerne er 21-0088612, fordi den udtrykkeligt anvender både § 15, stk. 3 og § 33, stk. 9. Her var der registreret 73.447 liter øl og **2.015 liter spiritus** fordelt på 278 ture, og opkrævningen lød på 329.981 kr. Flertallet formulerede kriteriet således:

> *Der er herved navnlig lagt vægt på, at kortet som anført kan anvendes af andre end den person, det er udstedt til. Der foreligger ikke oplysninger i øvrigt, der støtter, at det er klageren, der rent faktisk har foretaget samtlige de registrerede køb.*

For de 151 forudbestillingsdatoer blev afgiften derimod fastholdt, og klagerens forsøg på at afkræfte formodningen med førerrapporter fra sit arbejde som eksportchauffør slog fejl, fordi rapporterne var ulæselige og vedrørte en anden periode. Sagen blev hjemvist, og Skattestyrelsen skulle samtidig tage konkret stilling til, om de enkelte spiritusindkøb oversteg den vejledende mængde — et vigtigt forbehold, når gennemsnittet lå på ca. 7,1 liter spiritus pr. tur, altså **under** de 10 liter.

De øvrige sager i klyngen følger samme skabelon med forskellige udfald afhængigt af, hvor meget objektivt materiale der forelå:

Sag	Dato	Udfald
21-0079106	4. juni 2025	Bevisbyrden for eget brug ved brug af loyalitetskort
21-0092251	12. juni 2025	Delvis hæftelse — kort alene ikke nok
21-0091897	17. juni 2025	Delvis stadfæstelse, dissens
21-0108941	17. juni 2025	Delvis stadfæstelse — forudbestilling afgørende
21-0097067	20. juni 2025	Nedsat til 0 kr. — manglende bevis for import
21-0088612	27. juni 2025	Kun forudbestilte varer afgiftspligtige

Domstolene har fulgt op: i **SKM2025.177.BR** fandt byretten, at kombinationen af kortregistreringer, bankudtog og færgebilletter kunne skabe formodningen, men at vidneforklaringer kunne afkræfte den, og i SKM2026.48.BR prøvede Retten i Roskilde både indehaverspørgsmålet og betingelserne for ekstraordinær genoptagelse.

LOV Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1 · Spiritusafgiftsloven § 15, stk. 3 · Spiritusafgiftsloven § 33, stk. 9

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige — 27.06.2025
- **Landsskatteretten** · Nedsættelse af ølafgift til 0 kr. i sag om brug af loyalitetskort ved grænsehandel — 20.06.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Delvis stadfæstelse af ølafgift ved grænsehandel med loyalitetskort — 17.06.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Delvis stadfæstelse af ølafgift ved grænsehandel med loyalitetskort og forudbestilling — 17.06.2025
- **Landsskatteretten** · Delvis hæftelse for ølafgift ved grænsehandel: Loyalitetskort alene ikke nok som bevis for alle indkøb — 12.06.2025
- **Landsskatteretten** · Ølafgift: Bevisbyrde for indførsel til eget brug ved brug af loyalitetskort — 04.06.2025

§ 7

Hæftelsen efter § 33 — særligt stk. 9 om erhverver og besidder

§ 33 er bygget op som en katalogbestemmelse, der for hver enkelt måde, hvorpå varer overgår til forbrug, udpeger den hæftende. Stk. 1-8 dækker de regulerede situationer: oplagshaverens frigivelse fra suspensionsordningen, uregelmæssigheder under transport, forarbejdning og oplægning uden for ordningen, import og uretmæssig indpassage, levering til erhvervsmæssige formål og fjernsalg.

Opsamlingsbestemmelsen er § 33, stk. 9:

> *For afgiftspligtige varer, der ikke er afgiftsberigtiget efter loven, og hvor der ikke er sket autorisation eller registrering eller stillet sikkerhed, hæfter erhververen og den, der er i besiddelse af varerne.*

Bestemmelsen er objektiv. Der stilles hverken krav om forsæt, uagtsomhed eller viden om varernes afgiftsmæssige status, og den rammer både den, der har erhvervet varerne, og den, der blot besidder dem. Parallelbestemmelser findes i tobaksafgiftslovens § 31, stk. 9, øl- og vinafgiftslovens § 27, stk. 9 og chokoladeafgiftslovens § 29, stk. 1, og de anvendes rutinemæssigt side om side ved kontrolbesøg i kiosker, caféer og lagre.

21-0062478 illustrerer bestemmelsens rækkevidde. Ved et uanmeldt kontrolbesøg i en vandpibecafé fandt Skattestyrelsen fem literflasker Bacardi, som selskabet ikke kunne fremvise kvitteringer for. Selskabet forklarede, at flaskerne var indkøbt af medarbejdere til en personalefest og stod isoleret i et aflukket rum, men fremlagde trods opfordring ingen dokumentation. Landsskatteretten lagde til grund:

> *Da selskabet trods opfordringer ikke har fremlagt dokumentation for, at der er betalt afgift af spiritussen, lægger Landsskatteretten til grund, at der ikke er betalt afgift af spiritussen.*

Afgørende var, at selskabet var i besiddelse af varerne på kontroltidspunktet, og at fotodokumentationen viste flaskerne stående sammen med caféens øvrige spiritus. Hæftelsen fulgte da direkte af § 33, stk. 9. Samme resultat nås i 21-0096526, hvor manglende dokumentation for køb af spiritus medførte opkrævning på grundlag af § 1, stk. 1, § 20, stk. 8 og § 33, stk. 9 sammenholdt med opkrævningslovens § 5, stk. 2.

Den **personlige** hæftelse følger af § 33, stk. 11:

> *Hæftelse for afgift efter stk. 1-9 omfatter selskaber, fonde, foreninger m.v. eller den, der som ejer, forpagter el.lign. driver virksomheden for egen regning. Når flere virksomheder og personer hæfter for betalingen af samme afgift, hæfter disse virksomheder og personer solidarisk for afgiften.*

At virksomheden drives under et CVR-nummer, afskærer altså ikke i sig selv en personlig hæftelse, når den pågældende driver virksomheden for egen regning — og hvor flere hæfter, er hæftelsen solidarisk. I 21-0041872 blev indehaveren af en enkeltmandsvirksomhed personligt afkrævet i alt 316.613 kr. i punktafgifter — heraf **216.060 kr. i spiritusafgift** af 1.440,4 liter spiritus fundet på to lagerlokaler — netop fordi han skriftligt havde bekræftet at eje samtlige varer.

Hæftelsen er dog ikke ubetinget: den forudsætter, at Skatteforvaltningen kan godtgøre besiddelsen og den manglende afgiftsberigtigelse. I 21-0024621 ophævede Landsskatteretten et afgiftskrav på øl og spiritus, fordi der ikke var ført bevis for videresalg fra en uregistreret virksomhed.

Endelig indeholder § 33, stk. 10 en vigtig regel for oplagshavere, der afsender varer til andre EU-lande: hæftelsen bortfalder først, når det er dokumenteret, at varerne er overgået til modtageren efter de administrative procedurer for transport under afgiftssuspensionsordningen, jf. § 20 a.

LOV Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Spiritusafgiftsloven § 33, stk. 9-12 · Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 9 · Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 9

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé — 02.09.2024
- **Landsskatteretten** · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift — 22.04.2024
- **Landsskatteretten** · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift — 01.03.2024
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg — 10.05.2022

§ 8 Regnskabs- og opbevaringspligt og skønsmæssig ansættelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2

Hæftelsesreglerne får deres praktiske bid gennem regnskabskravene. § 20, stk. 8 pålægger enhver virksomhed, der handler med afgiftspligtige varer, at føre

> *et regnskab, som kan danne grundlag for opgørelsen af, om afgiften af de afgiftspligtige varer er betalt, og hvorfra varen er leveret.*

Regnskabet skal vise, hvilke varer der er leveret (art, mængde og pris), hvornår leverancen er sket, hvem der har leveret, om varerne er betalt og på hvilken måde. § 20, stk. 7 supplerer med en følgeseddelspligt: ved enhver leverance til en virksomhed skal leverandøren udstede en følgeseddel — ved kontant betaling en kvittering — og **køberen** skal opbevare den på det forretningssted, hvor salget finder sted, i mindst 3 måneder fra udstedelsesdagen. Fordeles varerne til flere forretningssteder, skal der laves interne følgesedler for hvert vareparti. Det øvrige regnskabsmateriale skal efter § 20, stk. 5 opbevares i 5 år.

Brydes disse pligter, åbner opkrævningslovens § 5, stk. 2 for skønsmæssig ansættelse:

> *Kan størrelsen af det tilsvar, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret eller den afregningsperiode eller dag, som tilsvaret vedrører, skønsmæssigt.*

Denne kæde — manglende regnskab → skøn → hæftelse — er selve rygraden i kontrolsagerne. I 21-0062478 fastslog Landsskatteretten, at Skattestyrelsen var berettiget til skøn, fordi selskabet ikke havde ført regnskab efter § 20, stk. 8. Skønnet var her forankret i virksomhedens **egne** oplysninger: direktørens angivelse af 15-20 gram tobak pr. vandpibehoved gav et gennemsnit på 17,5 gram, som retten fandt rimeligt.

Skønnet skal med andre ord bygge på et sagligt grundlag. I 11-0299279 stadfæstede Landsskatteretten en skønsmæssig forhøjelse af punktafgifter — herunder spiritusafgift — over for en uregistreret forening efter et kontrolbesøg, hvor bogføringslovens krav ikke var opfyldt. Omvendt viser 21-0024621 og 19-0016488, at Landsskatteretten ophæver eller nedsætter kravet, når den skønsmæssige forudsætning om erhvervsmæssigt salg ikke er sandsynliggjort, eller når en del af mængden må henføres til privatforbrug.

Skatteforvaltningen kan desuden efter § 20, stk. 11-12 give påbud om at efterleve regnskabs- og opbevaringsreglerne, og manglende efterlevelse kan efter § 27 c sanktioneres med daglige bøder på mindst 1.000 kr. pr. dag pålagt ejeren eller den ansvarlige daglige ledelse.

LOV Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Spiritusafgiftsloven § 20, stk. 5, 7-8, 11-12 · Spiritusafgiftsloven § 27c

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé — 02.09.2024
- **Landsskatteretten** · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift — 22.04.2024
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg — 10.05.2022
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter afgift på øl, vin og spiritus grundet skønsmæssigt fastsat privatforbrug — 18.08.2021
- **Landsskatteretten** · Skønsmæssig forhøjelse af punktafgifter for forening efter kontrolbesøg — 21.03.2013

§ 9 Beslaglæggelse er ikke konfiskation – og § 31 a er ophævet pr. 1. januar 2025

Et tilbagevendende forsvar i kontrolsagerne er, at afgiftspligten må være bortfaldet, når varerne alligevel er taget fra virksomheden og destrueret. Argumentet støttedes på den dagældende § 31 a, stk. 2, hvorefter afgiftspligten bortfaldt ved konfiskation.

Landsskatteretten afviste argumentet principielt i 21-0041872. Klagerens repræsentant havde gjort gældende:

> *Ingen af de fundne varer har været i omløb hos almindelige kunder – varerne blev beslaglagt og efterfølgende destrueret. Dette svarer efter min opfattelse til at varerne blev konfiskeret.*

Retten fastslog to ting. For det første er konfiskation en domstolsafgørelse:

> *Afgørelse om konfiskation kan alene træffes af domstolene. Der er ikke foretaget konfiskation af varerne i henhold til chokoladeafgiftslovens § 26 a, stk. 1, øl- og vinafgiftslovens § 25 a, stk. 1, spiritusafgiftslovens § 31 a, stk. 1, eller tobaksafgiftslovens § 25 a, stk. 1.*

For det andet er det uden betydning, hvilken myndighed der har beslaglagt, og hvornår:

> *Den omstændighed at Skattestyrelsen har beslaglagt den afgiftspligtige vandpibetobak, og at Fødevarestyrelsens Rejsehold har beslaglagt de afgiftspligtige chokolade- og sukkervarer, nødder, vin, spiritus og kaffeprodukter, har ikke betydning for om klageren skal betale afgiften, idet afgiften forfaldt til betaling, inden varerne blev beslaglagt.*

Afgiftspligten var altså allerede indtrådt ved modtagelsen i Danmark, og en efterfølgende administrativ beslaglæggelse kan ikke rulle den tilbage. Vandpibetobakken var i sagen beslaglagt efter toldlovens § 83, stk. 1 som sikkerhed for afgiften og kunne først udleveres, når afgift, sagsomkostninger og en eventuel bøde var betalt.

Retsstillingen er ændret. § 31 a er ophævet ved lov nr. 1473 af 10. december 2024 med virkning fra 1. januar 2025. Forarbejderne begrunder det med, at bestemmelsen sjældent blev anvendt, fordi konfiskation ofte foretages af andre myndigheder end Skatteforvaltningen:

> *Forslaget vil medføre, at der ved grove eller gentagne overtrædelser af § 31, stk. 3, ikke længere vil skulle ske konfiskation af de varer, overtrædelsen vedrører. Det skal ses i sammenhæng med, at Skatteforvaltningen fortsat vil kunne anvende reglerne om sikkerhedsstillelse og tvangsafmelding, som anses for mere effektive reaktionsmuligheder.*

Forarbejderne præciserer samtidig, at ophævelsen ikke er til hinder for beslaglæggelse eller konfiskation foretaget af andre myndigheder, fx Fødevarestyrelsen, efter deres egen ressortlovgivning. Ophævelsen er trådt i kraft, men er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsens tekst. Den praktiske konsekvens er, at det sondringsspørgsmål, 21-0041872 afgjorde, ikke længere kan opstå på spiritusafgiftslovens eget grundlag — mens det fortsat kan opstå efter de tilsvarende, endnu gældende bestemmelser i de øvrige punktafgiftslove.

LOV Spiritusafgiftsloven § 31a, stk. 1-2 Spiritusafgiftsloven § 31, stk. 3 Toldloven § 83, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift 01.03.2024

§ 10 Ekstraordinær genoptagelse ved kontinuerlig uangivet grænsehandel

Kontroloplysninger fra udenlandske butikker når typisk Skattestyrelsen flere år efter købene, og spørgsmålet om fristgennembrud er derfor et fast tema. Den ordinære varslingsfrist følger skatteforvaltningslovens § 31, mens fristgennembrud kræver hjemmel i § 32, stk. 1. Den relevante hjemmel er nr. 3:

> *Den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.*

Hertil kommer reaktionsfristen i § 32, stk. 2: varsel skal ske senest 6 måneder efter kundskabstidspunktet, og afgørelsen skal træffes senest 3 måneder efter varslet.

Landsskatteretten anvender i grænsehandelssagerne et kvantitativt-frekvensbaseret kriterium for grov uagtsomhed. I 21-0091897 lagde retten vægt på, at klageren i perioden 20. januar til 7. april 2018 havde foretaget fem forudbestillinger á ca. 365 liter øl — den høje frekvens og mængde inden for kort tid var mindst groft uagtsom. Tilsvarende i 21-0088612, hvor den systematiske indførsel af 5.803 liter øl og **234 liter spiritus** på 18 ture på under fem måneder uden betaling af afgift begrundede fristgennembrud.

Det er værd at bemærke, at fristgennembruddet i disse sager kun rammer den del af varemængden, hvor formodningen for klagerens køb er skabt. Nedsættes afgiften til 0 kr. for de anonyme kortregistreringer, bortfalder også genoptagelsesspørgsmålet for den del — bevisspørgsmålet er logisk primært i forhold til uagtsomhedsvurderingen.

At vurderingen af grov uagtsomhed er konkret og ikke automatisk følger af en fejl, ses i den parallelle punktafgiftspraksis. I 15-2156642 og 23-0113848 anvendte Landsskatteretten samme norm på henholdsvis elafgiftsgodtgørelse og råstofafgift.

Genoptagelse **til gunst** for den afgiftspligtige er tilsvarende snæver. I 24-0008943 blev en anmodning indgivet flere år efter afgørelsen afvist, fordi selskabet ikke havde fremlagt nye oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kunne sandsynliggøre en ændret ansættelse — en ren juridisk omkvalificering af forholdet som "fjernsalg" var ikke nok.

Den generelle lære om ordinær og ekstraordinær genoptagelse er behandlet særskilt i skatteret-genoptagelse.

LOV Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1-2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afslag på genoptagelse af afgiftstilsvar for vin- og spiritusafgift ved erhvervsmæssig import — 12.11.2025
- **Landsskatteretten** · Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige — 27.06.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Delvis stadfæstelse af ølafgift ved grænsehandel med loyalitetskort — 17.06.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten Stadfæster Afgørelse om Råstofafgift - Grov Uagtsomhed — 07.11.2024
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Ekstraordinær genoptagelse af elafgiftsgodtgørelse grundet grov uagtsomhed — 21.06.2023

§ 11 Straf for afgiftsunddragelse efter § 31 og den administrative bødeafgørelse

Strafbestemmelsen i § 31, stk. 1 rammer den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgiftskontrollen, overtræder en række opregnede pligtbestemmelser — herunder autorisationskravet i § 7, stk. 2 og regnskabspligterne i § 20 — eller tilsidesætter vilkår. Særlig relevant for grænsehandel og uregistreret salg er § 31, stk. 1, nr. 6, der kriminaliserer at

> *overdrage, erhverve eller tilegne sig varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, som skulle have været betalt efter loven, eller forsøger herpå.*

Gerningsindholdet i nr. 6 spejler dermed hæftelsesreglen i § 33, stk. 9: den samme handling — at erhverve uberigtiget spiritus — udløser både hæftelse og strafansvar, men strafansvaret kræver forsæt eller grov uagtsomhed, mens hæftelsen er objektiv.

Er forholdet begået med forsæt til afgiftsunddragelse, skærpes strafferammen efter § 31, stk. 3 til bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. Selskaber kan efter § 31, stk. 4 pålægges strafansvar efter straffelovens 5. kapitel.

Loven indeholder desuden en særlig kumulationsregel. Efter § 31, stk. 5 udmåles en **skærpet bøde** ved overtrædelse af registreringspligten for midlertidigt registrerede varemodtagere og af regnskabsreglerne i § 20, stk. 1 eller 4-9, når overtrædelsen medfører, at det ikke er muligt at konstatere, om der er betalt afgift. Og efter § 31, stk. 6 **sammenlægges** bødestraffen for hver enkelt overtrædelse — også på tværs af flere skatte- og afgiftslove eller pantlovgivningen — hvilket ved kontrolbesøg med fund af både spiritus, tobak og andre punktafgiftspligtige varer kan give betydelige samlede bøder. Reglen kan efter § 31, stk. 7 fraviges, når særlige grunde taler herfor.

Proceduren følger § 32:

> *Reglerne i §§ 18 og 19 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. finder tilsvarende anvendelse på sager om overtrædelse af denne lov.*

Opkrævningslovens § 18 giver Skatteforvaltningen adgang til at afgøre sagen administrativt med et bødeforelæg, når overtrædelsen ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, og den pågældende erkender sig skyldig og betaler inden fristen; betales bøden rettidigt, bortfalder videre forfølgning. § 19 fastslår, at ransagning sker efter retsplejelovens regler om ransagning i sager, der kan medføre frihedsstraf.

Strafudmåling for at føre køretøj i spirituspåvirket tilstand hører ikke under denne oversigt, men behandles i spirituskoersel.

LOV Opkrævningsloven § 18 Opkrævningsloven § 19 Spiritusafgiftsloven § 31, stk. 1, 3-7 Spiritusafgiftsloven § 32 Straffeloven § 289

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift 01.03.2024

§ 12 Kontrolbeføjelser, retssikkerhed og forvaltningsretlige rammer

Spiritusafgiftskontrollen bygger på uanmeldte kontrolbesøg — som i 21-0041872, hvor Skattestyrelsen og Fødevarestyrelsens Rejsehold i fællesskab optalte 1.440,4 liter spiritus i to lagerlokaler, og som i 21-0062478, hvor kontrollen omfattede gennemgang af Z-boner og fakturaer. Kontrolhjemlen i § 27 er samtidig det, der bærer adgangen til at tilbagekalde en lokalegodkendelse efter § 9 a, stk. 3, hvis lokalerne indrettes, så kontrollen ikke kan gennemføres på rimelig måde.

Denne kontrolform rejser et selvinkrimineringsproblem, når mistanken om et strafbart forhold opstår undervejs. Folketingets Ombudsmand behandlede spørgsmålet i FOB 2019-33 om SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering efter retssikkerhedsloven. Skattestyrelsen oplyste i den forbindelse over for ombudsmanden, at styrelsen

> *vil sikre et øget fokus på anvendelsen af retssikkerhedslovens § 10 og selvinkrimineringsforbuddet i øvrigt i forbindelse med behandlingen af styrelsens kontrolsager. Skattestyrelsen vil navnlig se på den praksis, der foreligger i styrelsen i forbindelse med partshøring og udsendelse af agterskrivelser på et tidspunkt, hvor der foreligger en konkret mistanke om et strafbart forhold.*

I afgiftssagerne slår retssikkerhedsvinklen igennem på et mere praktisk plan gennem **opfordringsprincippet**. Det er gennemgående i Landsskatterettens præmisser, at klageren "trods opfordringer" ikke har fremlagt dokumentation — formuleringen forudsætter, at Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen faktisk har opfordret den afgiftspligtige til at fremlægge materialet, og at manglende efterkommelse tillægges processuel skadevirkning. I 21-0088612 fik klageren således lejlighed til at fremlægge førerrapporter, og det var først deres ulæselighed og periodefremmedhed, der afgjorde sagen.

Omvendt viser 2025-klyngen, at officialprincippet også binder myndigheden: når Skattestyrelsen bygger et krav udelukkende på registreringer fra et anonymt ihændehaverkort uden at indhente supplerende objektive spor som bankudtog eller færgebilletter, er sagen ikke tilstrækkeligt oplyst til at bære en formodning, og kravet nedsættes til 0 kr., jf. 21-0097067 og 21-0092251.

Endelig kan Skatteforvaltningen efter § 20, stk. 11 give påbud, der efter § 20, stk. 12 skal indeholde en henvisning til den relevante bestemmelse, en anvisning af de konkrete handlinger virksomheden skal gennemføre, gives skriftligt og oplyse om muligheden for daglige bøder — en lovfæstet begrundelses- og vejledningspligt, der ligger tæt op ad forvaltningslovens almindelige krav.

LOV Spiritusafgiftsloven § 9a, stk. 3 Spiritusafgiftsloven § 20, stk. 11-12 Spiritusafgiftsloven § 27

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige 27.06.2025

Landsskatteretten · Nedsættelse af ølafgift til 0 kr. i sag om brug af loyalitetskort ved grænsehandel 20.06.2025

Landsskatteretten · Delvis hæftelse for ølafgift ved grænsehandel: Loyalitetskort alene ikke nok som bevis for alle indkøb 12.06.2025

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé 02.09.2024

Landsskatteretten · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift 01.03.2024

§ 13 Sammenfatning: fem linjer i praksis

1. Tariferingen styrer vareområdet. Om en drikkevare er spiritusafgiftspligtig, afgøres af toldtariffen og ikke af markedsføringen. Kosttilskud, aromaer og frugtdrikke tilsat sprit fanges alle, hvis de tariferes i position 2207/2208 og overstiger 1,2 pct. vol., jf. 12-0192111 og 15-1890512. Fritagelserne i § 15, stk. 1 fortolkes snævert og forudsætter, at anvendelsesbetingelsen faktisk er opfyldt, jf. SKM2025.632.SR.

2. Afgiften forfalder tidligt og bortfalder sent. Overgang til forbrug efter § 2 a sker for uregistrerede allerede ved modtagelsen i Danmark, uafhængigt af ejerskifte (SKM2024.551.SR) og uafhængigt af, om varerne senere beslaglægges og destrueres (21-0041872).

3. "Eget brug" er en helhedsvurdering med en kvantitativ tærskel. De vejledende mængder på 10 liter spiritus og 110 liter øl er bevismidler, ikke grænser. Betydelig overskridelse flytter bevisbyrden til den indførende, og generelle forklaringer om fester, bryllupper eller gaver løfter den ikke uden objektiv dokumentation, jf. 16-0842780 og 18-0001928.

4. Men bevisbyrden for *hvem* der købte, ligger hos myndigheden. Det er 2025-klyngens centrale bidrag: anonyme kortregistreringer bærer ikke en formodning, navngivne forudbestillinger gør. Skellet er nu gennemført i mindst seks Landsskatteretsafgørelser, hvoraf 21-0088612 er den, der udtrykkeligt anvender både § 15, stk. 3 og § 33, stk. 9 på spiritus. Sagerne er afgjort med dissens, og retsstillingen må fortsat betragtes som under udvikling ved domstolene.

5. Hæftelsen er objektiv, personlig og solidarisk — men forudsætter et dokumenteret grundlag. § 33, stk. 9 rammer besidderen uden hensyn til god tro, § 33, stk. 11 rammer den, der driver virksomheden for egen regning, og manglende regnskab efter § 20, stk. 8 åbner for skøn efter opkrævningslovens § 5, stk. 2. Men uden dokumenteret besiddelse eller sandsynliggjort erhvervsmæssigt salg ophæves kravet, jf. 21-0024621.

Aktualitet: Praksisoversigten er baseret på lovbekendtgørelsen af 25. april 2024. To ændringslove af 10. december 2024 — lov nr. 1473 af 10. december 2024 (ophævelse af § 31 a) og lov nr. 1489 af 10. december 2024 (ny registreret varemodtager i §§ 2 a og 7 samt konsekvensrettelse i § 31) — trådte i kraft 1. januar 2025 og er endnu ikke konsolideret ind i lovteksten.

Parallelle punktafgiftsspørgsmål på øl, vin og tobak følger samme systematik, og momsmæssige spørgsmål ved grænsehandel er behandlet under moms-fortolkning, mens bindende svar-instituttet som sådan er behandlet under bindende-svar-skatteraadet.

LOV Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Spiritusafgiftsloven § 2a · Spiritusafgiftsloven § 15, stk. 1, 3 · Spiritusafgiftsloven § 20, stk. 8 · Spiritusafgiftsloven § 33, stk. 9, 11

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige 27.06.2025

Landsskatteretten · Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift 01.03.2024

Landsskatteretten · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg 10.05.2022

Landsskatteretten · Stadfæstelse af spiritusafgift ved indførsel – manglende dokumentation for eget brug ved bryllup 18.08.2021

Landsskatteretten · Spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol - Landsskatterettens afgørelse 22.10.2020

Landsskatteretten · Punktafgift på øl og spiritus anset for erhvervsmæssig indførsel 11.11.2016

Landsskatteretten · Afgiftspligt for kosttilskud med alkohol - Landsskatterettens afgørelse vedrørende spiritusafgift 05.10.2012

Skatterådet · Afgiftsfritagelse for ethanol i aromastoffer til fødevarer 11.11.2025

Skatterådet · Afgift af spiritus forfalder ved fysisk udlevering ikke ved ejerskifte 05.11.2024

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Opkrævningsloven § 5	stk. 2	Spiritusafgiftsloven § 1	stk. 1
Spiritusafgiftsloven § 2	stk. 1	Spiritusafgiftsloven § 15	stk. 3
Spiritusafgiftsloven § 20	stk. 8	Spiritusafgiftsloven § 33	stk. 9

MATERIALE Citerede afgørelser

22 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 19

12.11.2025	Afslag på genoptagelse af afgiftstilsvar for vin- og spiritusafgift ved erhvervsmæssig import	24-0008943
27.06.2025	Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige	21-0088612
20.06.2025	Nedsættelse af ølafgift til 0 kr. i sag om brug af loyalitetskort ved grænsehandel	21-0097067
17.06.2025	Landsskatteretten: Delvis stadfæstelse af ølafgift ved grænsehandel med loyalitetskort	21-0091897
17.06.2025	Landsskatteretten: Delvis stadfæstelse af ølafgift ved grænsehandel med loyalitetskort og forudbestilling	21-0108941
12.06.2025	Delvis hæftelse for ølafgift ved grænsehandel: Loyalitetskort alene ikke nok som bevis for alle indkøb	21-0092251
04.06.2025	Ølafgift: Bevisbyrde for indførsel til eget brug ved brug af loyalitetskort	21-0079106
07.11.2024	Landsskatteretten Stadfæster Afgørelse om Råstofafgift - Grov Uagtsomhed	23-0113848
02.09.2024	Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé	21-0062478
22.04.2024	Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	21-0096526
01.03.2024	Punktafgifter: Beslaglæggelse af varer fjerner ikke pligt til at betale afgift	21-0041872

21.06.2023	Landsskatteretten: Ekstraordinær genoptagelse af elafgiftsgodtgørelse grundet grov uagtsomhed	15-2156642
10.05.2022	Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	21-0024621
18.08.2021	Stadfæstelse af spiritusafgift ved indførsel – manglende dokumentation for eget brug ved bryllup	18-0001928
18.08.2021	Landsskatteretten nedsætter afgift på øl, vin og spiritus grundet skønsmæssigt fastsat privatforbrug	19-0016488
22.10.2020	Spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol - Landsskatterettens afgørelse	15-1890512
11.11.2016	Punktafgift på øl og spiritus anset for erhvervsmæssig indførsel	16-0842780
21.03.2013	Skønsmæssig forhøjelse af punktafgifter for forening efter kontrolbesøg	11-0299279
05.10.2012	Afgiftspligt for kosttilskud med alkohol - Landsskatterettens afgørelse vedrørende spiritusafgift	12-0192111

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 3

15.06.2026	Spiritusafgift ved salg af hjemmelavet kryddersnaps fremstillet af afgiftsberigtiget vodka	26-0536183
11.11.2025	Afgiftsfritagelse for ethanol i aromastoffer til fødevarer	25-1402831
05.11.2024	Afgift af spiritus forfalder ved fysisk udlevering ikke ved ejerskifte	24-1088933

18 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over stempelafgift på dokumenter og dens afvikling

Fra Frederik III's Store Skattebrev til ophævelsen i 2013 — og overgangsspørgsmålene der stadig lever

Version 2 Opdateret 3. sep. 2026 36 afgørelser · 2009–2026 Læs online

INTRODUKTION

Stempelafgiften var Danmarks klassiske dokumentafgift: afgiftspligten indtrådte ved oprettelsen (underskrivelsen) af et dokument, og afgiften blev berigtiget med påklæbede og kasserede stempelmærker, kontrolleret af "anholdelsespligtige" myndigheder og af stempelmyndigheden (statsamterne, i København Overpræsidiet) med klage til Told- og Skattestyrelsen. Dokumentdelen — herunder de tunge poster om pantebreve (1,5 pct. af det pantsikrede beløb) og skøder — blev afløst af den transaktionsbaserede tinglysningsafgift pr. 1. januar 2000, mens den resterende forsikringsdel først blev ophævet pr. 1. januar 2013 ved skadesforsikringsafgiftsloven. Praksis om stempelafgift er derfor i dag næsten udelukkende overgangspraksis: de afgørende tvister har handlet om, hvornår et dokument var "retmæssigt" stempelberigtiget senest den 31. december 1999, og hvilke retsvirkninger det har for den senere tinglysningsafgift.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Stempelafgiften var en dokumentafgift: afgiftspligten indtrådte ved dokumentets oprettelse (underskrivelse), ikke ved tinglysningen.

02 Afgiften blev berigtiget med påklæbede stempelmærker, der skulle kasseres med korrekt dato inden stemplingsfristens udløb; overskridelse kunne udløse bødestraf.

03 Kontrollen hvilede på et særegent system af "anholdelsespligtige myndigheder", der skulle indsende utilstrækkeligt stemplede dokumenter til stempelmyndigheden — statsamterne, i København Overpræsidiet — med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.

04 Pantebreve i fast ejendom og løsøre, herunder ejerpantebreve, blev stemplet med 1,5 pct. af det pantsikrede beløb — både ved oprettelsen og ved senere transport til ny kreditor.

05 Værdistempling efter stempellovens § 57, stk. 4, 2. pkt. tillod stempling alene af pantets værdi, hvis dette fremgik af dokumentet — men værdien kunne ikke sættes lavere end det, køberen faktisk havde betalt sælgeren for ejendommen.

06 Fritagelserne i stempellovens § 62 blev fortolket indskrænkende: et skadesløsbrev, der efter sin ordlyd sikrede ethvert mellemværende, var ikke stempelfrit som kontrakaution, uanset en påtegnet stempelerklæring om det modsatte.

07 Et dokument skulle stemples efter sit eget indhold og det underliggende retsforhold – betegnelsen var uden betydning, og et rent lånetilbud var ikke stempelpligtigt.

08 Enhver part i det retsforhold, som et stempelpligtigt dokument vedrørte, hæftede for stempelafgiften, og personligt og solidarisk hæftende andelshavere kunne dømmes in solidum med foreningen.

09 Tinglysningsafgiftslovens § 32, stk. 2, 2. pkt. fritager kun dokumenter, der inden 1. januar 2000 er stemplet i overensstemmelse med stempelloven og dens system – dvs. med den korrekte afgift og efter den korrekte fremgangsmåde (Højesteret, dissens 3-2).

10 Var stemplingen ukorrekt, skulle dokumentet afgiftsberigtiges fuldt ud efter tinglysningsafgiftsloven – uden fradrag af forskelsafgift og uden refusion af det allerede betalte stempel.

11 En ren, åbenbar regnefejl i stempelberegningen kunne dog afhjælpes ved efterbetaling af det manglende stempelbeløb, uden at hele dokumentet faldt ud af overgangsreglen.

12 Efter § 32, stk. 3 anses pantebreve, der er stemplet – eller efter stempelloven var helt eller delvis afgiftsfri – som afgiftsberigtiget efter tinglysningsafgiftsloven, så senere ændringer kun beskattes af forhøjelsen.

13 Stempelfrie ejerpantebreve udstedt til dækning af livsforsikringsselskabers forsikringsmæssige hensættelser efter stempellovens § 62, stk. 1, nr. 12 anses som afgiftsberigtigede, forudsat betingelserne stadig var opfyldt den 1. januar 2000.

14 Skadesforsikringsafgiftsloven ophævede stempelafgiftsloven pr. 1. januar 2013, lod § 70-afregningstilladelserne bortfalde og åbnede et godtgørelsesvindue for ubenyttede og fejlanvendte stempelmærker frem til 31. december 2015.

15 Ordet "stempel" lever videre som branchesprog for det overførbare tinglysningsafgiftsgrundlag, og rådgivningsfejl herom bedømmes efter almindelige erstatnings- og god skik-regler, ikke efter stempelretten.

§ 1 Dokumentafgiften med rødder i 1657: stempelloven af 1969 og dens konstruktion

Stempelafgiften var i sin sidste skikkelse reguleret i lov om stempelafgift, lov nr. 174 af 30. april 1969, senest bekendtgjort som LBK nr 591 af 11/08/1998 for dokumentdelens vedkommende og som LBK nr 1209 af 28/11/2006 for den tilbageværende forsikringsdel. Lovgiver beskrev selv konstruktionen præcist i de almindelige bemærkninger til lovforslaget om tinglysningsafgift (L 208, folketingsåret 1998-99):

> *»Den gældende stempellov gennemførtes ved lov nr. 174 af 30. april 1969, og der er senere gennemført større og mindre ændringer, både midlertidige og permanente, men grundstrukturen er ikke ændret. Stempelafgiften har*

> *rødder tilbage i »Det store Skattebrev«, som Frederik III udskrev i 1657. Der er tale om en dokumentafgift, hvor afgiftspligten indtræder, når et dokument oprettes (underskrives) - typisk om en formueretlig aftale. Afgiften betales normalt ved køb af stempelmærker, som skal klæbes på dokumentet.«*

Det afgørende retlige kendetegn var altså, at afgiften knyttede sig til **dokumentet** og til **oprettelsestidspunktet** – ikke til den tinglysning eller registrering, dokumentet eventuelt senere blev anmeldt til. Tinglysningsafgiften var i samme periode en selvstændig retsafgift efter retsafgiftslovens § 41 A, der ligeledes blev berigtiget med stempelmærker, men som blev påklaget i det judicielle system.

Efter stempelafgiftsloven § 1 – der i den konsoliderede 2006-udgave alene rummer forsikringsdelen – svaredes afgiften til statskassen af dokumenter omfattet af lovens opregning. Det bemærkes, at den konsoliderede lovtekst i dag kun findes for de bestemmelser, der overlevede 1999-reformen; dokumentbestemmelserne (§§ 34, 57, 62 m.fl.) skal søges i de historiske lovbekendtgørelser.

LOV Stempelafgiftsloven § 1, stk. 1 Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 1

§ 2 Kontrolsystemet: anholdelsespligtige myndigheder, stempelmyndigheden og klage til Told- og Skattestyrelsen

Stempelafgiftens kontrolapparat var enestående i dansk afgiftsret. Lovgiver beskrev det således:

> *»Afgiften kontrolleres som hovedregel på den særegne måde, at en række offentlige myndigheder har »anholdelsespligt« overfor dokumenter, der ikke er tilstrækkeligt stemplet, hvorefter dokumentet indsendes til »stempelmyndigheden«, dvs. statsamtet eller i København Overpræsidiet, som træffer afgørelse i spørgsmål om afgiftspligten i første instans med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen.«*

Kredsen af anholdelsespligtige myndigheder er opregnet i cirkulære om stempelanholdelse: ministerierne, justitssekretærerne ved Højesteret, landsretterne og Sø- og Handelsretten samt underretsdommerne, eksekutorer, politi- og anklagemyndighederne, Landsskatteretten og amtsskatteinspektoraterne, chefen for Skibsregistret, Overregistrator ved Aktieselskabsregistret og direktøren for Patent- og Varemærkevæsenet. Cirkulæret giver samtidig de anholdelsespligtige myndigheder adgang til selv at foretage stemplingen, når den afgiftspligtige har vedlagt ukasserede mærker, og – for de myndigheder der ikke tillige var stempelmærkeforhandlere – at stemple selv efter fristens udløb, hvis dokumentet var kommet myndigheden i hænde inden fristen.

De praktiske regler om selve stemplingen fandtes i cirkulære om forhandlingen af stempelmærker og stempelpapir. Heraf fremgår, at stemplingen skete på parternes eget ansvar, at forhandlerne »nøje« skulle påse, at kassationen af mærker skete med angivelse af den rette dato, og at

> *»stempling efter stemplingsfristens udløb eller i strid med de i bekendtgørelse om stempelafgift §§ 6 og 7 fastsatte forskrifter kan medføre bødestraf«.*

Cirkulæret rummer også reglerne om **ombytning og godtgørelse** af ubenyttede mærker: almindelige stempelmærker anvendt til ikke-underskrevne dokumenter samt ubenyttede mærker skulle ombyttes vederlagsfrit, mens maskinelt fremstillede særlige stempelmærker ikke kunne ombyttes, men alene fik pålydende godtgjort. Denne godtgørelsesmekanik blev senere afgørende for afviklingen i 2013-2015.

Stempelmyndighedens afgørelser om godtgørelse og refusion havde deres egen klage- og prøvelsesstruktur. Folketingets Ombudsmand behandlede i udtalelsen om særlig adgang til domstolsprøvelse af afgørelser om stempelrefusion efter stempellovens § 29 spørgsmålet om, at ministerens afgørelser efter § 29 – om tilbagebetaling når det retsforhold, dokumentet vedrørte, ikke kom til eksistens – ved **lov nr. 150 af 11. april 1984** mistede den særlige adgang til at kræve sagen indbragt for domstolene ved ministerens foranstaltning, netop fordi § 29-afgørelser havde skønsmæssig karakter, mens § 28-afgørelser (godtgørelse af stempel anvendt til stempelfrit dokument eller overskydende stempel) bevarede den.

Hele dette cirkulæreapparat blev formelt ryddet op ved styresignalet SKM2009.360.SKAT, hvor ni cirkulærer og skrivelser under stempelafgiftsloven blev ophævet med virkning fra 1. juli 2009 – herunder cirkulære nr. 159 af 31. juli 1969 om stempelafgift, cirkulære nr. 223 af 8. oktober 1969 om betaling og godtgørelse af stempelafgift og cirkulæreskrivelse nr. 36 af 30. marts 1984 om stempling af pantebreve på grundlag af erklæring om pantets værdi.

LOV Stempelafgiftsloven § 1, stk. 1

§ 3 Det stempelpligtige område: pantebreve med 1,5 pct., skøder med 0,6/1,2 pct. og de vandrende løsørepantebreve

Lovforarbejderne til tinglysningsafgiftsloven indeholder den mest kompakte samlede beskrivelse af, hvad stempelafgiften faktisk ramte, umiddelbart inden afviklingen:

Transaktion	Stempelsats (ud over tinglysningsafgiften)
Pant i fast ejendom eller løsøre, herunder ejerpantebreve	1,5 pct. af det pantsikrede beløb – både ved oprettelse og ved senere transport til ny kreditor
Overdragelse af helårsejerbolig (skøde)	0,6 pct. af salgssummen, dog mindst af ejendomsværdien
Overdragelse af anden fast ejendom	1,2 pct. af salgssummen, dog mindst af ejendomsværdien
Førstegangssalg af ejerlejlighed opført før 1966	5 pct. af overdragelsessummen
Opdeling i ejerlejligheder	1.500 kr. pr. lejlighed (4.500 kr. ved byggetilladelse før 1. juli 1966)
Overdragelse af skibe/både	0,4 pct. (handelsskibe 0,1 pct.)
Pant i skibe bortset fra fritidsfartøjer	2 promille
Lejekontrakter om fast ejendom	1 pct. af den årlige leje
Entreprisekontrakter om fast ejendom	0,1 pct.
Gældsbreve	0,3 pct. af lånebeløbet
Veksler	1 kr. pr. 1.000 kr.
Overdragelse af løsøre og immaterielle rettigheder	0,1 pct.
Ægtepagter og testamenter	mindst 50 kr.

Hjemlen for pantebrevene var stempellovens § 57, stk. 1, hvorefter »[d]okumenter, hvorved der stiftes underpant i fast ejendom eller løsøre, herunder ejerpantebreve, stemples med 1,5 pct. af det pantsikrede beløb«, mens dokumenter om sikkerhedsstillelse ved pant i øvrigt eller ved kaution blev stemplet med 3 promille – se stempellovens § 57 i LBK nr 591 af 11/08/1998.

Skødestemplet fandtes i stempellovens § 34, der udtrykkeligt bestemte, at »[s]tempelbeløbet beregnes af købesummen, dog mindst af den senest før dokumentets oprettelse ansatte ejendomsværdi«. Var ejendommen ikke selvstændigt vurderet, eller var der sket væsentlige forandringer siden vurderingen, skulle parterne angive værdien efter bedste skøn (§ 34, stk. 3) – en konstruktion, der genkendes i den nuværende tinglysningsafgiftslovs skønsregler, jf. **21-0031743**, hvor Landsskatteretten fandt, at en aftalt købesum lå inden for skønsusikkerheden for en nyudstykket, endnu ikke vurderet erhvervsejendom.

Et særkende ved stempelretten var behandlingen af de såkaldte **vandrende pantebreve**. Stempeludvalget beskrev praksis således:

> *»Det er f.eks en udbredt praksis, at der gives pant i lagerbeholdningen af brugte biler. Det foregår ved, at en bilforhandler ved et løsørepantebrev pantsætter lageret af brugte biler til et finansieringsinstitut. Løsørepantebrevet ajourføres med jævne mellemrum, således at de solgte biler udgår af pantet, samtidig med at der lyses pant i de indkomne brugte biler siden seneste tinglyste ændring af pantebrevet. Efter de gældende regler i stempelafgiftsloven kan en sådan ændring ske stempelfrit, og der skal kun betales tinglysningsafgift hver gang, der foretages en ajourføring af løsørepantebrevet.«*

Denne stempelfrihed blev **ikke** videreført i sin hidtidige form. I stedet blev der ved tinglysningsafgiften indført en begrænset undtagelse for ændringer i pant alene i erhvervsaktiver bortset fra fast ejendom, betinget af pantsætteridentitet. Den moderne udløber af dette spor er praksis om virksomhedspant, hvor Landsskatteretten i **14-2217308** afviste den lempelige afgift, fordi det nye skadesløsbrev havde højere hovedstol end det aflyste, og i **18-0005053** fordi et prioritetsspaltet pantebrev på 9 mio. kr. ikke kunne afløses af to nye på henholdsvis 6 og 3 mio. kr. Omvendt blev betingelserne anset for opfyldt i **18-0005483**, hvor hovedstol og aktivtype var identiske trods debitorskifte, og Skatterådet nåede samme resultat i SKM2018.214.SR ved videreførelse af en landbrugsvirksomhed i nyt selskab. I SKM2026.283.SR bekræftede Skatterådet, at omdannelse af et virksomhedspant fra skadesløsbrev til ejerpantebrev med uændret hovedstol og aktivtyper alene udløser fast afgift.

LOV
Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 5 · Tinglysningsafgiftsloven § 7

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom	07.04.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev	08.01.2020
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om tinglysningsafgift vedrørende virksomhedspant og afløsning af pantebrev	14.11.2019
Landsskatteretten · Fuld tinglysningsafgift ved afløsning af virksomhedspant med et nyt pantebrev med højere hovedstol	16.08.2016
Skatterådet · Skatterådet bekræfter: Fast tinglysningsafgift ved omdannelse af virksomhedspant fra skadesløsbrev til ejerpantebrev uden underpantsætning	12.06.2026
Skatterådet · Tinglysningsafgift af virksomhedspant ved virksomhedsoverdragelse	09.05.2018

§ 4 Værdistempling efter stempellovens § 57, stk. 4, 2. pkt. – og hvor grænsen for pantets værdi gik

Den praktisk vigtigste lempelse på panteområdet var værdistemplingen. Stempellovens § 57, stk. 4 lød:

> *»Det pantsikrede beløb er det beløb, for hvilket der er stillet pant, bortset fra renter og omkostninger. Udgør værdien af det pantsatte et lavere beløb, og fremgår dette af dokumentet, beregnes stemplet af pantets værdi. Er den angivne værdi efter stempelmyndighedens skøn for lav, eller er parterne ikke enige om værdiansættelsen, finder reglerne i § 16, stk. 2, anvendelse.«*

Erklæringen skulle altså **fremgå af dokumentet**. Skattedepartementet fastsatte efter Højesterets dom i U 1984.119 i cirkulæreskrivelse nr. 36 af 30. marts 1984 retningslinjer om, at en manglende værdierklæring kunne afgives efterfølgende – over for tinglysningsdommeren eller, hvis dokumentet var anholdt, over for stempelmyndigheden – når blot den fremkom, inden stempelmyndigheden havde afgivet stempelresolution, og blev påført dokumentet.

Den materielle grænse for værdiansættelsen blev fastlagt i SKM2003.34.LSR. Et boligselskab havde stemplet to pantebreve på i alt godt 16,3 mio. kr. ud fra en værdierklæring på 336.000 kr. – svarende til råjordsprisen – mens den samlede købesum til kommunen udgjorde 518.400 kr., idet der ud over råjorden skulle betales 182.400 kr. for etablering af vej. Afgiftsmyndigheden tilsidesatte værdierklæringerne med den begrundelse, at pantets værdi ikke kan ansættes lavere end debitors anskaffelsessum, og at der ikke er hjemmel til at se bort fra en del af købesummen, fordi arealet skal bruges til vej. Landsskatteretten stadfæstede og fandt, at vejbeløbet ikke var et egentligt anlægsbidrag efter stempellovens § 15, stk. 2, nr. 7:

> *»Landsskatteretten bemærker, at beløbet til etablering af vejen er fastsat ved aftale mellem køberen og kommunen som sælger af ejendommen. Køberen overtager således ikke en forpligtelse til at betale bidrag, der er pålagt ved en myndighedsafgørelse, fra sælgeren.«*

Afgørelsen illustrerer to ting: dels at værdierklæringens rigtighed blev prøvet materielt, dels at konsekvensen af en tilsidesat erklæring var dramatisk – pantebrevene faldt ud af overgangsreglen og skulle afgiftsberigtiges fuldt ud efter tinglysningsafgiftsloven, hvilket udløste yderligere 198.349 kr. Landsskatteretten fremhævede samtidig, at »den stempelretlige bedømmelse af et dokument principielt er uafhængigt af det underliggende retsforhold, ligesom det er uafhængigt af, hvorledes retsforholdet påvirkes af anden lovgivning« – kravet om vejadgang i byggeloven var derfor irrelevant.

Værdistempling har ingen parallel i tinglysningsafgiftsloven, hvor afgiften ubetinget beregnes af det pantsikrede beløb. Netop derfor blev overgangen fra § 57, stk. 4 til den nye lov et af de mest omtvistede punkter.

LOV `Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 1` `Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 2`

§ 5 Fritagelserne i stempellovens § 62 – kontrapant, kontrakaution, låneombytning og forsikringsselskabernes ejerpantebreve

Stempellovens § 62 rummede en lang katalogliste af fritagelser. De praktisk vigtigste var:

- **§ 62, stk. 1, nr. 1** – sikkerhedsstillelse ved pant eller kaution mod tab ved kautionsforpligtelse (kontrapant/kontrakaution). Stempeludvalget bemærkede, at bestemmelsen »er anvendt i stigende omfang af de fleste større finansielle virksomheder, der har udenlandske datterselskaber, der yder udlandslån til kunderne«, og at den derfor burde ophæves.

- **§ 62, stk. 1, nr. 3** – låneombytninger i realkreditinstitutter, Dansk Landbrugs Realkreditfond og pengeinstitutter med løbetid mellem 10 og 30 år og direkte pant inden for 80 pct. af den offentlige vurdering, når lånet optages **til indfrielse** af et tilsvarende lån. Denne fritagelse blev som den eneste større videreført – i tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 2, men med den lempelse, at det nye lån blot skal optages **til afløsning** af et tilsvarende lån med pant i samme ejendom.
- **§ 62, stk. 1, nr. 12** – ejerpantebreve udstedt som sikkerhedsstillelse for forsikringsmæssige hensættelser i livsforsikringsselskaber og pensionskasser, betinget af en påtegnet erklæring om stempelfriheden, og med ophør af friheden når ejerpantebrevet ophørte med at være registreret.

Fritagelserne blev fortolket **indskrænkende**. I SKM2003.174.LSR havde et skadesløsbrev på 5 mio. kr., oprettet 31. december 1999, i øverste venstre hjørne påtegningen »Stempelfri, jvfr. stempellovens § 62, stk. 1, nr. 1, idet dette skadesløsbrev tjener A bank til sikkerhed for bankens tab ved kautions- og garantiforpligtelser for debitor«. Skadesløsbrevets egen ordlyd gav imidlertid pant for »skadesløs betaling af, hvad jeg til enhver tid måtte blive denne skyldig«. Landsskatteretten fandt, at stempelerklæringen ikke ændrede dokumentets indhold:

> *»Retten bemærker herved, at skadesløsbrevet for at kunne tinglyses, har skullet være oprettet efter Justitsministeriets formular for skadesløsbreve (fast ejendom) … hvorefter der i øverste venstre hjørne alene er rubrikker for angivelse af afgift og ejerlav m.v. Angivelsen i øverste venstre hjørne må derfor anses for kun at knytte sig til afgiftsberegningen.«*

Konsekvensen var, at skadesløsbrevet ikke var omfattet af overgangsreglen i tinglysningsafgiftslovens § 32, stk. 3, og at der skulle betales fuld tinglysningsafgift på 78.750 kr.

Omvendt viser SKM2001.86.HR, at formkravene til § 62-fritagelserne var reelle og gyldige. Højesteret afviste et krav om tilbagebetaling af 60.500 kr. i stempelafgift med den begrundelse, at det var forudsat i loven, at påtegningen efter § 62, stk. 7, om stempelfrihed for låneombytning skulle være anført **senest ved dokumentets indlevering til tinglysning**, og at stempelafgiftsbekendtgørelsens § 6 herefter ikke stred mod grundlovens § 43.

LOV Grundloven § 43 Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 2 Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 3

§ 6 Dokumentbedømmelsen og hæftelsen: hvornår opstod stempelpligten, og hvem hæftede?

Stempelpligten knyttede sig til dokumentet, men vurderingen var materiel. Efter stempellovens § 9 var det **det retsforhold, dokumentet vedrører**, der var afgørende, mens dokumentets betegnelse og form var uden betydning, og efter § 7, stk. 1, var **tilbud ikke stempelpligtige**, mens skriftlig accept – og en parts skriftlige bekræftelse af en mundtlig aftale – var det.

I SKM2001.113.LSR havde et statsamt pålagt et selskab 1.155.000 kr. i stempelafgift af to bankbreve om kreditter på 280 mio. kr. og 105 mio. kr. med den begrundelse, at der reelt var tale om skriftlige accepter af mundtlige låneanmodninger. Told- og Skattestyrelsen indstillede medhold til klageren, og Landsskatteretten fastslog kort:

> *»De omhandlede dokumenter/breve kan efter det oplyste alene anses for at udgøre tilbud i stempellovens forstand. jf. stempellovens § 7, stk. 1, jf. § 9.«*

Afgiften blev nedsat til 0. Afgørelsen illustrerer den strukturelle svaghed, Stempeludvalget pegede på: »[d]et har således jævnligt været vanskeligt at få fastlagt, om og hvornår der foreligger et afgiftspligtigt dokument«.

Den modsatte situation forelå i SKM2001.512.ØLR. En »deklaration om hjemfaldspligt/køberet«, oprettet samme dag som skødet og med detaljeret regulering af overdragelsesvilkårene, blev anset for et stempelpligtigt overdragelsesdokument efter stempellovens § 34, stk. 1:

> *»Deklarationen medfører derfor efter sit indhold ikke blot en ret men også en pligt for Andelsforeningen Louise til at overtage ejendommen.«*

Lige så vigtigt er dommens hæftelsesdel. Landsretten lagde til grund, at »[e]fter den dagældende stempellovs § 31 hæfter enhver part i det retsforhold, som et stempelpligtigt dokument vedrører, for betaling af stempelafgiften«, og da andelshaverne efter vedtægterne hæftede direkte personligt og solidarisk, blev en enkelt andelshaver dømt in solidum med foreningen for de 11.640 kr. Stempelhæftelsen var dermed betydeligt bredere end en almindelig partshæftelse.

LOV Stempelafgiftsloven § 1, stk. 1

§ 7 Stempeludvalget og afviklingen af dokumentdelen – fra dokument- til transaktionsafgift

Skatteministeren nedsatte i januar 1996 et udvalg (Stempeludvalget), der skulle opstille udkast til afgifter, som **provenuneutralt** kunne afløse stempelafgifterne. Udvalgets arbejde blev afrapporteret i **betænkning nr. 1364/1998** og udmøntet i lov nr. 382 af 2. juni 1999 om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterettigheder m.v., i kraft 1. januar 2000. I udvalget sad blandt andre Justitsministeriet, Nationalbanken, Den danske Dommerforening, Foreningen af Statsamtmænd, Advokatrådet, Finansrådet, Realkreditrådet og Rådet for Dansk Forsikring og Pension.

Den bærende begrundelse var teknologisk og kontrolmæssig:

> *»I forbindelse med stempeludvalgets overvejelser om omlægning af stempelafgiften har det været afgørende at ændre afgiften fra en dokumentbaseret til en transaktionsbaseret afgift. Der er på den måde taget hensyn til, at tinglysning/registrering, der i dag i alt væsentligt er dokumentbaseret, i de kommende år i stigende omfang må forventes at ville ske elektronisk.«*

Om kontrolsystemet hedder det:

> *»[K]ontrollen med afgiftens betaling hviler på en række offentlige myndigheder, der har »anholdelsespligt«. Kontrollen med afgiftens rigtige betaling kan således først ske, når og hvis de pågældende dokumenter passerer en anholdelsespligtig myndighed. I modsætning hertil giver en registreringsafgift mulighed for helt entydigt at få fastlagt den afgiftsudløsende omstændighed.«*

Provenumæssigt var afgiften på skøder og pantebreve altdominerende – »hidtil har givet langt hovedparten af det samlede årlige provenu på ca. 4,8 mia. kr.« – mens forsikringsstemplet gav ca. 200 mio. kr. årligt, og afgiften på gældsbreve, kaution og veksler ca. 75 mio. kr. De sidstnævnte blev helt ophævet, blandt andet fordi en afgift på lån uden dokumentkrav ville skævvride lånemarkedet mod udlandet og mod uregulerede långivere.

Interessant nok anbefalede udvalget, at **statsamterne og Overpræsidiet indtil videre forblev afgiftsmyndighed**, fordi der dér fandtes »en stor rutine og sagskundskab«, men med Landsskatteretten som klageinstans i stedet for Told- og Skattestyrelsen. Kompetencen er siden fuldt ud overgået til skatteforvaltningen.

Udvalgets forenklingsmodel indebar en storstilet **sanering af fritagelserne**. De almindelige bemærkninger gennemgår hver enkelt ophævet bestemmelse: § 36 (godtgørelse til pant- eller udlægshaver, der havde budt ind i sit pant på tvangsauktion), § 57, stk. 5 (nedsættelse når stiftelsesdokumentet allerede var stemplet – med den konsekvens, at dobbelt sikkerhed i både fast ejendom og løsøre fremover udløste dobbelt afgift), § 62, stk. 1, nr. 1, 2 og 4-12, § 75 (overdragelser mellem ægtefæller ved separation), §§ 77-78 (dokumenter til lodtagere, legatarer og arvinger) og §§ 79-87 A. Om forsikringsselskabernes ejerpantebreve hedder det kort: »Ønsket om et forenklet system vedrørende pantsætning af fast ejendom tilsiger, at bestemmelsen ikke opretholdes.«

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 2 Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 1

§ 8 Overgangsreglen i tinglysningsafgiftslovens § 32, stk. 2 – kravet om RETMÆSSIG stempling senest 31. december 1999

Kernen i den moderne stempelpraksis er tinglysningsafgiftsloven § 32, der lyder:

> *»Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2000.*
>
> *Stk. 2. Loven finder anvendelse på anmeldelse til tinglysning eller registrering, som registreringsmyndigheden modtager fra og med den 1. januar 2000. Anmeldes et dokument, hvoraf der allerede er betalt afgift efter lov om stempelafgift, til tinglysning eller registrering, betales alene den faste afgift på 1.400 kr. efter denne lov ved anmeldelsen. ...«*

Forarbejderne til bestemmelsen præciserer, at fritagelsen forudsætter, at dokumentet er »afgiftsberigtiget efter **og i overensstemmelse med** stempelafgiftsloven«, og at der ikke skal ske forskelsafgift eller refusion:

> *»Der skal således kun ved anmeldelse til tinglysning betales den faste afgift på 1.400 kr. efter denne lov, hvis der tidligere retmæssigt er betalt stempelafgift af dokumentet. Det er uden betydning, om den betalte stempelafgift er større eller mindre end den registreringsafgift, der skal betales efter loven. Der skal således ikke betales en forskelsafgift eller ske refusion, i det omfang stempelafgiften afviger fra registreringsafgiften. Den faste afgift på 1.400 kr. skal betales, fordi dette afgiftselement ikke afløser stempelafgiften, men tinglysningsafgiften ...«*

Spørgsmålet om, hvor strengt kravet om »retmæssighed« skulle forstås, nåede Højesteret i SKM2005.371.HR-. Et ejerpantebrev på 25 mio. kr. oprettet 15. december 1999 var stemplet den 29. december 1999 med 31.200 kr. i overensstemmelse med en værdierklæring på 2 mio. kr.; ved allonge af 30. december 1999 blev erklæringen ændret til 5,5 mio. kr. – svarende til den netop betalte købesum – uden korrekt stempling, og stempelmærket på allongen blev ikke kasseret. Pantebrevet blev først anmeldt til tinglysning 5. juli 2000. Højesteret stadfæstede med **dissens 3-2** landsrettens dom (SKM2004.215.VLR), hvorefter dokumentet ikke var stemplet i overensstemmelse med stempelloven ved lovens ikrafttræden, og at § 32, stk. 2, 2. pkt. sammenholdt med forarbejderne »måtte forstås således, at den kun gælder for dokumenter, der inden den 1. januar 2000 er stemplet i overensstemmelse med den dagældende stempellov«. Mindretallet ville have givet appellanten medhold og formulerede prøvelsesnormen skarpt:

> *»Vi finder, at ordene "allerede er betalt afgift efter lov om stempelafgift" i tinglysningsafgiftslovens § 32, stk. 2, 2. pkt., må forstås således, at afgiftsberigtigelsen skal ske efter stempelloven og dens system, det vil sige med den korrekte stempelafgift og efter den efter gældende ret korrekte fremgangsmåde.«*

Den strenge linje bekræftes af SKM2003.34.LSR (værdierklæring tilsidesat → fuld tinglysningsafgift på 198.349 kr.) og af **SKM2002.391.LSR** og SKM2003.395.ØLR, hvor betaling af afgift efter stempelloven først kunne anses for sket, når det påsatte stempelmærke var **kasseret**.

Der er dog én markant undtagelse. I SKM2003.33.LSR var et pantebrev stemplet 28. december 1999 med 3.841 kr., idet forsiden angav »1,5 % af kr. 100.000,- = 1.000,-« – hvor det rigtige beløb var 1.500 kr. Der var altså betalt 500 kr. for lidt. Afgiftsmyndigheden krævede fuld tinglysningsafgift på 12.557 kr. Landsskatteretten nåede det modsatte resultat:

> *»Som følge af, hvad der alene kan karakteriseres som en simpel regnefejl, er dette beløb udregnet til et beløb, der er 500 kr. for lavt. Under disse særlige omstændigheder finder retten, at klageren må være berettiget til at afhjælpe denne åbenlyse fejl ved betaling af den manglende stempelafgift på 500 kr., og at pantebrevet må anses for afgiftsberigtiget efter og i overensstemmelse med stempelloven senest den 31. december 1999.«*

Sondringen er altså mellem en **åbenbar regnefejl på et i øvrigt korrekt grundlag** (afhjælpelig) og et **materielt urigtigt beregningsgrundlag eller en ufuldstændig fremgangsmåde** (ikke afhjælpelig).

Endelig viser SKM2002.575.LSR, at overgangsreglen ikke smitter af på det nye dokuments materielle bedømmelse. Et pantebrev på 21 mio. kr. oprettet 10. marts 2000 afløste et ubenyttet pantebrev fra september 1999. Afgiftsmyndigheden ville anvende stempellovens § 62, stk. 1, nr. 3, med dens krav om **indfrielse**. Landsskatteretten afviste dette og gav fradrag efter tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 2, fordi det nye pantebrev blev tinglyst til sikkerhed for et lån optaget til at **afløse** et lån med tilsvarende pant i samme ejendom: »Retten finder herved, at der ikke er grundlag for den af regionen opstillede betingelse vedrørende det pantebrev, der afløses.« Der blev samtidig indrømmet stempelgodtgørelse med ¾ af det betalte stempel efter stempellovens § 29, jf. cirkulære nr. 159 af 31. juli 1969.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 1, 2 Tinglysningsafgiftsloven § 20, stk. 1 Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 2

§ 9 Tinglysningsafgiftslovens § 32, stk. 3 – stemplede OG stempelfrie pantebreve anses som afgiftsberigtigede

Mens § 32, stk. 2 regulerer den **første** anmeldelse af et gammelt dokument, regulerer § 32, stk. 3 de **senere ændringer**:

> *»Ved tinglysning eller registrering af ændringer i et dokument, hvoraf der tidligere er betalt stempelafgift, eller som efter den hidtil gældende stempellov var helt eller delvis afgiftsfri, anses det tidligere dokument som afgiftsberigtiget efter reglerne i denne lov.«*

Forarbejderne forklarer rækkevidden præcist:

> *»Det betyder f.eks., at der ved tinglysning af en forhøjelse af det pantsikrede beløb efter et pantebrev kun skal betales afgift af forskellen mellem resthæftelsen og den nye panthæftelse. Er pantebrevet et ejerpantebrev skal der betales*

> *afgift af forskellen mellem hovedstolen, og den nye panthæftelse. Det gælder, uanset om det pågældende dokument er ustemplet i henhold til fritagelsesbestemmelserne i stempelloven eller ikke er stemplet efter sit pålydende i henhold til en værdierklæring efter stempellovens § 57, stk. 4, 2. pkt.«*

Det er en betydelig begunstigelse: et pantebrev, der i 1998 lovligt blev værdistemplet af 100.000 kr., selv om hovedstolen var 1 mio. kr., anses ved senere ændringer som afgiftsberigtiget af hele hovedstolen.

Den centrale afgørelse er SKM2017.611.SR. Et ejendomsselskab ejet af et livsforsikringsselskab havde tre ejerpantebreve, der før 2000 var tinglyst stempelfrit efter stempellovens § 62, stk. 1, nr. 12 som sikkerhed for forsikringsmæssige hensættelser. Skatterådet bekræftede – under forudsætning af, at det kunne dokumenteres, at betingelserne for stempelfriheden fortsat var opfyldt den 1. januar 2000 – at:

- tinglysning af **vilkårsændringer**, herunder debitor- og kreditorskifte, alene udløser fast afgift,
- **underpant** i ejerpantebrevene kan tinglyses afgiftsfrit efter tinglysningsafgiftsloven § 8, stk. 1, nr. 7, og
- **afgiftsfritagelsesgrundlaget** kan overføres til nye lån efter § 5, stk. 2.

Begrundelsen var, at der hverken i tinglysningsafgiftsloven, i overgangsbestemmelserne til ophævelsen af stempelafgiftsloven eller i anden lovgivning findes særregler for netop denne dokumenttype – hvorfor de almindelige regler gælder.

Skattestyrelsen har indarbejdet afgørelsen i Den juridiske vejledning, både i afsnittet om tinglysningsafgiftslovens baggrund, formål og historik (E.B.1.1) og i afsnittet om vilkårsændringer (E.B.4.1.5). Sidstnævnte opstiller de to kumulative betingelser for, at ejerpantebreve og skadesløsbreve, der ved oprettelsen var fritaget efter stempellovens § 62, stk. 1, nr. 1 og nr. 12, er omfattet af § 32, stk. 3: de skal være **oprettet senest den 31. december 1999** og **afgiftsberigtiget korrekt efter stempelloven**.

At kravet om korrekt berigtigelse ikke er en formalitet, viser netop SKM2003.174.LSR, hvor skadesløsbrevet faldt uden for § 62, stk. 1, nr. 1 og dermed uden for § 32, stk. 3.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 2 Tinglysningsafgiftsloven § 7 Tinglysningsafgiftsloven § 8, stk. 1 Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 3

PRAKSIS **Skatterådet** · Stempelfrie ejerpantebreve anses afgiftsberigtiget for tinglysningsafgift 27.10.2017

§ 10 Forsikringsdelen: § 70-afregningstilladelser og den endelige ophævelse pr. 1. januar 2013

Efter 1999-reformen var stempelafgiftsloven reelt reduceret til en afgift på skadesforsikring. Det fremgår klart af forarbejderne til skadesforsikringsafgiftsloven (L 172, folketingsåret 2011-12):

> *»Den seneste stempelafgiftslov er fra 1969. I 1999 undergik loven dog en omfattende ændring, hvor en række afgiftsområder blev overført til tinglysningsafgiftsloven, mens andre afgiftsområder helt blev ophævet. Stempelafgiftsloven var efter denne revision udelukkende en afgift på skadesforsikring. Stempelafgiftsloven er ikke længere tidssvarende, og indeholder forældede administrative regler, bl.a. er der stadig regler om brug af stempelmærker, som dog har mistet deres betydning i praksis.«*

Den tilbageværende afgiftspligt fremgik af stempelafgiftsloven § 1, der omfattede skadesforsikringsdokumenter oprettet her i landet, dokumenter om direkte tegnede forsikringer med risiko placeret her i landet, og

dokumenter hvor parterne var hjemmehørende her og dokumentet underskrevet her – med den EØS-baserede undtagelse i stk. 2, at dokumentet ikke var stempelpligtigt, hvis risikoen var placeret i en anden EØS-stat.

Afgiften blev i praksis **ikke** betalt med stempelmærker. Efter stempelafgiftsloven § 70 kunne told- og skatteforvaltningen tillade danske forsikringsselskaber og udenlandske selskabers herboende repræsentanter

> *»at berigtige stempelafgiften for samtlige de i et regnskabsår tegnede forsikringer eller for visse arter heraf ved indbetaling af samlede beløb uden stempling af de enkelte forsikringsdokumenter«,*

eventuelt betinget af acontobetalinger og tilsyns- og kontrolbestemmelser, med tilbagekaldelsesadgang med tre måneders varsel til et regnskabsårs udløb. Forarbejderne bekræfter, at SKAT i praksis udstedte tilladelserne med månedlig angivelse og afregning, og at »[d]enne betalingsmetode er i dag den praktiske hovedregel«, mens stempelmærkemetoden »i dag sjældent« blev brugt. Skatterådet anvendte netop § 70-systemet i **SKM2008.173.SR** om beregning af stempelafgift ved firmategnede købsforsikringer, hvor de sikrede var firmaets kunder.

Stempelafgiftsloven blev endeligt ophævet ved skadesforsikringsafgiftsloven § 18:

> *»Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2013.*
>
> *Stk. 2. Fra samme dato ophæves lov om stempelafgift, jf. lovbekendtgørelse nr. 1209 af 28. november 2006.«*

Forarbejderne præciserer konsekvensen for afregningstilladelserne:

> *»Det vil samtidig medføre, at tilladelser til afregning af afgift efter § 70 i stempelafgiftsloven bortfalder ved ikrafttræden af loven. Virksomheder, der afregner afgift efter den hidtidige lovs § 70, vil af SKAT automatisk blive registreret efter lov om afgift af skadesforsikringer, og vil dermed skulle foretage angivelse og betaling, som de hidtil har gjort efter stempelafgiftsloven.«*

§ 18, stk. 3 gav forsikringsselskaberne adgang til at opkræve den nye afgift hos forsikringstageren uanset indholdet af prisaftaler indgået før ikrafttrædelsen, og § 18, stk. 5 indsatte en værnsregel mod spekulation ved ekstraordinær forudopkrævning af præmier, der forfaldt efter 31. december 2012.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 18, stk. 1-5 Stempelafgiftsloven § 1, stk. 1-3 Stempelafgiftsloven § 70, stk. 1, 2

§ 11 Godtgørelsesvinduet for stempelmærker frem til 31. december 2015

Den sidste rest af stempelsystemet var de fysiske mærker. Skadesforsikringsafgiftsloven § 18, stk. 4 bestemte:

> *»Ubenyttede stempelmærker udstedt i medfør af lov om stempelafgift godtgøres efter anmodning til told- og skatteforvaltningen. Ligeledes godtgøres afgiften af et stempelmærke, der er anvendt til et stempelafgiftsfrit dokument, og beløb, hvormed værdien af stempelmærkerne, der er anvendt til et dokument, overstiger den fastsatte stempelafgift. Ansøgningen skal være told- og skatteforvaltningen i hænde senest den 31. december 2015.«*

Bestemmelsen viderefører indholdsmæssigt de gamle godtgørelsesregler i stempellovens § 28 – godtgørelse af stempel anvendt til et stempelfrit dokument og af overskydende stempel – men med en absolut slutdato. Forarbejderne bekræfter formålet:

> *»Reglen i stk. 4 foreslås indsat, således at værdien af ubrugte stempelmærker efter den hidtidige stempelafgiftslov kan tilbagebetales efter ansøgning til SKAT frem til 31. december 2015.«*

Bemærk, at bestemmelsen ikke videreførte stempellovens § 29 om **skønsmæssig** tilbagebetaling, når det retsforhold, dokumentet vedrørte, ikke kom til eksistens, eller aftalen blev annulleret – den bestemmelse, hvis særlige prøvelsesadgang Folketingets Ombudsmand behandlede i udtalelsen om domstolsprøvelse af stempelrefusion. Efter 31. december 2015 findes der derfor **ingen** administrativ adgang til godtgørelse af stempelafgift eller stempelmærker. Retsstillingen for gamle, stemplede dokumenter er alene den, der følger af tinglysningsafgiftslovens § 32 – dvs. at dokumentet ved tinglysning kun udløser den faste afgift, henholdsvis anses som afgiftsberigtiget ved senere ændringer, men aldrig giver ret til refusion eller til modregning af en forskelsafgift.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 18, stk. 4 Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 2, 3

§ 12 Efterlivet: "stempel" som branchesprog og rådgiveransvar i moderne praksis

Selv om stempelafgiften har været ophævet siden 2013, lever ordet videre i finans- og ejendomsbranchen som betegnelse for det **overførbare afgiftsgrundlag** efter tinglysningsafgiftslovens §§ 5 og 5 a. Denne sprogbrug – og den fejlopfattelse, den kan afføde – har givet en selvstændig praksis om rådgiveransvar.

I 119/2024 krævede en kunde ca. 49.000 kr. i erstatning af Nordea Danmark for påstået mangelfuld rådgivning ved flytning af et realkreditlån fra en solgt ejendom til en nyerhvervet. Banken havde skriftligt oplyst, at »[l]ånet er Stempelpligtigt af hele restgælden (man kan ikke genbruge nuværende stempel.ca. 46.000 kr)«. Ankenævnet frifandt banken:

> *»Ankenævnet finder, at klageren var informeret om, at stempelafgiften ikke kunne genbruges, hvorfor han skulle forvente en ekstra udgift på cirka 46.000 kr. plus 1.825 kr. i gebyr, men at han på trods heraf valgte at flytte S5-realkreditlånet.«*

Modsat i 21511191/2016, hvor realkreditinstituttet havde beregnet den variable afgift til 0 kr. i tillid til, at et eksisterende ejerpantebrev kunne bruges. Da pantebrevet var opstået ved omdannelse efter 21. marts 2011, var overførsel udelukket. Nævnet fandt, at instituttet burde have undersøgt grundlaget inden udbetalingen, men at klageren ikke havde lidt et egentligt tab, da afgiften under alle omstændigheder skulle betales; instituttet blev derfor pålagt at tilbyde et supplerende lån på 25.000 kr. på samme vilkår. I 89/2014 blev banken frifundet for et krav på 37.760 kr. i tabt afgiftsgrundlag, fordi den var berettiget til at lægge tingbogens oplysninger til grund.

Den underliggende materielle ramme er i dag tinglysningsafgiftsloven § 5 a, hvis anvendelse er stramt reguleret: 1-årsreglen løber fra tinglysningen af de nye pantebreve, ikke fra opdelingen (SKM2021.282.SR), værnsreglen gælder også ved opdeling i ejerlejligheder (SKM2020.112.SR), afgiftsgrundlaget kan ikke genbruges etapevis efter matrikulære ændringer (SKM2025.98.SR) eller efter frasalg af enkelte ejerlejligheder (SKM2025.182.SR og SKM2018.75.SR), mens et fuldt indfriet men fortsat tinglyst pantebrev kan omdannes til afgiftspantebrev (SKM2020.373.SR og SKM2020.374.SR). Se videre SKM2025.483.SR om sampantsætning.

Håndhævelsen er ufravigelig. I **24-0025703** kostede en glemt aflysning inden for 1-årsfristen 775.900 kr., og Landsskatteretten udtalte:

> *»Der kan således ikke ske afgiftsfritagelse, for så vidt angår den variable del af tinglysningsafgiften... Dette uanset, om den manglende aflysning af afgiftspantebrevene skyldtes en fejl. Det fremgår ikke af hverken bestemmelsens ordlyd eller af forarbejderne, at der er mulighed for at dispensere fra fristen på 1 år.«*

Samme linje ses i **24-0021139**. Det er en påfaldende kontrast til den milde vurdering af 500-kroners regnefejlen i SKM2003.33.LSR – men forskellen ligger i, at overgangsreglen bedømmer, om en **stempling** var korrekt, mens § 5 a er en objektiv værnsregel med en absolut frist.

Endelig gælder det generelt for hele feltet, at Landsskatteretten ikke kan efterprøve Tinglysningsrettens dispositioner, kun afgiftsberegningen af den faktisk foretagne ekspedition, jf. **17-0987701**, **18-0006576** og **09-00841**, og at loven er transaktionsbaseret, så parternes hensigt er uden betydning, jf. **16-0842639** og **22-0074794**. Godtgørelse efter tinglysningsafgiftsloven § 23 forudsætter, at de objektive betingelser og fristerne er overholdt, jf. **19-0027336** og **13-5395204**, mens der blev givet medhold i **12-0189748**, hvor et pantebrev var aflyst som ej udnyttet.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 1-3 · Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1 · Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pant inden for 1-års frist	04.11.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	04.11.2025
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	02.04.2025
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift - manglende overholdelse af frist	19.03.2020
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift for påtegning til skøde	13.11.2019
Landsskatteretten · Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	07.08.2019
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift for påtegning af adkomstdokument – fejlagtig tinglysning	08.04.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved påtegning til pantebrev – Udvidelse af pant vs. Fejlagtig identifikation	01.10.2015
Landsskatteretten · Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev	31.03.2014
Landsskatteretten · Nægtet overførsel af tinglysningsafgift - Pant i forskellige bygninger	18.12.2009
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve	03.09.2025
Skatterådet · Afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve	02.04.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift fritages ikke ved etapevis opdeling af pantebrev efter matrikulær ændring	26.02.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	25.05.2021
Skatterådet · Overførsel af afgift fra fuldt indfriet pantebrev til afgiftspantebrev	11.09.2020
Skatterådet · Overførsel af tinglysningsafgift fra gammelt indfriet pantebrev	11.09.2020
Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-års værnsregel gælder ved ejerlejlighedsopdeling	20.03.2020
Skatterådet · Afgiftspantebreve kan ikke genbruges efter opdeling i ejerlejligheder	16.02.2018
Det finansielle ankenævn · Erstatningskrav for stempelafgift ved flytning af realkreditlån afvist	25.09.2024
Det finansielle ankenævn · Tvist om erstatningsansvar for manglende undersøgelse af genanvendelse af tinglysningsafgift ved ejerskiftelån	27.05.2016
Det finansielle ankenævn · Sag om bankens ansvar for tabt tinglysningsafgift ved modregning af stempel fra indfriede lån	09.10.2014

§ 13 Sammenfatning: hvad der stadig kan komme op – og hvad der er endeligt lukket

Stempelafgiften er ophævet, og der er ikke længere nogen administrativ vej til godtgørelse: godtgørelsesvinduet i skadesforsikringsafgiftsloven § 18, stk. 4 lukkede definitivt den 31. december 2015, og § 70-tilladelserne bortfaldt allerede 1. januar 2013.

Det, der stadig kan komme op i praksis, er overgangsspørgsmålene efter tinglysningsafgiftsloven § 32. De falder i tre grupper:

1. **Var det gamle dokument retmæssigt stemplet?** Testen er streng: stempling skal være sket med den korrekte afgift og efter den korrekte fremgangsmåde senest 31. december 1999, herunder med kassation af mærket, jf. SKM2005.371.HR. En materielt urigtig værdierklæring diskvalificerer dokumentet (-SKM2003.34.LSR), mens en åbenbar regnefejl kan afhjælpes ved efterbetaling (SKM2003.33.LSR).
2. **Var dokumentet lovligt stempelfrit?** Fritagelserne i stempellovens § 62 fortolkes indskrænkende og efter dokumentets egen ordlyd, ikke efter en påtegnet stempelerklæring (SKM2003.174.LSR); formkrav om påtegning senest ved indlevering til tinglysning er reelle og forfatningsmæssigt holdbare (SKM2001.86.HR).
3. **Hvad er retsvirkningen i dag?** Er begge dele i orden, anses dokumentet efter § 32, stk. 3 som afgiftsberigtiget efter tinglysningsafgiftsloven – også når det var ustemplet efter en fritagelse eller kun værdistemplet. Senere ændringer beskattes derfor kun af forhøjelsen, vilkårsændringer og debitorskifte udløser alene fast afgift, kreditorskifte og underpant er afgiftsfrit, og afgiftsfritagelsesgrundlaget kan overføres til nye lån, jf. SKM2017.611.SR og Den juridiske vejledning E.B.4.1.5.

Der betales aldrig forskelsafgift, og der ydes aldrig refusion, uanset om den historiske stempelafgift var højere eller lavere end den tinglysningsafgift, transaktionen ville udløse i dag. Bevisbyrden for, at betingelserne var opfyldt pr. 1. januar 2000, påhviler den, der påberåber sig overgangsreglen – Skatterådet forudsatte i SKM2017.611.SR udtrykkeligt, at det kunne **dokumenteres**, at ejerpantebrevene fortsat opfyldte fritagelsesbetingelserne på skæringsdagen.

For den gældende tinglysningsafgift som sådan – afgiftsberigtigelse, pantsætter- og panthaverskifte, virksomhedspant og ejerskiftesum – henvises til søsteroversigten om tinglysningsafgift, og for den gældende skadesforsikrings- og lystfartøjsforsikringsafgift til oversigten om forsikringsafgift.

LOV Skadesforsikringsafgiftsloven § 18, stk. 2-4 · Tinglysningsafgiftsloven § 32, stk. 1-3

PRAKSIS **Skatterådet** · Stempelfrie ejerpantebreve anses afgiftsberigtiget for tinglysningsafgift 27.10.2017

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Skadesforsikringsafgiftsloven § 18	stk. 2-5	Stempelafgiftsloven § 1	stk. 1
Stempelafgiftsloven § 70	stk. 1	Tinglysningsafgiftsloven § 5	
Tinglysningsafgiftsloven § 5a		Tinglysningsafgiftsloven § 32	stk. 1-3

MATERIALE

Citerede afgørelser

36 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 21

04.11.2025	Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	24-0021139
04.11.2025	Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pant inden for 1-års frist	24-0025703
25.04.2025	Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift ved påtegninger på pantstiftende vedtægter i ejerlejligheder	23-0009401
02.04.2025	Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	22-0074794
06.01.2025	Afslag på afgiftsfritagelse ved samling af flere virksomhedspanter til ét nyt pantebrev	23-0011973
05.11.2024	Landsskatteretten: Manglende afstemning af regnskab med tinglysning.dk ikke tilstrækkelig grundlag for yderligere tinglysningsafgift	22-0104268
02.11.2023	Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift ved bodeling efter skilsmisse og ægtepagt om særeje	22-0024734
07.04.2022	Landsskatteretten ændrer afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom	21-0031743
19.11.2020	Landsskatteretten: Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift for betinget skøde	17-0827264
19.03.2020	Landsskatterettens afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift - manglende overholdelse af frist	19-0027336
08.01.2020	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev	18-0005483
14.11.2019	Landsskatterettens afgørelse om tinglysningsafgift vedrørende virksomhedspant og afløsning af pantebrev	18-0005053
13.11.2019	Tinglysningsafgift for påtegning til skøde	18-0006576
22.10.2019	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejerlejlighed til ægtefælle	18-0004699
07.08.2019	Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	16-0842639
19.06.2019	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift for flerfamiliesejendom - beregning af variabel afgift og fast afgift ved flere skøder	16-1583068
08.04.2019	Tinglysningsafgift for påtegning af adkomstdokument – fejlagtig tinglysning	17-0987701
16.08.2016	Fuld tinglysningsafgift ved afløsning af virksomhedspant med et nyt pantebrev med højere hovedstol	14-2217308
01.10.2015	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved påtegning til pantebrev – Udvidelse af pant vs. Fejlagtig identifikation	13-5395204
31.03.2014	Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev	12-0189748

18.12.2009	Nægtet overførsel af tinglysningsafgift - Pant i forskellige bygninger	09-00841

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 12

12.06.2026	Skatterådet bekræfter: Fast tinglysningsafgift ved omdannelse af virksomhedspant fra skadesløsbrev til ejerpantebrev uden underpantsætning	26-0618206
26.05.2026	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	25-6182368
03.09.2025	Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve	25-2748915
02.04.2025	Afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve	24-1797041
26.02.2025	Tinglysningsafgift fritages ikke ved etapevis opdeling af pantebrev efter matrikulær ændring	24-1466740
25.05.2021	Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	20-1259638
11.09.2020	Overførsel af afgift fra fuldt indfriet pantebrev til afgiftspantebrev	20-0514668
11.09.2020	Overførsel af tinglysningsafgift fra gammelt indfriet pantebrev	20-0574998
20.03.2020	Tinglysningsafgift 1-års værnsregel gælder ved ejerlejlighedsopdeling	19-0699990
09.05.2018	Tinglysningsafgift af virksomhedspant ved virksomhedsoverdragelse	18-0114737
16.02.2018	Afgiftspantebreve kan ikke genbruges efter opdeling i ejerlejligheder	17-1514457
27.10.2017	Stempelfrie ejerpantebreve anses afgiftsberigtiget for tinglysningsafgift	17-0889899

DET FINANSIELLE ANKENÆVN · NÆVN / KLAGEINSTANS 3

25.09.2024	Erstatningskrav for stempelafgift ved flytning af realkreditlån afvist	119/2024
27.05.2016	Tvist om erstatningsansvar for manglende undersøgelse af genanvendelse af tinglysningsafgift ved ejerskiftelån	21511191/2016
09.10.2014	Sag om bankens ansvar for tabt tinglysningsafgift ved modregning af stempel fra indfriede lån	89/2014

19 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over tinglysningsafgift ved ejerskifte, pant og selskabsomstrukturering

Transaktionsprincippet, afgiftsgrundlaget og fritagelsen i § 6 a efter Højesterets dom

Version 2 Opdateret 16. jul. 2026 51 afgørelser · 2009-2026 Læs online

INTRODUKTION

Tinglysningsafgiften er en transaktionsbaseret statslig afgift, der udløses af den disposition, som faktisk anmeldes til og registreres af Tinglysningsretten – ikke af parternes hensigt, aftalegrundlag eller efterfølgende berigtigelse. Praksis er i vidt omfang formet af Landsskatteretten og Skatterådet, men Højesterets dom af 2. februar 2021 (SKM2021.110.HR) udgør områdets afgørende vendepunkt: fritagelsen i § 6 a om selskabers fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver må ikke fortolkes indskrænkende uden sikkert holdepunkt i lovgrundlaget, og »selskaber m.v.« omfatter derfor også transparente enheder som interessentskaber og partnerselskaber. Oversigten gennemgår afgiftsgrundlaget ved ejerskifte, pantafgifterne, værnsreglen mod »vandrende pantebreve« og den udtømmende godtgørelsesordning.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Tinglysningsafgiften er transaktionsbaseret: afgiftspligten indtræder ved anmeldelsen til tinglysning, jf. § 16, stk. 1, og knytter sig til de faktisk foretagne ekspeditioner – ikke til parternes hensigt eller det bagvedliggende aftalegrundlag.

02 Efterfølgende berigtigelse af en fejlbehæftet anmeldelse ophæver ikke den allerede indtrådte afgiftspligt; berigtigelsen udløser tværtimod en ny selvstændig afgift.

03 Højesteret fastslog i SKM2021.110.HR, at »selskaber m.v.« i § 6 a efter ordlyden omfatter både interessentskaber og partnerselskaber, og at det modsatte resultat ville kræve en indskrænkende fortolkning uden tilstrækkelig klarhed i lovgrundlaget.

04 Det kan efter Højesterets dom ikke kræves, at transaktionen kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskatteloven, for at § 6 a finder anvendelse – den skatteretlige kvalifikation er uden betydning for afgiften.

05 § 6 a forudsætter fortsat, at det indskydende selskab – og modtageren af vederlaget – er den tinglyste adkomsthaver; utinglyste mellemliggende erhvervelser kan ikke reddes ved et samlet berigtigende skøde.

06 Ved tilførsel af aktiver gælder de materielle betingelser fra fusionsskatteloven: grenkravet og kravet om, at vederlaget udelukkende består i kapitalandele – en ret til optagelse i en interessentskabskreds er ikke tilstrækkelig.

07 Ved ejerskifte af en ejerbolig, der ikke sker i almindelig fri handel, beregnes afgiften af mindst 80 pct. af den senest offentliggjorte eller meddelte ejendomsværdi (85 pct. ved §§ 87-88-vurderinger), jf. § 4, stk. 2 og 3.

08 Kun fysiske og juridiske forandringer ved ejendommen – ikke faldende markedsværdi eller forringet stand – udgør »væsentlige forandringer«, der kan begrunde et andet afgiftsgrundlag.

09 En nedsat ejendomsvurdering kan kun anvendes som afgiftsgrundlag, hvis meddelelsen er modtaget før anmeldelsen til tinglysning; en nedsættelse med tilbagevirkende kraft efter tinglysningen er uden betydning.

10 Et afløsningspantebrev udløser kun fast afgift, hvis det er »tilsvarende«: samme hovedstol i samme valuta og ikke flere eller andre aktivtyper end det aflyste – én ekstra afkrydsning i tinglysningssystemet koster den fulde variable afgift.

11 1-årsfristen for aflysning af det tidligere pant i § 5 a, stk. 2, nr. 3, er absolut; der er hverken i ordlyd eller forarbejder hjemmel til dispensation, uanset god tro og fravær af misbrugsrisiko.

12 Værnsreglen i § 5 a, stk. 3, 3. pkt., løber fra tinglysningen af de nye pantebreve – ikke fra udstykningen eller opdelingen – og kræver pant i samtlige udstykkede eller opdelte ejendomme i mindst 1 år.

13 Afgiftsfritagelsesgrundlaget kan ikke bevæge sig fra »mindre til mere«: et afgiftspantebrev i én ejendom kan ikke anvendes ved sampantsætning af flere ejendomme, fordi kravet om »samme ejendom« ikke er opfyldt.

14 Grundafgiftsfritagelsen i § 9, stk. 1, forudsætter både et retsforhold mellem samme parter og tinglysninger i forlængelse af hinanden; flere dages mellemrum eller forskellige pantsættere udelukker fritagelsen.

15 Godtgørelsesreglerne i §§ 22-25 er udtømmende og objektive: manglende hjemmel kan ikke afhjælpes med rimeligheds- eller proportionalitetsbetragtninger, og den faste del af afgiften godtgøres aldrig.

16 Godtgørelse efter § 23, stk. 1, nr. 4, kræver en åbenbart fejlagtig identifikation – en fejl, der først kan konstateres ved at sammenholde flere eksterne dokumenter, er ikke åbenbar.

17 Kravet på godtgørelse tilkommer den afgiftspligtige selv og indgår i dennes konkursbo; en aftalepart kan ikke gøre separatistkrav gældende i beløbet.

18 Tinglysningsafgift betalt ved overdragelse til et interessentskab eller kommanditselskab kan ikke fratrækkes i gaveafgiften efter boafgiftslovens § 29, stk. 2, fordi overdragelsen civilretligt sker til selskabet og ikke til gavemodtageren.

§ 1 Transaktionsprincippet: afgiften følger den ekspedition, der faktisk anmeldes

Tinglysningsafgiftsloven afløste i 1999 den tidligere stempelafgift, og skiftet fra en **dokumentbaseret** til en **transaktionsbaseret** afgift var selve reformens omdrejningspunkt. Stempeludvalget formulerede det i betænkning nr. 1364/1998, s. 27 således:

> *I forbindelse med udvalgets overvejelser om omlægning af stempelafgiften har det været afgørende at ændre afgiften fra en dokumentbaseret til en transaktionsbaseret afgift.*

Begrundelsen var praktisk og kontrolmæssig. Som det fremgår af betænkningens s. 94:

> *Det har således jævnligt været vanskelig at få fastlagt, om og hvornår der foreligger et afgiftspligtigt dokument (...). I modsætning hertil giver en registreringsafgift mulighed for helt entydigt at få fastlagt den afgiftsudløsende omstændighed.*

Dette princip er kodificeret i tinglysningsafgiftslovens § 1, der oplister de afgiftsudløsende registreringer, og i § 16, stk. 1, hvorefter afgiftspligten **indtræder ved anmeldelsen** til tinglysning. Landsskatteretten har gentagne gange gjort princippet til den bærende præmis. I 16-0842639 havde et selskab tinglyst et ejerpantebrev i én ejendom og elleve dage senere en påtegning, der inddrog yderligere tre ejendomme. Selskabet gjorde gældende, at hensigten hele tiden havde været én samlet pantsætning, og at opdelingen skyldtes en teknisk begrænsning. Landsskatteretten afviste:

> *Landsskatteretten finder anledning til at bemærke, at tinglysningsafgiftsloven er en transaktionsbaseret lov. Det betyder, at pligten til at betale tinglysningsafgift indtræder på baggrund af de faktisk foretagne anmeldelser og tinglysningsmæssige ekspeditioner.*

Konsekvensen er skarp: **efterfølgende berigtigelse er uden afgiftsmæssig betydning**. I 18-0000265 havde en panthaver ved en tastefejl afkrydset to ekstra aktivtyper i et virksomhedspant og rettede fejlen to måneder senere ved et tredje skadesløsbrev. Landsskatteretten fastslog, at det var uden betydning for afgiftsberegningen, at fejlen efterfølgende blev søgt berigtiget – pantebrev nr. 2 omfattede ved **anmeldelsen** flere aktivtyper og var derfor ikke et tilsvarende pantebrev.

Tilsvarende i 12-0188886, hvor retten afviste at se bort fra den valgte tinglysningsform:

> *Det er ikke afgiftsmæssigt relevant, hvordan de omhandlede transaktioner i øvrigt kunne være gennemført. Det er de faktiske, tinglysningsmæssigt foretagne transaktioner, der er afgørende for afgiftsberigtigelsen.*

Princippet skærer også igennem, når myndighedernes egen sagsbehandling forskyder tidspunkter. I 15-2496590 blev en ejendomsvurdering nedsat fra 6.250.000 kr. til 2.626.400 kr. med tilbagevirkende kraft – men først efter tinglysningen. Landsskatteretten fastholdt vurderingen på anmeldelsestidspunktet som afgiftsgrundlag.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 1 · Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant	14.09.2020
	Landsskatteretten · Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	07.08.2019

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Beregning af afgift ved ændret ejendomsvurdering efter tinglysning 17.12.2018

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab 03.12.2014

§ 2 Afgiftsgrundlaget ved ejerskifte efter § 4 – ejerskiftesum, ejendomsværdi og handelsværdi

Hovedreglen i § 4, stk. 1 er en fast afgift på **1.850 kr.** og en variabel afgift på **0,6 pct. af ejerskiftesummen** – også ved betinget ejerskifte. Værnet mod for lave ejerskiftesummer er bygget op i to spor:

Ejendomstype	Situation	Afgiftsgrundlag
Ejerbolig, jf. ejendomsvurderingslovens § 4	Ikke i almindelig fri handel, og ejerskiftesum < 80 pct. af senest offentliggjorte/meddelte ejendomsværdi	80 pct. af ejendomsværdien, jf. § 4, stk. 2
Ejerbolig vurderet efter ejendomsvurderingslovens §§ 87-88	Som ovenfor	85 pct., jf. § 4, stk. 3
Anden ejendom (erhverv, landbrug m.v.)	Ikke i almindelig fri handel	Højeste af ejerskiftesum eller anmelderens skøn over kontantværdien, jf. § 4, stk. 4

En central afgrænsning er, hvornår en ejendom overhovedet er en **ejerbolig**. I 21-0055075 havde et selskab købt et enfamiliehus for 1.000.000 kr. og erklæret i skødet, at ejendommen skulle udlejes til helårsbeboelse. Landsskatteretten fandt, at den lempeligere regel for private boliger forudsætter ejerens egen beboelse, og at erhvervsmæssig udlejning falder udenfor. Afgiften skulle derfor beregnes af den (langt højere) ejendomsværdi på 2.300.000 kr.

Interesseforbundethed vurderes konkret. I 19-0109622 blev en beboelsesejendom overdraget fra et insolvent dødsbo til afdødes bror for 40.000 kr. mod en ejendomsværdi på 770.000 kr. Klageren gjorde gældende, at bobestyrerens pligt til at opnå højeste pris skabte en reel interessemodsætning. Landsskatteretten afviste og anvendte procentreglen. Samme linje i 18-0004699 og 18-0004996, hvor overdragelse af halvdelen af en ejerlejlighed til en ægtefælle for 0 kr. hverken kunne anses for en navneændring eller en teknisk korrektion – og hvor retten udtrykkeligt afviste at anvende fritagelsesbestemmelserne analogt. Og i 23-0022963 udløste ejerskifte fra et opløst anpartsselskab til enearvingen fuld variabel afgift.

»Væsentlige forandringer« er et snævert begreb. Landsskatteretten har i 17-0524387 og 14-2673281 under henvisning til byretspraksis fastslået:

> *…det alene er fysiske og juridiske forandringer – og ikke faldende markedsværdi eller forringet stand – der kan begrunde, at der anvendes et andet afgiftsgrundlag end hovedreglen…*

Det gjaldt selv i 17-0524387, hvor købesummen udgjorde 29,4 pct. af den offentlige vurdering, og i 15-2776145, hvor en vurdering på 22,7 mio. kr. blev lagt til grund mod en købesum på 4 mio. kr. Omvendt udgjorde en **arealoverførsel** en relevant forandring i 15-0997833, hvor skøn måtte træde i stedet for den utidssvarende vurdering. Se også 14-5253800, 19-0006270 og 09-00451, hvor en blot *varslet* – men ikke endelig – vurderingsnedsættelse ikke kunne lægges til grund.

Vær opmærksom på ikke-konsolideret ret: ved lov nr. 562 af 27. maj 2025 er der med virkning fra **1. januar 2026** indsat nye punktummer i § 4, stk. 2 og stk. 4, hvorefter en ejendomsværdi meddelt efter

ejendomsvurderingslovens § 11 skal oplyses og danne grundlag for afgiftsberegningen i stedet for anmelderens eget skøn – dog kun hvis meddelelsen er sket inden for 2 år før tinglysningen. Ændringerne er trådt i kraft, men endnu ikke rullet ind i lovbekendtgørelsen. Af forarbejderne fremgår, at en § 11-vurdering "som udgangspunkt er udtryk for Skatteforvaltningens skøn over ejendommens handelsværdi på ansættelsestidspunktet", og at der herefter vil gælde et gyldighedskriterium svarende til det, der gælder ved bo- og gaveafgift.

De ældre afgørelser ovenfor anvender **den dagældende affattelse** af § 4 (bl.a. den tidligere hovedregel om, at afgiften for erhvervsejendomme skulle beregnes af mindst den senest offentliggjorte ejendomsværdi). Transaktionsprincippet og fortolkningen af »væsentlige forandringer« har fortsat bærekraft, men den konkrete beregningsnorm skal læses mod den nugældende bestemmelse.

LOV Ejendomsvurderingsloven § 11 · Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1-4 · Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	21.01.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift – Beregning af afgift på baggrund af ejendomsværdi	06.04.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift af enfamiliehus anvendt til erhvervsmæssig udlejning	17.08.2021
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen.	23.06.2020
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom til ægtefælle	14.11.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejerlejlighed til ægtefælle	22.10.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift skulle beregnes af ejendomsværdi og ikke ejerskiftesum	14.12.2018
Landsskatteretten · Stadfæstelse af efteropkrævning af tinglysningsafgift - Ejendomsværdi ved beregning af tinglysningsafgift	22.03.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift baseret på ejendomsvurdering	26.10.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom baseret på ejendomsvurdering	12.07.2016
Landsskatteretten · Beregning af tinglysningsafgift baseret på senest offentliggjorte ejendomsværdi frem for købesum	02.05.2016
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Afgiftsgrundlag ved varslet, men ikke endelig, ejendomsvurderingsnedsættelse	26.08.2009

§ 3 Højesterets dom i SKM2021.110.HR – opgøret med den indskrænkende fortolkning af § 6 a

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a er områdets vigtigste fritagelsesbestemmelse:

> *For tinglysning af adkomstændringer ved selskaber m.v.s fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber udgør afgiften 1.850 kr. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring om, at ændringen er omfattet af 1. pkt.*

Bestemmelsen bygger på den betragtning, at de nævnte omstruktureringer ikke er reelle ejerskifter. Frem til 2021 fortolkede skattemyndighederne og Landsskatteretten imidlertid »selskaber m.v.« indskrænkende, så kun

enheder uden personlig hæftelse – og reelt kun enheder omfattet af fusionsskattelovens anvendelsesområde – kunne bruge reglen. Illustrativt er 14-3417587, hvor et boliginteressentskab med 10 interessenter ønskede at omdanne sig til en andelsboligforening uden nogen ejermæssig forskydning. Landsskatteretten nægtede fritagelse med den begrundelse, at § 6 a er en undtagelsesbestemmelse, der skulle fortolkes i lyset af fusionsskatteloven og den tidligere stempelafgiftslov.

Denne linje blev underkendt af Højesteret i **BS-11607/2020-HJR** (SKM2021.110.HR) af 2. februar 2021 – tidligere instanser Landsskatteretten (j.nr. 14-4589888, SKM2017.667.LSR) og Østre Landsret (SKM2020.136.ØLR). Sagen angik overdragelse af en fast ejendom fra et interessentskab til et partnerselskab. Højesterets flertal udtalte:

> *Højesteret finder efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (interessentskabet) og det modtagende selskab (partnerselskabet) må anses for omfattet af begrebet »selskaber mv.«, og at det derfor ville kræve en indskrænkende fortolkning af § 6 a at komme til det resultat, at den foreliggende transaktion ikke er omfattet af bestemmelsen.*

Flertallet fandt videre, at det **ikke med tilstrækkelig klarhed** fremgik af lovgrundlaget, at det kunne kræves, at transaktionen foretages af selskaber, som ville kunne gennemføre den skattefrit efter fusionsskatteloven, og at der ikke var grundlag for at læse »selskaber mv.« i overensstemmelse med de tilsvarende ord i den dagældende stempelafgiftslov. Dommen er dermed et klart udtryk for det legalitetskrav, at en fritagelsesbestemmelse ikke må indskrænkes til borgerens ugunst uden sikkert holdepunkt.

Skattestyrelsen fulgte op med styresignalet SKM2023.2.SKTST om genoptagelse og praksisændring, der udstrækker dommen til alle typer selskabs- og foreningsdannelser med retsevne efter civilretlige regler – herunder transparente selskaber, selvejende enheder, fonde, foreninger og a.m.b.a. – uanset skatte- eller selskabsretlig kvalifikation. Samtidig skærpede styresignalet praksis for omdannelse af offentlige virksomheder.

Praksis efter dommen er entydig:

- **SKM2021.465.SR** – omdannelse af et a.m.b.a. (forsamlingshus) til en forening omfattet af § 6 a.
- **SKM2024.128.SR** – fusion mellem A/S og ApS med samtidig opløsning af et K/S, hvis komplementar udtrådte; fast afgift på 1.850 kr.
- **SKM2025.183.SR** – fusion mellem selvejende institutioner.
- **SKM2025.256.SR** – omdannelse af en personligt drevet landbrugsvirksomhed til et partnerselskab som led i generationsskifte.
- **SKM2026.244.SR** – omdannelse af et ægtepars personligt ejede udlejningsejendom til et interessentskab.

De to sidstnævnte viser samtidig, at § 6 a ved omdannelse af en **personligt ejet** virksomhed forudsætter, at betingelserne i virksomhedsomdannelseslovens § 2 er opfyldt: nystiftet selskab, overdragelse af samtlige aktiver og passiver, vederlag udelukkende i kapitalandele, og uændret ejerforhold.

LOV `Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1` `Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1` `Tinglysningsafgiftsloven § 6a` `Virksomhedsomdannelsesloven § 2`

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
Landsskatteretten · Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14.12.2017
Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	26.05.2026

Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse til partnerselskab	13.05.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion af selvejende institutioner udgør 1850 kr	02.04.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	05.03.2024
Skatterådet · Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening	07.09.2021

§ 4 De materielle transaktionskrav i § 6 a – grenkravet, vederlagskravet og fusionsbegrebet

Højesterets dom udvidede **kredsen af enheder**, men ikke de materielle krav til selve transaktionen. Begrebet »tilførsel af aktiver« forstås fortsat i overensstemmelse med fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, og forarbejderne til den oprindelige lov (lovforslag nr. 208 af 25. marts 1999) definerer det som den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier m.v. i det modtagende selskabs kapital.

Deraf følger to selvstændige betingelser:

1. **Grenkravet** – det tilførte skal udgøre en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.
2. **Vederlagskravet** – vederlaget må udelukkende bestå i kapitalandele.

Grenkravet er sjældent en hindring ved fast ejendom. I **SKM2018.419.SR** blev grundstykker med tilhørende byggeretter overført til et helejet partnerselskab ved apportindskud. Skatterådet bekræftede fritagelsen og lagde vægt på, at fast ejendom som hovedregel anses for en gren af en virksomhed, at arealet blev udmatrikuleret selvstændigt, og at datterselskabet var tilført likvide midler, så det kunne fungere ved hjælp af egne midler. At indtægterne først forventedes senere, var uden betydning.

Vederlagskravet er derimod skarpt. **SKM2023.30.SR** er den centrale afgørelse: seks kommuner ville samle aktiviteterne fra A I/S i B I/S, og A I/S' eneste vederlag var **en ret til optagelse som interessent** i B I/S. Skatterådet afviste:

> *Skattestyrelsen anførte, at et vederlag, der udelukkende består i en ret til optagelse i interessentskabskredsen i det modtagende selskab (B I/S), ikke opfylder betingelsen om tildeling af »aktier mv. i det modtagende selskabs kapital«.*

Højesterets dom kunne ikke redde konstruktionen, fordi vederlaget dér havde bestået i **aktier i et partnerselskab**. Heller ikke Den juridiske vejlednings omtale af interessentskaber som omfattede kunne ophæve de materielle krav til transaktionstypen. Subsidiært blev det gjort gældende, at der forelå en fusion – også dette afvistes, fordi A I/S først overdrog aktiverne mod vederlag og **først derefter** blev opløst, hvorefter vederlaget gik videre til ejerkommunerne. Det svarer ikke til den samtidige ophørssituation, der kendetegner en fusion.

Omvendt viser **SKM2024.128.SR**, at fusionsbegrebet efter styresignalet er bredt: der foreligger fusion, når en juridisk enhed sammensmeltes med en anden eller overdrager sin formue som helhed, så rettigheder og forpligtelser overgår samlet, og en eller flere af enhederne ophører. Den samtidige fusion mellem A/S og ApS og opløsning af K/S'et opfyldte dette.

Endelig illustrerer **SKM2017.211.SR**, at fritagelsen kun rækker så langt som transaktionen: Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der alene skulle betales fast afgift, hvor tinglysningen kun **delvist** angik en aktivtilførsel.

LOV	Fusionsskatteloven § 15c, stk. 2 · Tinglysningsafgiftsloven § 6a	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	05.03.2024

Skatterådet · Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber 19.01.2023
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved aktivtilførsel af byggeretter til partnerselskab 14.08.2018
Skatterådet · Afgift ved tinglysning af ejendom delvist omfattet af aktivtilførsel 21.03.2017

§ 5 Kravet om at det overdragende selskab er tinglyst adkomsthaver

Den mest praktisk farlige fælde ved § 6 a er kravet om, at **det indskydende selskab – og modtageren af vederlaget – skal være den tinglyste adkomsthaver**. Kravet er en direkte udløber af transaktionsprincippet: fritagelsen knytter sig til den adkomstændring, der faktisk tinglyses, og kan ikke strækkes til at dække utinglyste mellemliggende led.

Den ledende afgørelse er 12-0188886. En ejendom var i 2000 og 2001 overdraget i to koncerninterne, af SKAT godkendte skattefrie aktivtilførsler – men ingen af dem var tinglyst. Da skødet endelig blev tinglyst i 2011, fremstod virksomhed1 A/S som tinglyst adkomsthaver, mens vederlaget (aktier) var modtaget af virksomhed3 A/S, der aldrig havde haft tinglyst adkomst. Landsskatteretten stadfæstede fuld afgift:

> *Landsskatteretten fastholdt, i overensstemmelse med egen praksis og Østre Landsrets dom, at det er en grundlæggende betingelse for anvendelse af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at det indskydende selskab – og modtager af vederlaget for indskuddet – er den tinglyste adkomsthaver til ejendommen.*

Selskabets argument om, at hver enkelt transaktion isoleret ville have været omfattet af § 6 a, hvis den var blevet tinglyst særskilt, og at der ikke var noget afgiftsbesparelseshensyn, blev afvist. Det er de faktisk foretagne tinglysninger, der tæller.

Samme mønster går igen i en række afgørelser:

Afgørelse	Konstruktion	Udfald
10-01348	Manglende tinglysning af mellemliggende erhvervelse	Fuld afgift
10-00278	Skattefri virksomhedsomdannelse og fusion	Fuld afgift
10-00279	Skattefri fusion	Fuld afgift
16-0524337	Virksomhedsomdannelse og fusion	Fuld afgift

Et beslægtet, men selvstændigt krav gælder ved omdannelse af personlige virksomheder efter § 7: **ejerforholdet må ikke forrykkes**. I 09-02544 var to ægtefæller fælles ejere af ejendommene, men kun den ene stod som stifter og dermed eneejer af det modtagende ApS. Selv om der reelt ikke var sket nogen økonomisk forskydning mellem ægtefællerne, var betingelsen ikke opfyldt, og afgiftsgrundlaget kunne heller ikke reduceres forholdsmæssigt til den andel, der svarede til klagerens egen ejerandel.

Praktisk konsekvens: adkomstrækken skal berigtiges i tingbogen **inden** eller **samtidig med** den omstrukturering, der ønskes afgiftsfritaget. Koncerninterne omstruktureringer, hvor tinglysning er udskudt af bekvemmelighedshensyn, kan ikke efterfølgende samles i ét skøde uden at miste fritagelsen.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1 Tinglysningsafgiftsloven § 6a Tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med virksomhedsomdannelse og fusion	15.06.2017
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab	03.12.2014
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende tinglysning af mellemliggende erhvervelse	28.05.2010
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse og fusion	28.05.2010
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	28.05.2010
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme til anpartsselskab - ejerskifte og virksomhedsomdannelse	25.03.2010

§ 6 Pantafgiften efter § 5 – virksomhedspant og kravet om et »tilsvarende pantebrev«

§ 5, stk. 1 fastsætter afgiften for pant bortset fra retspant til **1.850 kr. og 1,5 pct.** af det pantsikrede beløb – pantebrevets nominelle hovedstol. Ved opskrivningsklausuler beregnes afgiften af det højeste beløb, hovedstolen kan opskrives til.

Den praktisk vigtigste lempelse er § 5, stk. 5 om **afløsning af virksomhedspant** efter tinglysningslovens § 47 c og fordringspant efter § 47 d. Sker tinglysningen af et nyt skadesløsbrev eller ejerpantebrev på vilkår om aflysning af et **tilsvarende** pantebrev, beregnes afgiften alene efter § 7, dvs. den faste afgift. Betingelserne er, at anmeldelsen af det nye pant sker inden aflysning af det tidligere, at der afgives erklæring, og at det tidligere pant aflyses **senest 60 dage** efter tinglysningen af det nye. (Ældre afgørelser refererer til den dagældende 30-dagesfrist og til bestemmelsen som § 5, stk. 7.)

Forarbejderne definerer et »tilsvarende pantebrev« som et pantebrev med **samme beløbsmæssige størrelse i samme valuta**, som **ikke udvider aktivmassen** til at omfatte andre eller flere aktivtyper end det aflyste. To parallelle afgørelser fra samme dag viser præcist, hvor grænsen går:

- I 18-0005483 blev et skadesløsbrev på 1.800.000 kr. med pant i "motorkøretøjer, der ikke er eller tidligere har været registreret" afløst af et identisk skadesløsbrev i et **andet selskab** efter en virksomhedsoverdragelse ud af et konkursbo. Skattestyrelsen mente, at debitorskiftet gjorde det til et nyt pantsætningsforhold. Landsskatteretten nedsatte opkrævningen fra 27.000 kr. til **0 kr.**: hovedstol, valuta og aktivtyper var identiske, erklæring afgivet, og aflysning sket rettidigt.
- I 18-0000265 var hovedstolen ligeledes identisk (3.000.000 kr.), men det nye skadesløsbrev omfattede ved en tastefejl to ekstra aktivtyper – som selskaberne end ikke ejede. Resultat: **fuld variabel afgift på 45.000 kr.**

Forskellen er alene to fejlagtige afkrydsninger. Det illustrerer, hvor formel og uforsonlig transaktionsafgiften er.

Skatterådet har i **SKM2017.77.SR** bekræftet, at **fusion** ikke bryder identiteten: fordi fusionen indebærer fuldstændig selskabsretlig succession, er der "fortsat tale om pantsætning af den samme virksomheds aktiver", og et nyt virksomhedspant i det fortsættende selskab med samme beløb og samme (eller færre) aktivtyper kan tinglyses mod fast afgift. Tinglysningsretten oplyste i sagen, at fusioner alternativt kan håndteres ved en debitorskiftepåtegning.

For **udvidelse af pantet** gælder § 5, stk. 2: inddrages andet eller yderligere løsøre, beregnes afgift af **hele** det pantsikrede beløb. For pant i erhvervsaktiver bortset fra fast ejendom er der dog en lempelse i § 5, stk. 3 (dobbelt afgift efter § 7) – men ikke når pantsætter er en anden end efter den tidligere tinglyste pantsætning.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 1-3, 5 | Tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1 | Tinglysningsloven § 47c

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant	14.09.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev	08.01.2020
Landsskatteretten · Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	07.08.2019
Skatterådet · Fusion og tinglysningsafgift af virksomhedspant	03.02.2017

§ 7 Pant i fast ejendom efter § 5 a – afløsning, afgiftspantebrev og kravet om »samme ejendom«

§ 5 a, stk. 1 fastsætter afgiften for pant i fast ejendom eller i en andel i en andelsboligforening til **1.825 kr. og 1,45 pct.** Fritagelsen for den variable afgift gælder den del af det pantsikrede beløb, som ikke overstiger **den tinglyste hovedstol på et eksisterende tinglyst pant i samme ejendom** – dog ikke ved skadesløsbreve eller retspant.

Fritagelsen er betinget af tre objektive krav i § 5 a, stk. 2: anmeldelse af det nye pant inden aflysning af det gamle, erklæring om vilkåret, og **aflysning af det tidligere pant senest 1 år** efter anmeldelsen af det nye.

1-årsfristen er absolut. I 24-0021139 havde et selskab tinglyst et ejerpantebrev på 56.141.268 kr. og udnyttet tre afgiftspantebreve, men glemte at aflyse dem inden fristen. Selskabet gjorde gældende, at et tinglyst salgs- og pantsætningsforbud udelukkede enhver misbrugsrisiko, så lovens beskyttelseshensyn var opfyldt, og at fuld opkrævning på 814.100 kr. var uproportional. Landsskatteretten afviste:

> *Da afgiftspantebrevene anvendt ved afgiftsberegningen (...) ikke var henholdsvis aflyst og nedlyst senest 1 år efter tinglysningen af ejerpantebrevet, er betingelsen i tinglysningsafgiftslovens § 5a, stk. 2, nr. 3 (...) ikke opfyldt. Der kan således ikke ske afgiftsfritagelse (...) Dette uanset, om den manglende aflysning og nedlysning af afgiftspantebrevene skyldtes en fejl. Det fremgår ikke af hverken bestemmelsens ordlyd eller af forarbejderne, at der er mulighed for at dispensere fra fristen på 1 år for aflysning af et tidligere pant.*

Afgiftspantebrevet i § 5 a, stk. 5 er instituttet, der bevarer et ubenyttet afgiftsfritagelsesgrundlag. Er hovedstolen på det nye pant mindre end på det gamle, kan differencen bevares i et særligt afgiftspantebrev, hvis hovedstol svarer til det ubenyttede grundlag. Afgiftspantebrevet er udtrykkeligt **ikke et pantebrev** og kan ikke omdannes til et; tinglysning af det og af påtegninger på det er afgiftsfri. De nærmere erklæringskrav findes i § 15 i tinglysningsafgiftsbekendtgørelsen.

Betingelsen om **»samme ejendom«** er den afgørende begrænsning, og praksis afviser konsekvent bevægelser fra »mindre til mere«:

- **SKM2025.483.SR** – 11 ejendomme havde hver sit afgiftspantebrev på 4.168.000 kr. (samlet 45.848.000 kr.). Spørger ville optage ét nyt lån på 12.000.000 kr. med sampantsætning af alle 11. Skatterådet svarede nej:

det nye pantsikrede grundlag (11 ejendomme) var større end grundlaget for hvert enkelt afgiftspantebrev (én ejendom), og hverken hel eller delvis modregning var mulig.

- **SKM2018.75.SR** – et afgiftspantebrev tinglyst på hovedejendommen kunne ikke benyttes ved senere tinglysning af nye pantebreve i de udskilte ejerlejligheder.

Ved **udvidelse af pantet** til yderligere fast ejendom beregnes afgift af hele det pantsikrede beløb, jf. § 5 a, stk. 7. Det ramte klageren i 22-0074794, hvor en anmelder ved en fejl kun havde tinglyst et sælgerpantebrev på 900.000 kr. i én af tre matrikler og rettede det 22 dage senere. Afgift af hele hovedstolen: 14.830 kr. plus 5 pct. i forhøjelse.

For **underpant og frempant** gælder § 5 b: tinglysning af underpant i et ejerpantebrev, videreoverdragelse af et allerede tinglyst underpant og frempantsætning af et tinglyst pantebrev udløser hver 1.825 kr. – dog ingen afgift, når underpantet tinglyses i **samme anmeldelse** som selve ejerpantebrevet eller en forhøjelse heraf.

Ikke-konsolideret ret: ved lov nr. 1783 af 29. december 2025 er § 5 a, stk. 5 og stk. 6 ændret med virkning fra **31. december 2025**. Ændringerne udvider fritagelsesreglen i stk. 1, 2. pkt., til tilfælde, hvor hovedstolen på et pantebrev **forhøjes** med et beløb, der er mindre end den oprindeligt tinglyste hovedstol, og indsætter i stk. 6 en henvisning, så fritagelsen finder tilsvarende anvendelse under betingelserne i stk. 1-4. Ændringerne er trådt i kraft, men er endnu ikke rullet ind i lovbekendtgørelsen.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 1-2, 5-7 · Tinglysningsafgiftsloven § 5b, stk. 1-2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	04.11.2025
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	02.04.2025
	Skatterådet · Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve	03.09.2025
	Skatterådet · Afgiftspantebreve kan ikke genbruges efter opdeling i ejerlejligheder	16.02.2018

§ 8 Værnsreglen mod »vandrende pantebreve« – 1-årsreglen i § 5 a, stk. 3

§ 5 a, stk. 3, 3. pkt. indeholder områdets egentlige værnsregel:

> *Foreligger det nye pant i form af flere pantebreve, er afgiftsfritagelsen betinget af, at de nye pantebreve i mindst 1 år efter tinglysningen har pant i samme ejendom eller samme andel i en andelsboligforening som det gamle pantebrev, når der er sket eller sker ændringer i den pantsatte ejendom eller andel i en andelsboligforening i forbindelse med udstykning eller opdeling.*

Formålet fremgår klart af forarbejderne fra 2007 (lovforslag nr. 199), som Skatterådet citerede i **SKM2021.282.SR**:

> *Denne betingelse skal forhindre omgåelse af bestemmelsen i forbindelse med udstykningssituationer og dermed »vandrende« pantebreve, dvs. pantebreve hvor pantets genstand ændres uden betaling af ny afgift.*

Reglens indhold er udfoldet i § 14 i tinglysningsafgiftsbekendtgørelsen, der præciserer, at de nye pantebreve i mindst 1 år skal have pant i **samtlige** ejendomme eller andele, der omfattes af udstykningen eller opdelingen, og som fastsætter den obligatoriske erklæring: *»Der er givet pant i mindst 1 år i samme ejendom.«*

Tre afgørelser tegner praksis:

1. **SKM2020.112.SR** fastslog, at **opdeling i ejerlejligheder er en matrikulær ændring** omfattet af værnsreglen, og at et afgiftsfritagelsesgrundlag ikke kunne overføres uden at opfylde 1-årskravet.
2. **SKM2021.282.SR** afgjorde, hvornår fristen løber. En hovedejendom var opdelt i ejerlejligheder i februar 2019, og det gamle ejerpantebrev havde allerede haft pant i alle lejlighederne i over et år. Spørger mente derfor, at værnsreglens formål var opfyldt, og at fristen skulle regnes fra opdelingen. Skatterådet svarede **nej**: efter ordlyden løber fristen fra **tinglysningen af de nye pantebreve**, og de »flere pantebreve« forelå først ved det efterfølgende salg. Tidspunktet for udstykningen er slet ikke nævnt i bestemmelsen.
3. **SKM2025.98.SR** videreførte linjen ved **etapevis** opdeling af et pantebrev efter en matrikulær ændring, hvor fritagelsen ligeledes blev nægtet.

Se også **SKM2025.182.SR** om afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve, hvor bekendtgørelsens § 14 ligeledes var det bærende retsgrundlag.

Praktisk konsekvens for projektudviklere: Ved opdeling i ejerlejligheder med henblik på successivt frasalg kan afgiftsfritagelsesgrundlaget ikke uden videre følge de enkelte lejligheder ud til køberne. Skal fritagelsen udnyttes, skal de nye pantebreve tinglyses i samtlige opdelte enheder og forblive dér i mindst et år – en betingelse, der i praksis er uforenelig med løbende salg. Værnsreglen rammer dermed også dispositioner uden nogen omgåelseshensigt.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 1, 3	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve	02.04.2025
	Skatterådet · Tinglysningsafgift fritages ikke ved etapevis opdeling af pantebrev efter matrikulær ændring	26.02.2025
	Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	25.05.2021
	Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-års værnsregel gælder ved ejerlejlighedsopdeling	20.03.2020

§ 9 Grundafgiften og § 9 – kravet om »samme parter« og tinglysning i forlængelse af hinanden

§ 9, stk. 1 begrænser antallet af faste afgifter ved tinglysning på flere ejendomme:

> *Ved tinglysninger på flere ejendomme, der sker som led i et samlet ejerskifte eller en samlet pålæggelse af en servitut, og som bygger på et retsforhold mellem samme parter, betales ud over den variable afgift, der er nævnt i § 4, stk. 1, alene én afgift på 1.850 kr. (...) Sker tinglysninger på flere ejendomme som led i en samlet pantsætning, der er omfattet af § 5 a, betales ud over den variable afgift nævnt i § 5 a alene én afgift på 1.825 kr.*

Bestemmelsen suppleres af § 35 i tinglysningsafgiftsbekendtgørelsen, der giver fritagelse, når det **digitale tinglysningssystem gør det nødvendigt** at opdele én samlet retshandling i flere anmeldelser – men kun hvis det faktisk ikke var muligt at tinglyse retsforholdet som én anmeldelse.

To betingelser volder problemer i praksis.

»Samme parter«. I 23-0009401 havde en ejerforening fra 1978 tinglyst sine vedtægter pantstiftende som **én samlet pantsætning**. Ved overgangen til digital tinglysning i 2009 tildelte Tinglysningsretten af egen drift hver af de 18 ejerlejligheder et forskelligt dato/løbenummer – uden at foreningen anmodede herom eller blev

orienteret. Da foreningen i 2022 tinglyste en påtegning på hver hæftelse, blev der opkrævet 17 × 1.730 kr. Foreningen gjorde gældende, at § 9, stk. 1, 3. pkt., om pant efter sin ordlyd ikke indeholder noget krav om »samme parter«. Landsskatteretten gennemgik bestemmelsens affattelse fra 2011 og nyaffattelsen i 2018 og konkluderede:

> *Nyaffatningen havde alene til formål at formulere, at der blev fastsat en særlig fast tinglysningsafgift ved tinglysning af pant af fast ejendom og andelsboliger. Landsskatteretten finder derfor, at det fortsat er en betingelse, at tinglysningerne vedrørende pant sker som led i en samlet pantsætning, og at de bygger på et retsforhold mellem de samme parter.*

Da hver påtegning havde sin egen ejerlejlighedsejer som pantsætter, var kravet ikke opfyldt – uanset at opsplitningen skyldtes Tinglysningsrettens egen systemkonvertering. Retten bemærkede udtrykkeligt, at indsigelser mod Tinglysningsrettens praksis og tildeling af løbenumre falder uden for dens kompetence og henhører under domstolene.

»I forlængelse af hinanden«. I 19-0109622 blev tre skøder fra samme dødsbo til samme købere tinglyst den 12., 16. og 21. marts 2018. Klageren anførte, at lovteksten intet krav indeholder om tinglysning samme dag, og at Skattestyrelsen uberettiget hentede en restriktiv fortolkning i forarbejderne. Landsskatteretten fastholdt kravet om tinglysning i forlængelse af hinanden og opkrævede fuld grundafgift for skøde nr. 2 og 3.

Anmelderens egen fejl er aldrig en systemnødvendighed. I 22-0074794 havde anmelderen afgivet den korrekte erklæring efter bekendtgørelsens § 35, men opdelingen skyldtes, at anmelderen havde overset, at ejendommen bestod af tre matrikler. Retten fandt, at bestemmelsen forudsætter, at adskillelsen er en **nødvendig følge af systemet** – ikke af en fejl. Sagen rejste tillige et forvaltningsretligt spørgsmål: Skattestyrelsen traf afgørelse kl. 5.51 på selve høringsfristens sidste dag. Landsskatteretten anerkendte, at partshøringsreglen er en garantiforskrift, men foretog en konkret væsentlighedsvurdering og fandt manglen uden betydning, da der ikke var fremkommet nye oplysninger.

LOV Skatteforvaltningsloven § 19, stk. 4 · Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 6 · Tinglysningsafgiftsloven § 9, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift ved påtegninger på pantstiftende vedtægter i ejerlejligheder — 25.04.2025
- **Landsskatteretten** · Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794 — 02.04.2025
- **Landsskatteretten** · Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen. — 23.06.2020

§ 10 Godtgørelsesordningen i §§ 22-25 er udtømmende og objektiv

Modstykket til den formelle transaktionsafgift er en tilsvarende formel godtgørelsesordning. § 23, stk. 1 opregner udtømmende de situationer, hvor afgift godtgøres – og fastslår indledningsvis, at **den faste del af afgiften aldrig godtgøres**:

Bestemmelse	Situation	Frist
§ 23, stk. 1, nr. 1	Tinglyst ejerskifte aflyst	Senest 9 mdr. efter overtagelsen

§ 23, stk. 1, nr. 2	Ejerskifte aflyst, fordi offentlig godkendelse ikke opnået	Ingen 9-mdr.-frist
§ 23, stk. 1, nr. 3	Pant aflyst, og ingen ydelser betalt	–
§ 23, stk. 1, nr. 4	Åbenbart fejlagtig identifikation af det pantsatte, berigtiget	Anmodning senest 1 md. efter berigtigelse
§ 23, stk. 1, nr. 5-6	Åbenbart fejlagtig identifikation af den faste ejendom	Anmodning senest 1 md.
§ 23, stk. 2	Ejendomsværdi nedsat som følge af klage	Klage indgivet inden tinglysningen

9-månedersfristen regnes fra overtagelsesdagen og administreres strengt. I 10-00084 var overtagelsesdagen 30. september 2008, og aflysningsdokumentet havde dagbogsdato 1. juli 2009 – én dag for sent. Klageren gjorde gældende, at dokumenterne var indleveret 30. juni. Det kunne ikke godtgøres, og godtgørelsen bortfaldt. Landsskatteretten bemærkede dog samtidig, at sælgers **konkurs** i sig selv ikke var til hinder for godtgørelse, da bestemmelsen ikke skulle fortolkes indskrænkende – i overensstemmelse med forarbejdernes sigte om forenkling og objektivering. Se tilsvarende 11-03325.

Nr. 2 rækker kun til godkendelser, der er en gyldighedsbetingelse. I 17-0827264 var et betinget skøde betinget af, at Landsskatteretten nedsatte ejendomsvurderingen. Klageren argumenterede med officialprincippet, legalitetsprincippet, EU-charteret og EMRK. Landsskatteretten fastslog, at nr. 2 kun omfatter situationer, hvor selve ejerskiftet kræver en myndigheds godkendelse for at få **retlig virkning** (fx tilladelse til erhvervelse af landbrugsejendom). En afgørelse om ejendomsværdien er ikke en sådan forudsætning. Klageren kunne heller ikke bruge stk. 2, fordi han netop havde betalt afgift af den *forventede* nedsatte værdi og ikke af den senest offentliggjorte.

»Åbenbart« er en reel tærskel. I 18-0000266 – parallelsagen til afgørelsen om aktivtyper ovenfor – søgtes godtgørelse efter nr. 4:

> *Det er rettens opfattelse, at det er nødvendigt sammenholde købsaftalen, skadesløsbrev nr. 1 og skadesløsbrev nr. 2, for at konstatere, at der er tale om en fejl... Retten bemærker, at der derfor ikke er tale om en åbenbar fejlagtig identifikation.*

En fejl, der kun kan afsløres ved at sammenholde flere eksterne dokumenter, er altså ikke åbenbar. Forarbejdernes eksempel – et forkert stelnummer på et køretøj – angiver niveauet.

Hvor hjemlen derimod findes, anvendes den. I 12-0189748 havde en bank efter telefonisk vejledning fra Tinglysningsrettens hotline aflyst det **forkerte** af to pantebreve på 151.900.000 kr. Landsskatteretten fandt hjemmel i nr. 3, fordi det ikke sikkert kunne fastslås, at der var udbetalt lån med sikkerhed i det aflyste pantebrev, og fordi aflysningen var sket med erklæring om »kvittering af ej udnyttet pantebrev«. **2.280.000 kr.** blev godtgjort – men ikke den faste afgift, og retten havde ikke hjemmel til at pålægge rentegodtgørelse.

Stk. 2 forudsætter en faktisk gennemført nedsættelse. I 14-5253800 og 15-2776145 var klager over vurderingen fortsat verserende; retten henviste til stk. 2 som en **fremtidig** mulighed, men kunne ikke tage stilling nu.

Endelig gælder § 22 om tilbagebetaling ved dobbelttinglysning af samme dokument, og § 25 om godtgørelse af afgift for pant efter §§ 5 a og 5 b til sikkerhed for lån til **udskiftning af olie- eller gasfyr** – en tidsbegrænset ordning for pant anmeldt fra 1. maj 2023 til 31. december 2028, betinget af bl.a. at mindst 90 pct. af det pantsikrede beløb anvendes til udskiftningen, og at denne sker inden for 12 måneder.

Skatterådet har i **SKM2025.255.SR** bekræftet ordningens formelle karakter: **tilbageskødning** af en erhvervsejendom til nul kroner udløser variabel afgift og kan ikke afgiftsberigtiges med fast afgift alene. Fritagelse forudsætter, at godtgørelse efter § 23 faktisk er ydet – hvorefter § 23, stk. 4 også godtgør afgiften ved selve tilbageføringen.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 22 · Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1-4 · Tinglysningsafgiftsloven § 25, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift for betinget skøde	19.11.2020
Landsskatteretten · Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejl i aktivgrupper for virksomhedspant	14.09.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift baseret på ejendomsvurdering	26.10.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom baseret på ejendomsvurdering	12.07.2016
Landsskatteretten · Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev	31.03.2014
Landsskatteretten · Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved ejendomsoverdragelse - manglende aflysning af skøde	21.12.2011
Landsskatteretten · Afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift ved aflyst ejendomsoverdragelse	01.09.2010
Skatterådet · Tilbageskødning af erhvervsejendom til nul kroner udløser variabel tinglysningsafgift	13.05.2025

§ 11 Godtgørelseskravets rette modtager – separatistkrav i konkurs

Et selvstændigt spørgsmål er, **hvem** godtgørelsen tilkommer, når den afgiftspligtige går konkurs, inden beløbet udbetales. Spørgsmålet blev afgjort af Østre Landsret i **BS-24178/2024-OLR** af 31. januar 2025.

Sagen angik godtgørelse efter § 23, stk. 1 ved aflysning af et skøde. Spørgsmålet var, om en aftalepart, der reelt havde båret afgiftsbyrden, kunne gøre **separatistkrav** gældende i godtgørelsesbeløbet efter konkurslovens § 82, eller om beløbet indgik i konkursboets frie masse.

Landsretten fastslog, at godtgørelsen tilkommer den **afgiftspligtige** – dvs. den, der efter tinglysningsafgiftsloven hæfter for og har indbetalt afgiften. Kravet er et almindeligt pengekrav mod statskassen, ikke et individualiseret aktiv, som en tredjemand kan udsondre.

Praktisk konsekvens: Den, der finansierer tinglysningsafgiften for en anden – typisk køber, der betaler for sælgers ekspedition, eller en långiver – bør sikre sig ved transport i godtgørelseskravet eller ved at stå som anmelder og afgiftspligtig. Uden det bærer man modpartens kreditorrisiko på et beløb, der ved store erhvervshandler let løber op i seks- til syvcifrede beløb. Sammenholdt med 12-0189748, hvor godtgørelsen udgjorde 2.280.000 kr., er eksponeringen betydelig.

LOV Konkursloven § 82 · Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1

PRAKSIS

Landsretten · Landsrettens afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift og separatistkrav i konkursbo	31.01.2025
Landsskatteretten · Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev	31.03.2014

§ 12 Afgrænsning til gaveafgiften – tinglysningsafgift og boafgiftslovens § 29, stk. 2

Tinglysningsafgiftens formelle karakter får konsekvenser langt uden for afgiftsloven selv. Boafgiftslovens § 29, stk. 2 giver adgang til at fratrække tinglysningsafgift i gaveafgiften, når den er betalt af gaveandelen **i forbindelse med ejendomsoverdragelse** – og ved erhvervsejendomme endda fuldt ud. Bestemmelsen forudsætter imidlertid en overdragelse fra **gavegiver til gavemodtager**.

Det blev en dyr detalje i 24-0054457. En far overdrog fire landbrugsejendomme og løsøre for i alt 25.713.200 kr. til sine to sønners fælles interessentskab. Tinglysningen skete til I/S'ets CVR-nummer – ikke til sønnernes personnumre – fordi pengeinstituttet ønskede at forene alt erhvervsmæssigt tilbehør under realkreditpantet, jf. tinglysningslovens § 37. Sønnerne fratrak 124.700 kr. i tinglysningsafgift i gaveafgiften. Skattestyrelsen nægtede fradraget, og Landsskatteretten stadfæstede:

- Skattemæssigt indebærer **transparensprincippet**, at sønnerne ejer en ideel anpart, og gaven skulle afgiftsberigtiges hos dem.
- Civilretligt er ejendommene ejet af I/S'et, der er tinglyst adkomsthaver. **Et interessentskab er i tinglysningsmæssig sammenhæng et selvstændigt juridisk retssubjekt** – på linje med et kommanditselskab.
- Betingelsen i § 29, stk. 2, var derfor ikke opfyldt.

Klagerens argument om, at tinglysning først til CPR-numrene og derefter tilførsel til I/S'et efter § 6 a **ikke** ville have udløst yderligere variabel afgift – og at forskellen derfor var ren formalitet – blev afvist: den faktiske tinglysning var direkte til I/S'et. Heller ikke en mundtlig tilkendegivelse fra en sagsbehandler skabte en retsbeskyttet forventning uden et bindende svar.

Afgørelsen blev prøvet ved Højesteret i **BS-31208/2025-HJR** af 2. februar 2026, hvor fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab ligeledes blev afvist.

Der er en tankevækkende asymmetri mellem de to spor. Under § 6 a tæller I/S'et som et »selskab m.v.« til fordel for borgeren, jf. BS-11607/2020-HJR, og bekræftet ved SKM2026.244.SR. Under boafgiftslovens § 29, stk. 2, tæller samme selvstændighed **imod** borgeren. Begge resultater hviler dog på samme grundsætning: det er den civilretlige, tinglyste realitet – ikke den skatteretlige transparens – der er afgørende.

Rådgivningspointe: ved generationsskifte gennem I/S eller K/S bør rækkefølgen overvejes nøje. Tinglysning først til gavemodtagerne personligt og derefter omdannelse/tilførsel efter § 6 a bevarer både gaveafgiftsfradraget og den nedsatte tinglysningsafgift – men kun hvis begge tinglysninger faktisk gennemføres.

LOV	Boafgiftsloven § 29, stk. 2 · Tinglysningsafgiftsloven § 6a · Tinglysningsloven § 37	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab	02.02.2026
	Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
	Landsskatteretten · Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	29.04.2025
	Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	26.05.2026

§ 13 Sammenfatning – formalitetens pris og legalitetens værn

Praksis på tinglysningsafgiftsområdet trækker i to retninger, der ved nærmere eftersyn er to sider af samme mønt.

Formalitetens pris. Fordi afgiften er transaktionsbaseret, betaler den afgiftspligtige for det, der faktisk anmeldes – ikke for det, der var meningen. To ekstra afkrydsninger i et virksomhedspant kostede 45.000 kr. i 18-0000265. En overset aflysning kostede 814.100 kr. i 24-0021139. Ni dages mellemrum mellem to skøder kostede den fulde grundafgift i 19-0109622. Utinglyste koncerninterne omstruktureringer kostede 121.000 kr. i 12-0188886. Og valget mellem CVR- og CPR-nummer kostede fradragsretten i 24-0054457.

Denne strenghed er ikke tilfældig. Den er den direkte og tilsigtede konsekvens af Stempeludvalgets valg i betænkning nr. 1364/1998 af at binde afgiften til en entydigt konstaterbar registrering frem for til et vanskeligt afgrænseligt dokumentbegreb – et valg, der siden er blevet forstærket af den fuldt digitale tinglysning, som Tinglysningsudvalget tilrettelagde i betænkning nr. 1471/2006. Prisen for entydighed og maskinel prøvelse er, at systemet ikke kan rumme hensigter.

Legalitetens værn. Samtidig sætter BS-11607/2020-HJR en klar grænse for, hvor langt myndighederne må gå den anden vej. Når lovgiver har valgt en bred formulering – »selskaber m.v.« – kan skattemyndighederne ikke indsnævre den ved at importere afgrænsninger fra fusionsskatteloven eller den ophævede stempelafgiftslov. Det kræver **tilstrækkelig klarhed i lovgrundlaget** at pålægge afgift. Dommen har efterfølgende åbnet § 6 a for a.m.b.a.'er, foreninger, selvejende institutioner, partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber, jf. SKM2021.465.SR, SKM2025.183.SR og SKM2026.244.SR.

De to linjer er forenelige, fordi de vedrører hvert sit spørgsmål. **Hvilken transaktion** der er tinglyst, afgøres formelt og uden skøn. **Hvilken retsregel** der gælder for den, afgøres efter almindelige fortolkningsprincipper – herunder det legalitetskrav, at tvivl ikke går ud over borgeren.

Tjekliste for rådgiveren:

- Er adkomstrækken berigtiget, **før** omstruktureringen tinglyses? (12-0188886)
- Modtager det indskydende selskab **kapitalandele** – ikke blot en ret til optagelse? (SKM2023.30.SR)
- Er erklæringen efter § 6 a, jf. bekendtgørelsens § 6, afgivet ved anmeldelsen?
- Er afløsningspantebrevet **identisk** i hovedstol, valuta og aktivtyper? (18-0005483 contra 18-0000265)
- Er aflysningsfristen kalendersat – 60 dage efter § 5, stk. 5, 1 år efter § 5 a, stk. 2, nr. 3?
- Ved opdeling: kan 1-årskravet i § 5 a, stk. 3 overhovedet opfyldes ved den planlagte salgsprofil? (-SKM2021.282.SR)
- Bevæger afgiftsfritagelsesgrundlaget sig fra »mindre til mere«? (SKM2025.483.SR)
- Er 9-månedersfristen i § 23, stk. 1, nr. 1 noteret fra **overtagelsesdagen** – ikke fra tinglysningen? (10-00084)

Er der tvivl om en påtænkt konstruktion, er bindende svar den sikre vej: praksis på området er i vidt omfang skabt netop dér, og en mundtlig tilkendegivelse fra en sagsbehandler skaber ingen retsbeskyttet forventning, jf. 24-0054457.

LOV Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 5 | Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 2-3 | Tinglysningsafgiftsloven § 6a | Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1 | Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab 02.02.2021

Landsskatteretten · Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen 04.11.2025

Landsskatteretten · Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab 29.04.2025

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant 14.09.2020

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen. 23.06.2020

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev 08.01.2020

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab 03.12.2014

Landsskatteretten · Afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift ved aflyst ejendomsoverdragelse 01.09.2010

Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab 26.05.2026

Skatterådet · Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve 03.09.2025

Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion af selvejende institutioner udgør 1850 kr 02.04.2025

Skatterådet · Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber 19.01.2023

Skatterådet · Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening 07.09.2021

Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve 25.05.2021

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Tinglysningsafgiftsloven § 1	
Tinglysningsafgiftsloven § 4	stk. 1-4
Tinglysningsafgiftsloven § 5	stk. 1, 5
Tinglysningsafgiftsloven § 5a	stk. 1-3
Tinglysningsafgiftsloven § 6a	
Tinglysningsafgiftsloven § 16	stk. 1
Tinglysningsafgiftsloven § 23	stk. 1-2

MATERIALE Citerede afgørelser

51 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

02.02.2026	Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab	31208-2025
02.02.2021	Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	bs-11607-2020-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

31.01.2025	Landsrettens afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift og separatistkrav i konkursbo	9582-11168

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 32

04.11.2025	Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	24-0021139

29.04.2025	Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	24-0054457
25.04.2025	Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift ved påtegninger på pantstiftende vedtægter i ejerlejligheder	23-0009401
02.04.2025	Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	22-0074794
21.01.2025	Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	23-0022963
06.04.2022	Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift – Beregning af afgift på baggrund af ejendomsværdi	19-0006270
17.08.2021	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift af enfamiliehus anvendt til erhvervsmæssig udlejning	21-0055075
19.11.2020	Landsskatteretten: Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift for betinget skøde	17-0827264
14.09.2020	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant	18-0000265
14.09.2020	Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejl i aktivgrupper for virksomhedspant	18-0000266
23.06.2020	Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen.	19-0109622
08.01.2020	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev	18-0005483
14.11.2019	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom til ægtefælle	18-0004996
22.10.2019	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejerlejlighed til ægtefælle	18-0004699
07.08.2019	Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	16-0842639
17.12.2018	Tinglysningsafgift – Beregning af afgift ved ændret ejendomsvurdering efter tinglysning	15-2496590
14.12.2018	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift skulle beregnes af ejendomsværdi og ikke ejerskiftesum	17-0524387
22.03.2018	Stadfæstelse af efteropkrævning af tinglysningsafgift - Ejendomsværdi ved beregning af tinglysningsafgift	15-0997833
14.12.2017	Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14-3417587
26.10.2017	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift baseret på ejendomsvurdering	15-2776145
15.06.2017	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med virksomhedsomdannelse og fusion	16-0524337
12.07.2016	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom baseret på ejendomsvurdering	14-5253800

02.05.2016	Beregning af tinglysningsafgift baseret på senest offentliggjorte ejendomsværdi frem for købesum	14-2673281
03.12.2014	Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab	12-0188886
31.03.2014	Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev	12-0189748
21.12.2011	Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved ejendomsoverdragelse - manglende aflysning af skøde	11-03325
01.09.2010	Afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift ved aflyst ejendomsoverdragelse	10-00084
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse og fusion	10-00278
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	10-00279
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende tinglysning af mellemliggende erhvervelse	10-01348
25.03.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme til anpartsselskab - ejerskifte og virksomhedsomdannelse	09-02544
26.08.2009	Tinglysningsafgift: Afgiftsgrundlag ved varslet, men ikke endelig, ejendomsvurderingsnedsættelse	09-00451

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 16

26.05.2026	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	25-6182368
03.09.2025	Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve	25-2748915
13.05.2025	Tilbageskødning af erhvervsejendom til nul kroner udløser variabel tinglysningsafgift	24-2090556
13.05.2025	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse til partnerselskab	24-2294160
02.04.2025	Afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve	24-1797041
02.04.2025	Tinglysningsafgift ved fusion af selvejende institutioner udgør 1850 kr	24-1137361
26.02.2025	Tinglysningsafgift fritages ikke ved etapevis opdeling af pantebrev efter matrikulær ændring	24-1466740
05.03.2024	Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	23-1399273
19.01.2023	Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber	21-1236409
07.09.2021	Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening	21-0319174
25.05.2021	Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	20-1259638
20.03.2020	Tinglysningsafgift 1-års værnsregel gælder ved ejerlejlighedsopdeling	19-0699990
14.08.2018	Tinglysningsafgift ved aktivtilførsel af byggeretter til partnerselskab	18-0258747
16.02.2018	Afgiftspantebreve kan ikke genbruges efter opdeling i ejerlejligheder	17-1514457

21.03.2017	Afgift ved tinglysning af ejendom delvist omfattet af aktivtilførsel	16-1076462
03.02.2017	Fusion og tinglysningsafgift af virksomhedspant	16-1183997

FORARBEJDE Betænkninger

2 referencer

Stempelafgift – Betænkning nr. 1364 fra Stempeludvalget

nr. 1364 · 1998 · Skatteministeriet

Betænkning om digital tinglysning

nr. 1471 · 2006 · Justitsministeriet

20 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over tobaksafgift — afgiftspligt, stempelmærker og hæftelse

Afgiftspligtens omfang, stempelmærkeordningen og hæftelsen efter tobaksafgiftslovens § 31

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 35 afgørelser · 2013–2026 Læs online

INTRODUKTION

Tobaksafgiftsloven pålægger afgift af cigaretter og røgtobak og gennemfører den danske del af EU's harmoniserede punktafgiftsordning for forarbejdet tobak. Kernen i den praktiske retsanvendelse er tre spor: hvad der overhovedet er afgiftspligtigt (§ 1 og bekendtgørelsen om tobaksafgifter, som også omfatter tobaksfrie efterligninger), hvornår afgiften forfalder (stempelmærkekravet i § 2 sammenholdt med overgang til forbrug efter § 8), og hvem der hæfter, når varerne findes uden stempelmærker (§ 31 og den skønsmæssige ansættelse efter § 32 og opkrævningslovens § 5, stk. 2). Praksis er helt overvejende dannet af Landsskatteretten i sager om vandpibetobak, ustemplede cigaretter og nikotinprodukter, mens straffesporet efter § 25 og straffelovens § 289 behandles ved by- og landsretterne.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiftspligten efter tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, afgrænses ikke af tobaksindhold, men af bekendtgørelsens produktdefinitioner: varer, der helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, ligestilles med cigaretter og røgtobak, hvis de øvrige kriterier er opfyldt.

02 Klassifikationen sker efter produktets MULIGE anvendelse — at et produkt er tiltænkt opvarmning og ikke forbrænding udelukker ikke, at det er "groftskåret røgtobak", når det kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

03 Stempelmærker skal påsættes ved fremstilling her i landet eller senest ved modtagelsen fra udlandet, og afgiften forfalder ved varernes overgang til forbrug, jf. § 2, stk. 1, sammenholdt med § 8, stk. 1.

04 Fremstilling uden for afgiftssuspensionsordningen er i sig selv overgang til forbrug efter § 8, stk. 1, nr. 3 — der kræves ikke salg eller udlevering, før afgiften forfalder.

05 Den, der er i besiddelse af uafgiftsberigtigede varer, hæfter efter § 31, stk. 9, uanset om en anden hævdes at eje varerne; påstande om andres ejerskab fører ikke i sig selv til nedsættelse.

06 Rådighed over de lokaler eller køretøjer, hvor varerne findes — lejekontrakt, leasingaftale, nøgleadgang, pakkelabels i eget navn — er det bærende formodningsmoment for besiddelse.

07 Formodningen kan afkræftes: hvor den registrerede lejer ikke havde nøgleadgang til en container, blev opkrævningen nedsat, og en fremlejekontrakt eller erklæring tilsidesættes kun, når den er utroværdig eller udokumenteret.

08 Hæftelse for "delagtighed i uregelmæssigheden" efter § 31, stk. 8, nr. 2, forudsætter, at Skattestyrelsen godtgør delagtigheden — en håndskreven pakkelabel med modtagerens navn er ikke i sig selv tilstrækkeligt, når modtageren straks benægter og myndigheden ikke har oplyst sagen yderligere.

09 Ved erhvervsmæssig mængde sendt til modtagerens egen adresse eller depotrum med modtagerens telefonnummer opstår derimod en formodning for erhvervelse, og bevisbyrden for det modsatte påhviler modtageren og skærpes, når afgiften overstiger varens værdi.

10 Manglende forbrugs- og beholdningsregnskab efter § 18, stk. 8, og manglende følgesedler/kvitteringer på forretningsstedet efter § 18, stk. 7, åbner for skønsmæssig ansættelse efter § 32, stk. 1, og opkrævningslovens § 5, stk. 2.

11 Salg af groftskåret røgtobak i løs vægt på salgsstedet er kun lovligt, når løssalget kan afstemmes med indkøbet af stemplede pakninger, jf. § 4, stk. 3 — ellers tilsidesættes regnskabet.

12 Officialprincippet forpligter Skattestyrelsen til at vurdere dokumentation, der først fremlægges under klagesagen; undladelse heraf fører til hjemvisning, ikke til at klageinstansen selv afgør spørgsmålet som eneste instans.

13 Hæftelsen efter § 31, stk. 1-9, er solidarisk, jf. § 31, stk. 11, og omfatter både selskaber og den, der som ejer eller forpagter driver virksomheden for egen regning.

14 Strafsporet er selvstændigt: § 25, stk. 3, hjemler bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder ved forsætlig unddragelse, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, der efter praksis anvendes fra 500.000 kr.

15 Ved lovændringen med virkning fra 1. januar 2024 forudsattes tillægsbøden fordoblet til to gange det unddragne beløb, og grænsen for fængselsstraf hævet fra 100.000 kr. til 500.000 kr., med en minimumsgrænse på 40.000 kr. for at rejse bødesag i førstegangstilfælde.

§ 1 Afgiftspligtens genstand: cigaretter, røgtobak — og de tobaksfrie efterligninger

Afgiftspligten følger af tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1, hvorefter der betales afgift af cigaretter og røgtobak efter tre satser: cigaretter med 193,54 øre pr. styk plus 1 pct. af detailsalgsprisen, groftskåret røgtobak med 1.500,90 kr. pr. kg og finskåret røgtobak med 1.550,90 kr. pr. kg. Selve produktafgrænsningen står derimod ikke i loven: efter § 1, stk. 2 fastsætter skatteministeren "de nærmere regler for definitioner af tobaksvarer", og bemyndigelsen er udmøntet i bekendtgørelse om tobaksafgifter.

Definitionerne er de EU-harmoniserede. Groftskåret røgtobak er efter bekendtgørelsens § 2 tobak, "der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning", eller

tobaksaffald pakket til detailsalg. Finskåret røgtobak defineres i § 3 ud fra snitbredden (mere end 25 pct. af vægten under 1,5 mm), og opvarmet tobak i § 4 som tobak efter § 2 eller § 3, der er bestemt til at inhaleres og til at producere damp uden forbrænding.

Den afgørende opsamlingsbestemmelse er § 5:

> *Varer, som helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, men som opfylder de øvrige kriterier efter §§ 1 og 2, ligestilles med cigaretter og røgtobak, medmindre de udelukkende benyttes til medicinske formål og ikke indeholder tobak.*

Bestemmelsen blev sat på prøve i 12-0189932, hvor en oplagshaver havde solgt et tobaks- og nikotinfrit vandpibeprodukt uden at berigtige afgift. Virksomheden gjorde gældende, at opsamlingsbestemmelsen kræver, at kriterierne for BÅDE cigaretter og røgtobak er opfyldt, og at afgiftspålæggelse uden direkte lovhjemmel stred mod legalitetsprincippet og grundlovens § 43. Landsskatteretten forkastede begge synspunkter: en naturlig sproglig forståelse indebærer, at varen enten omfattes som cigaret eller som røgtobak, da den ikke kan være begge dele, og hjemlen til at udvide afgiftspligten til ikke-tobaksholdige produkter følger netop af bemyndigelsen i § 1, stk. 2. Retten støttede sig på EU-Domstolens praksis om, at produkter uden tobak kan være afgiftspligtige, når de opfylder kriterierne for tobaksvarer. Afgiften på 150.720 kr. blev stadfæstet.

Skatterådet har videreført linjen. I **SKM2016.422.SR** (bindende svar af 23. september 2016) blev en tobakskomponent til et elektronisk opvarmningssystem — der ikke brænder, ikke udvikler røg og maksimalt opvarmes til 350 °C — klassificeret som groftskåret røgtobak efter § 1, stk. 1, nr. 2. Afgørende var den *mulige* anvendelse, ikke den tilsigtede:

> *SKATs opfattelse er, at der skal lægges vægt på den mulige anvendelse af X, hvilket er i overensstemmelse med definitionen i artikel 5 i direktiv 2011/64/EU: "a) tobak, der er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, og som kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning".*

Skatterådet tiltrådte samtidig, at afgiften kun beregnes af tobaksblandingens vægt, ikke af filtre, papir og rør. I **SKM2025.340.SR** (16. juni 2025) gik Skatterådet et skridt videre og tilsidesatte Skattestyrelsens indstilling: en patron af cellulosefibre tilsat nikotin — helt uden tobak — skulle afgiftsberigtiges som groftskåret røgtobak via opsamlingsbestemmelsen i bekendtgørelsens § 5, og ikke som nikotinprodukt efter forbrugsafgiftslovens § 13 b. Rådet henviste til, at også syntetisk vandpibetobak uden tobak og nikotin er anset for groftskåret røgtobak, og accepterede en bred forståelse af "skåret". Afgrænsningen nedad mod forbrugsafgiftsloven illustreres af **SKM2025.409.SR** (7. juli 2025), hvor spormængder af nikotin i en e-væske baseret på en nikotinanalog var nok til afgiftspligt, fordi loven ikke opstiller nogen bagatelgrænse.

Afgiftspligten skal holdes adskilt fra markedsføringsreguleringen efter tobaksvaredirektivet. EU-Domstolen fastslog i **C-425/17** (17. oktober 2018), at kun produkter, der "strengt taget kun kan indtages tygget", er lovlig tyggetobak, og at vurderingen skal ske ud fra objektive kendetegn — sammensætning, konsistens, præsentationsform og forbrugernes faktiske brug. Metoden — objektiv produktvurdering frem for producentens erklærede formål — er den samme, som Skatterådet og Landsskatteretten anvender afgiftsretligt.

LOV `Bekendtgørelse om tobaksafgifter § 2` `Bekendtgørelse om tobaksafgifter § 5` `Forbrugsafgiftsloven § 13b` `Tobaksafgiftsloven § 1, stk. 1, 2`

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Afgrænsning af tyggetobak over for forbudt tobak til oral indtagelse i henhold til direktiv 2014/40/EU 17.10.2018

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgiftspligt på vandpibetobak uden tobaksindhold 02.07.2013

Skatterådet · E-væske med nikotinanalog er afgiftspligtig 07.07.2025
Skatterådet · Afgift af tobaksfrit nikotinprodukt som groftskåret røgtobak 16.06.2025
Skatterådet · Afgiftspligt af opvarmet tobak som groftskåret røgtobak 23.09.2016

§ 2 Stempelmærkekravet i § 2 og forfaldstidspunktet ved overgang til forbrug

Tobaksafgiftslovens § 2, stk. 1 fastlægger både mærkningskravet og forfaldstidspunktet:

> *Pakninger med afgiftspligtige varer til forbrug her i landet skal forsynes med et stempelmærke i forbindelse med fremstillingen her i landet eller senest ved modtagelsen fra udlandet, jf. dog § 9, stk. 5 og § 29. For røgtobak er fristen dog senest 1 måned efter varens modtagelse eller pakning. Ved stempelmærkernes udlevering betales et beløb svarende til stempelmærkeværdien. Ved varernes overgang til forbrug forfalder tobaksafgiften.*

Hvad "overgang til forbrug" dækker, står i § 8, stk. 1: når varer forlader afgiftssuspensionsordningen (nr. 1), ved modtagelsen når varer fra andre EU-lande erhverves af nogen, der ikke må oplægge dem uden afgiftsberigtigelse (nr. 2), når varer fremstilles eller forarbejdes uden for afgiftssuspensionsordningen (nr. 3), og ved import fra tredjelande eller uretmæssig indpassage (nr. 4). Det er nr. 3, der bærer de danske vandpibetobaksager: fremstilling uden autorisation udløser afgiften på fremstillingstidspunktet, uden at der skal påvises salg eller udlevering.

Mærkningskravet suppleres af forbudsbestemmelserne i § 4. Efter stk. 1 må virksomheder, der ikke er autoriserede som oplagshavere, "ikke modtage eller opbevare afgiftspligtige varer, der ikke er pakket i forskriftsmæssigt lukkede og behørigt stemplede pakninger". Efter stk. 2 er enkeltsalg og salg i løs vægt forbudt. Den praktisk vigtige undtagelse er stk. 3: opbevaringsforbuddet gælder ikke ved salg og brug af groftskåret røgtobak på salgsstedet, men "salg i løsvægt skal kunne afstemmes med salgsstedets indkøb af stemplede pakninger". Det er netop denne afstemningspligt, der falder vandpibecaféer i ryggen, jf. afsnittet om regnskabskrav nedenfor.

Stempelmærkerne fremstilles og udleveres af told- og skatteforvaltningen til autoriserede oplagshavere, der hverken må sælge eller udlåne dem, jf. § 6, og oplagshavere kan mod fuld sikkerhed opnå kredit ved køb af mærkerne efter § 5. Ved afgiftsforhøjelser gælder særlige overgangsregler, indført ved lov nr. 1183 af 8. juni 2021 om skærpede krav til og styrket kontrol med handel og opbevaring af tobak: varer med "gamle" stempelmærker må ikke sælges erhvervsmæssigt efter 3 måneder fra forhøjelsens ikrafttræden, jf. § 2, stk. 2, og ikke-autoriserede virksomheder må slet ikke opbevare dem efter 4 måneder, jf. § 2, stk. 3. Af forarbejderne til ændringsloven fremgår, at overtrædelse af § 2, stk. 2, i sig selv udgør en afgiftsunddragelse, og at der – bortset fra fund i umiddelbar nærhed af fristens udløb – er "en formodning for, at den pågældende har solgt varerne i erhvervsmæssigt øjemed efter 3-månedersfristens udløb".

At manglende stempelmærker er det centrale ydre kendetegn, ses i næsten alle kontrolsagerne. I 20-0101826 fandt politi og Skattestyrelsen 2.821,35 kg vandpibetobak uden stempelmærker i lejede depot- og opholdsrum samt en leaset varevogn; Landsskatteretten lagde til grund, at tobakken var fremstillet i Danmark uden stempelmærker af nogen uden oplagshavertilladelse, og at varerne dermed var overgået til forbrug efter § 8, stk. 1, nr. 3. Tilsvarende i 24-0009614, hvor besiddelsen af ustemplede cigaretter og nikotinholdige væsker førte til stadfæstelse af opkrævningen efter § 31, stk. 9, jf. § 4, stk. 1 og § 32, stk. 1.

LOV Tobaksafgiftsloven § 2, stk. 1-3 | Tobaksafgiftsloven § 4, stk. 1-3 | Tobaksafgiftsloven § 6 | Tobaksafgiftsloven § 8, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afgiftsopkrævning for cigaretter og nikotinholdige væsker – besiddelse af ustemplede varer 05.09.2024

Landsskatteretten · Stadfæstelse af opkrævning af tobaksafgift for uautoriseret fremstilling af vandpibetobak 06.01.2022

§ 3 Autorisation som oplagshaver, autoriseret modtager og de nye registreringstyper efter cirkulationsdirektivet

Adgangen til at håndtere tobaksvarer uden løbende afgiftsbetaling er forbeholdt registrerede aktører. En autoriseret oplagshaver er efter § 9, stk. 1 en virksomhed eller person, der som led i sit erhverv har fået autorisation til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende varer under afgiftssuspensionsordningen i et afgiftsoplag. Efter § 9, stk. 2 SKAL virksomheder, der her i landet fremstiller cigaretter og røgtobak, eller som modtager sådanne varer fra udlandet, autoriseres som oplagshaver. Autorisation forudsætter sikkerhedsstillelse, jf. § 9, stk. 5.

De øvrige registreringstyper står i § 10 (midlertidigt registreret varemodtager, registreret varemodtager og registreret vareafsender) og i § 10 a om varer, der allerede er overgået til forbrug i et andet EU-land. Efter § 10 a, stk. 1 forfalder afgiften ved levering her i landet, når varerne transporteres hertil med henblik på levering til erhvervsmæssige formål (nr. 1) – herunder privates indkøb, der "overstiger, hvad der må anses for at skulle medgå til den pågældende privatpersons eget brug" – eller ved fjernsalg (nr. 2).

Strukturen blev gennemgribende omlagt ved lov nr. 1240 af 11. juni 2021, der implementerede det omarbejdede cirkulationsdirektiv, Rådets direktiv (EU) 2020/262. Der blev indsat fire nye registreringstyper i § 10 a – autoriseret modtager (stk. 4), midlertidigt autoriseret modtager (stk. 5), autoriseret afsender (stk. 6) og midlertidigt autoriseret afsender (stk. 7) – og hæftelsen blev tilpasset. Af de paragrafspecifikke forarbejder fremgår begrundelsen direkte:

> *Efter cirkulationsdirektivets artikel 35, vil det være den autoriserede modtager, som vil skulle betale og hæfte for afgiften i bestemmelseslandet. Da det er fastsat i det omarbejdede cirkulationsdirektiv, at det er den autoriserede modtager, som vil skulle hæfte for afgiften, foreslås det, at dette implementeres i tobaksafgiftslovens § 31, stk. 6.*

Samtidig blev begrebet "erhvervsmæssig oplægning" erstattet af "levering til erhvervsmæssige formål", uden at der ifølge forarbejderne var tilsigtet nogen realitetsændring, og "sælger" blev i fjernsalgsreglerne erstattet af "afsender", fordi begrebet sælger "indikerer en overførsel af ejendomsret, hvilket ikke er afgørende i forhold til punktafgiftsområdet", og fordi sælgeren ellers kunne "undgå punktafgiftsbetalingen, ved at lade en transportør stå for transporten".

Konsekvensen af manglende registrering er hård. I 19-0062269 blev der ved grænsekontrol fundet 1.350 kg Al Fakher-vandpibetobak uden stempelmærker i en varevogn ført af direktøren i et nystiftet selskab, der hverken var autoriseret oplagshaver efter § 9, stk. 2, eller registreret varemodtager efter § 10, stk. 1. Landsskatteretten lagde efter en samlet vurdering — den urigtige forklaring om frugtimport, den tidligere virksomhed med vandpibeudstyr, mængden og selskabsnavnets henvisning til "shisha" — til grund, at selskabet drev forretning med vandpibetobak, og stadfæstede 996.975 kr. i tobaksafgift og 412.746 kr. i erhvervelsesmoms. I 09-0218550 blev hæftelsen tilsvarende gjort gældende i forbindelse med transport af cigaretter via Danmark under henvisning til § 31, § 2 og § 9, stk. 2, med skønsmæssig opgørelse efter opkrævningslovens § 5, stk. 2.

At registreringssystemet er udtømmende, bekræftes af nyere praksis om de parallelle nikotinafgifter. I **SKM2026.234.SR** (11. maj 2026) kunne en ren eksportvirksomhed ikke modtage afgiftsfrie nikotinposer, fordi den hverken fremstillede, importerede eller ompakkede varerne og dermed ikke kunne registreres som oplagshaver; fritagelsen ved levering til udlandet vedrører alene varer, der i første led forlader en registreret oplagshaver. Omvendt blev afgiftsfri eksport bekræftet for en virksomhed, der VAR registreret som oplagshaver, i **SKM2026.236.SR** (12. maj 2026), forudsat sporbar eksportdokumentation.

LOV Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Tobaksafgiftsloven § 9, stk. 1, 2 · Tobaksafgiftsloven § 10, stk. 1 · Tobaksafgiftsloven § 10a, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster krav om tobaksafgift og erhvervelsesmoms efter uregistreret import af 1.350 kg vandpibetobak	17.08.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for tobaksafgift ved transport af cigaretter via Danmark	15.01.2013
Skatterådet · Afgiftsfri eksport af nikotinprodukter for registreret oplagshaver – dokumentationskrav ved levering til udlandet	12.05.2026
Skatterådet · Skatterådet: Eksportvirksomhed kan ikke modtage afgiftsfrie nikotinposer til eksport til Grønland uden registrering som oplagshaver	11.05.2026

§ 4 Regnskabs- og dokumentationskravene i § 18 som forudsætning for at undgå skøn

Skønsadgangen er ikke en fri myndighedsbeføjelse — den udløses af, at den afgiftspligtige ikke har opfyldt de detaljerede regnskabskrav i § 18. Tre stykker bærer praksis.

Efter § 18, stk. 7 skal leverandøren udstede følgeseddel ved enhver leverance (eller kvittering ved kontant betaling), og køberen "skal opbevare følgesedler eller kvitteringer på det forretningssted, hvor salget af de varer, som følgesedlen eller kvitteringen vedrører, finder sted" — i mindst 3 måneder fra udstedelsesdagen. Efter § 18, stk. 8 skal virksomheder, der handler med afgiftspligtige varer, føre et regnskab, "som kan danne grundlag for opgørelsen af, om afgiften af de afgiftspligtige varer er betalt, og hvorfra varen er leveret". Og efter § 18, stk. 9 skal øvrigt regnskabsmateriale kunne gøres tilgængeligt inden 5 hverdage.

Slår regnskabet fejl, følger skønsadgangen af § 32, stk. 1 og opkrævningslovens § 5, stk. 2. Efter § 32, stk. 1, afkræves det skyldige beløb senest 14 dage efter påkrav, og "kan størrelsen af det skyldige beløb ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af beløbet".

Den tydeligste anvendelse er 21-0062478, hvor en vandpibecafé solgte tobak i løs vægt i vandpibehoveder. Landsskatteretten formulerede sammenhængen mellem § 4, stk. 3, § 18, stk. 8, og skønsadgangen præcist:

> *Selskabet har ikke ført et forbrugs- og beholdningsregnskab over vandpibetobakken. Selskabets salg i løs vægt kan derfor ikke afstemmes med selskabets indkøb af vandpibetobak i overensstemmelse med tobaksafgiftslovens § 4, stk. 3. Selskabet har således ikke ført et regnskab, som kan danne grundlag for opgørelsen af, om afgiften af vandpibetobakken er betalt efter reglerne i tobaksafgiftslovens § 18, stk. 8. Skattestyrelsen har derfor været berettiget til at foretage en skønsmæssige opgørelse af tobaksafgiften.*

Selve skønnet blev opbygget på virksomhedens egne oplysninger: direktørens angivelse af 15–20 gram tobak pr. vandpibehoved gav et gennemsnit på 17,5 gram, som retten fandt rimeligt, ganget med et skønnet antal piber pr. dag over fem måneder — i alt 42,9 kg, fratrukket 3,50 kg dokumenterede indkøb. At tidligere beslaglagt og tilbageleveret tobak fra 2019 ikke kunne modregnes i forbruget for juli–november 2020, skyldtes, at den ved et månedligt forbrug på 7–11 kg måtte anses for forbrugt inden da. Resultatet blev 51.255 kr. i tobaksafgift.

I 18-0000684 blev skønnet baseret på en tysk leverandørfaktura uden mængdeangivelser, hvor Skattestyrelsen ved internetsøgning fastlagde, at fakturaen dækkede 51,9 kg, sammenholdt med 15,952 kg fundet på lageret. Landsskatteretten fandt skønnet "forsigtigt og virkelighedsnært" og stadfæstede tobaksafgiften på 50.109 kr. — men forhøjede momsen med 10.357 kr., fordi Skattestyrelsen havde undladt at medregne tobaksafgiften i momsgrundlaget for EU-erhvervelser, jf. momslovens § 27, stk. 2, nr. 1. Afgørelsen er en påmindelse om, at klagesagen også kan ende med en forhøjelse.

I 20-0101826 var skønnet derimod baseret på en faktisk optælling af de fundne 2.821,35 kg, og retten tiltrådte det, fordi klageren hverken med regnskaber, fakturaer, kvitteringer eller stempelmærker havde dokumenteret afgiftsberigtigelse. Mønstret er konsistent: jo tættere skønnet ligger på en fysisk optælling eller på virksomhedens egne oplysninger, jo vanskeligere er det at få tilsidesat.

Et særskilt kontrolelement kom til ved lov nr. 333 af 9. april 2024, der bl.a. præciserede kravet om beholdningsregnskab ved løssalg af groftskåret røgtobak og indførte bøder ved enkeltsalg af cigaretter og manglende beholdningsregnskab, ligesom reglerne om sikkerhedsstempelmærker blev strammet, så disse kun må udstedes til virksomheder, der er registreret eller autoriseret for tobaksafgift.

LOV Momsloven § 27, stk. 2 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Tobaksafgiftsloven § 4, stk. 3 · Tobaksafgiftsloven § 18, stk. 7-9 · Tobaksafgiftsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé — 02.09.2024
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af opkrævning af tobaksafgift for uautoriseret fremstilling af vandpibetobak — 06.01.2022
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten forhøjede opkrævning af tobaksafgift, told og moms for import af vandpibetobak — 21.10.2021

§ 5 Hæftelseskatalogget i § 31 — en kortlægning af de ni situationer

§ 31 er ikke én hæftelsesregel, men et katalog, hvor hvert stykke er koblet til en bestemt forfaldssituation i § 8 eller § 10 a. Systematikken er afgørende for, hvilket bevistema myndigheden skal løfte.

Bestemmelse	Forfaldssituation	Hvem hæfter

§ 31, stk. 1	Varer forlader afgiftssuspensionsordningen, § 8, stk. 1, nr. 1	Oplagshaveren/den, der frigiver varerne, eller den involverede i uregelmæssig afgang fra afgiftsoplag
§ 31, stk. 2	Uregelmæssighed under afgiftssuspension, § 34, stk. 2	Den, der har stillet sikkerhed, eller enhver anden involveret, "som vidste eller burde vide, at vareafgangen var af uregelmæssig art"
§ 31, stk. 3	Forarbejdning/oplægning uden for suspension, § 8, stk. 1, nr. 2	Den, der forarbejder eller oplægger – eller enhver anden involveret
§ 31, stk. 4	Fremstilling/forarbejdning uden for suspension, § 8, stk. 1, nr. 3	Fremstilleren eller "enhver anden person, som er involveret i en uregelmæssig fremstilling"
§ 31, stk. 5	Import/uretmæssig indpassage, § 8, stk. 1, nr. 4	Klarereren efter EU-toldkodeksen eller den involverede i den uretmæssige indpassage
§ 31, stk. 6	Levering til erhvervsmæssige formål, § 10 a, stk. 1, nr. 1	Den autoriserede modtager – samt uregistrerede personer involveret i transporten
§ 31, stk. 7	Fjernsalg, § 10 a, stk. 1, nr. 2	Afsenderen, dennes herværende repræsentant, subsidiært modtageren
§ 31, stk. 8	Uregelmæssighed ved transport af beskattede varer, § 35	Den, der har stillet sikkerhed, og "den eller de personer, som i øvrigt måtte være delagtig i den pågældende uregelmæssighed"
§ 31, stk. 9	Alle uafgiftsberigtigede varer uden autorisation/registrering/sikkerhed	Erhververen og den, der er i besiddelse af varerne

Opsamlingsreglen i stk. 9 er den, der oftest bærer opkrævningen i kontrolsager:

> *For afgiftspligtige varer, der ikke er afgiftsberigtiget efter loven, og hvor der ikke er sket autorisation eller registrering eller stillet sikkerhed, hæfter erhververen og den, der er i besiddelse af varerne.*

Hæftelsen efter stk. 1-9 er solidarisk og omfatter både juridiske personer og "den, der som ejer, forpagter el.lign. driver virksomheden for egen regning", jf. § 31, stk. 11. Det indebærer, at Skattestyrelsen kan vælge, hvem kravet rettes mod, og at flere personer kan afkræves samme afgift – et forhold, der har betydning, når flere personer træffes ved samme kontrol.

Uregelmæssighedsbegrebet er defineret i to bestemmelser. § 34 angår transport under afgiftssuspensionsordningen, mens § 35 angår beskattede varer: der foreligger uregelmæssighed, hvis "hele eller dele af det pågældende vareparti ikke er behørigt leveret" (stk. 1), og – efter tilføjelsen i 2021 – også hvis en eller flere involverede ikke har ladet sig registrere eller autorisere efter § 10 a, stk. 4-7 og 9 (stk. 2). Efter § 35, stk. 3 skal afgiften betales her i landet, hvis uregelmæssigheden er opstået her, eller er konstateret her, når stedet ikke kan fastslås.

Den EU-retlige ramme understøtter dette. EU-Domstolen fastslog i **C-214/24** (kendelse af 4. oktober 2024), at destinationsmedlemsstaten har den eksklusive ret til punktafgifter ved ulovlig transport af tobaksvarer – en afgrænsning, der svarer til § 35, stk. 3, og til godtgørelsesreglen i § 35, stk. 4, hvorefter dansk afgift godtgøres, hvis det inden 3 år dokumenteres, at uregelmæssigheden opstod i et andet EU-land, og at afgiften er betalt dér.

LOV Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 1-11 Tobaksafgiftsloven § 34

Tobaksafgiftsloven § 35, stk. 1-4

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Beskatningskompetence ved ulovlig transport af tobaksvarer: Destinationslandets eksklusive ret til punktafgifter 04.10.2024

§ 6 Besiddelse og erhvervelse efter § 31, stk. 9 — formodningen ved rådighed over lokaler

Kernen i nævnspraksis er, hvornår rådighed over et lokale, en container eller et køretøj gør indehaveren til "besidder" i § 31, stk. 9's forstand. Praksis viser en klar formodningsregel med en tilsvarende klar afkræftelsesadgang.

Formodningen etableres af rådigheden. I 20-0101826 hæftede indehaveren af en enkeltmandsvirksomhed for afgiften af 2.821,35 kg vandpibetobak (3.670.294 kr.) på grundlag af fire momenter: virksomheden lejede lager- og opholdsrum i bygningen og leasede den varevogn, hvori tobak blev fundet; der fandtes produktions- og pakkeudstyr samt pakkelabels stilet til klageren eller hans virksomhed; udlejeren havde spurgt klageren, "om det var lovligt med disse vandpiber", og fået bekræftende svar; og klageren havde efter aftale adgang til øvrige, uudlejede lokaler. Klagerens forklaring om, at tobakken tilhørte en anden person, der havde lånt bil og nøgle, blev afvist med den generelle formulering:

> *Det forhold, at klageren oplyser, at en anden person ejer vandpibetobakken, kan derfor ikke føre til et andet resultat.*

Retten tilføjede udtrykkeligt, at besiddelse af uafgiftsberigtigede varer i sig selv medfører hæftelse efter § 31, stk. 9 — altså uafhængigt af, om fremstillingshæftelsen efter stk. 4 måtte være opfyldt.

Fremlejepåstande og erklæringer tilsidesættes, når de ikke er understøttet. I 23-0111189 hæftede et selskab for afgifter på cigaretter og nikotinholdige væsker fundet i selskabets lejede lokaler, uanset selskabets påstand om, at lokalerne var fremlejet til en tredjemand. Hæftelsen blev henført til § 31, stk. 9 med skønsmæssig opgørelse efter § 32, stk. 1, og for nikotindelen til forbrugsafgiftslovens § 18 a. Samme dag stadfæstede retten i 24-0009614 en parallel opkrævning, hvor besiddelsen af ustemplede varer i sig selv bar hæftelsen, jf. § 2, stk. 1, § 4, stk. 1 og § 8, stk. 1.

Formodningen kan afkræftes — nøgleadgang er afgørende. Modstykket er 23-0088463, hvor Landsskatteretten nedsatte tobaksafgiften, fordi den (nu afdøde) klager ikke havde nøgleadgang til den container, hvori cigaretterne blev fundet. Afgørelsen bygger på § 31, stk. 9 og 11 sammen med § 18, stk. 7 og § 32, stk. 1 og inddrager tillige begrundelseskravet i forvaltningslovens § 24. Læren er, at formel råderet over et areal ikke er nok, hvis den faktiske adgang til det aflåste rum, hvor varerne befandt sig, ikke kan henføres til den afgiftspligtige.

Ens fund, forskellige udfald. At vurderingen er individuel, illustreres af de to parallelafgørelser af 24. januar 2024 fra samme kontrolaktion i kælderlokaler: i 21-0013553 blev hæftelsen for ulovlig fremstilling af vandpibetobak fastholdt, mens den i 21-0013551 blev afvist for den anden klager — begge afgørelser truffet på grundlag af § 31, stk. 4 og § 32, stk. 1. Den solidariske hæftelse i § 31, stk. 11, betyder ikke, at alle tilstedeværende automatisk hæfter; der skal føres en konkret tilknytningsvurdering for hver enkelt.

Hæftelsesspørgsmålet er også prøvet ved domstolene. Byretten i Kolding tog i **SKM2025.393.BR** (dom af 9. juni 2025, sagsnr. BS-20755/2024-KOL) stilling til, om sagsøgeren havde været involveret i uregelmæssig fremstilling af en større mængde vandpibetobak, hvor bevistemaerne var DNA-fund fra ransagningen og

sagsøgerens skiftende forklaringer; sagen udspringer af den ovennævnte landsskatteretsafgørelse 21-0013553 og er ifølge Skattestyrelsens sagsoversigt anket til Vestre Landsret.

LOV Forvaltningsloven § 24 · Tobaksafgiftsloven § 18, stk. 7 · Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 9, 11 · Tobaksafgiftsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten nedsatte tobaksafgift – afdøde hæftede ikke for cigaretter i container uden nøgleadgang	19.12.2025
Landsskatteretten · Selskab hæfter for afgifter på cigaretter og nikotinholdige væsker fundet i lejede lokaler trods påstand om fremleje	05.09.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afgiftsopkrævning for cigaretter og nikotinholdige væsker – besiddelse af ustemplede varer	05.09.2024
Landsskatteretten · Manglende hæftelse for tobaksafgift ved produktion af vandpibetobak – Journalnr. 21-0013551	24.01.2024
Landsskatteretten · Hæftelse for tobaksafgift ved ulovlig fremstilling af vandpibetobak i kælderlokaler	24.01.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af opkrævning af tobaksafgift for uautoriseret fremstilling af vandpibetobak	06.01.2022

§ 7 Fremstilling uden autorisation — hæftelsen efter § 31, stk. 4

Hvor varerne er produceret i Danmark, er det ikke besiddelsen, men fremstillingen, der er det primære hæftelsesgrundlag. § 31, stk. 4 bestemmer, at der for varer, der fremstilles eller forarbejdes efter § 8, stk. 1, nr. 3, hæfter "den eller de personer, som fremstiller eller forarbejder varerne, eller enhver anden person, som er involveret i en uregelmæssig fremstilling eller forarbejdning af varer".

Formuleringen "enhver anden person, som er involveret" gør personkredsen bred. Af de paragrafspecifikke forarbejder til den seneste ændring fremgår baggrunden:

> *Det er efter tobaksafgiftslovens § 9 alene en autoriseret oplagshaver, som må forarbejde og oplægge varer under afgiftssuspensionsordningen i et afgiftsoplag … Det vil efter det foreslåede fortsat kun være alle andre end personer eller virksomheder, der er autoriserede oplagshavere, der vil skulle hæfte for betalingen af afgiften efter § 31, stk. 4.*

Begrebet "forarbejdes" blev samtidig indsat tre steder i bestemmelsen som konsekvens af den tilsvarende ændring af § 8, stk. 1, nr. 3, uden at der efter forarbejderne var tilsigtet nogen ændring af den materielle retsstilling.

I praksis er hjemmeproduktion af vandpibetobak det typiske tilfælde. I 20-0101826 blev der ved siden af de 2.821,35 kg tobak fundet murerbaljer, piskeris, vakuumpakker og industrivægte, ligesom klageren tidligere havde indført "flavour sample"-aromastoffer, der kan anvendes til fremstilling af vandpibetobak. Landsskatteretten fandt på den baggrund, at klageren "i forbindelse med driften af sin virksomhed" hæftede som fremstiller eller involveret person efter § 31, stk. 4. Bemærk kombinationseffekten: retten støttede sig subsidiært på besiddelseshæftelsen i stk. 9, hvorved klageren skulle have afkræftet begge grundlag for at slippe.

I 21-0013553 blev hæftelsen tilsvarende fastholdt for ulovlig fremstilling i kælderlokaler, med skøn efter § 32, stk. 1, mens den i 21-0013551 ikke kunne gøres gældende over for den anden involverede.

At fremstillingshæftelsen ikke er begrænset til den, der fysisk står ved produktionsudstyret, illustreres af straffesagen SS-9035/2022-ARH ved Retten i Aarhus, hvor tiltalen bl.a. angik § 9, stk. 2 (pligten til autorisation ved fremstilling her i landet) i forbindelse med en uregistreret cigaretfabrik. Fem tiltalte havde forskellige roller

– udlejning af containere, leje af gården, transport, afsætning – og anklagemyndigheden opgjorde produktionen til ikke under 28.970.000 cigaretter.

LOV Tobaksafgiftsloven § 8, stk. 1 · Tobaksafgiftsloven § 9, stk. 2 · Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 4 · Tobaksafgiftsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS
- **Byretten** · Sag om omfattende cigaretsmugling behandlet i Retten i Aarhus — 06.01.2023
- **Landsskatteretten** · Hæftelse for tobaksafgift ved ulovlig fremstilling af vandpibetobak i kælderlokaler — 24.01.2024
- **Landsskatteretten** · Manglende hæftelse for tobaksafgift ved produktion af vandpibetobak – Journalnr. 21-0013551 — 24.01.2024
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af opkrævning af tobaksafgift for uautoriseret fremstilling af vandpibetobak — 06.01.2022

§ 8 "Delagtighed i uregelmæssigheden" efter § 31, stk. 8 – myndigheden bærer bevisbyrden

Den skarpeste retlige sondring i praksis går mellem besiddelseshæftelsen i § 31, stk. 9, og delagtighedshæftelsen i § 31, stk. 8, nr. 2, der omfatter "den eller de personer, som i øvrigt måtte være delagtig i den pågældende uregelmæssighed". Uregelmæssigheden defineres i § 35, jf. § 10 a.

To landsskatteretsafgørelser om vandpibetobak sendt fra Tyskland til navngivne modtagere i Danmark trækker linjen.

I 20-0101698 blev en pakke med 20 kg Al Fakher og Adalya uden stempelmærker stoppet hos GLS. Skattestyrelsen opkrævede 26.018 kr. alene med henvisning til, at klageren stod som modtager, og at modtageren ikke kunne ændres undervejs. Flertallet på to retsmedlemmer nedsatte opkrævningen til 0 kr.:

> *Disse retsmedlemmer finder under disse omstændigheder ikke, at det er godtgjort, at klageren er delagtig i uregelmæssigheden ved transporten af pakken med afgiftspligtige varer, jf. tobaksafgiftslovens § 31, stk. 8. Retten finder under de foreliggende omstændigheder heller ikke, at der er grundlag for at fastslå hæftelse i medfør af tobaksafgiftslovens § 31, stk. 9.*

Flertallet lagde vægt på, at Skattestyrelsen alene støttede sig til den håndskrevne pakkelabel, at klageren reagerede umiddelbart og nægtede ethvert kendskab, at styrelsen ikke havde søgt sagen oplyst yderligere – fx ved at kontakte afsenderen, inden transportdata blev slettet efter ca. seks måneder – og at der findes kendte eksempler på misbrug af navne til chikane eller som "muldyr". Retsformanden dissentierede og ville lade klageren bære en skærpet bevisbyrde, netop fordi afgiften oversteg varens pris.

Flertallets linje blev fulgt op i 21-0011208 om 25 kg vandpibetobak og 32.523 kr. i afgift. Her formulerede retten bevisbyrdefordelingen udtrykkeligt:

> *Retten finder, at det må påhvile Skattestyrelsen at godtgøre omstændigheder, der giver grundlag for at fastslå, at klageren hæfter for afgiftens betaling. Skattestyrelsen har alene lagt vægt på det forhold, at klageren i henhold til en håndskreven pakkelabel er anført som modtager af den omhandlede pakke.*

Retten tilføjede, at § 31, stk. 9, heller ikke kunne bære opkrævningen, fordi klageren aldrig havde modtaget pakken – den blev beslaglagt under kontrollen – og at den blotte angivelse af en modtageradresse på en label ikke i sig selv kan begrunde hæftelse som erhverver eller besidder.

To forbehold er vigtige. For det første forudsætter afkræftelsen, at modtageren reagerer prompte og faktisk foretager bevisskridt (henvendelse til transportør og afsender, eventuelt politianmeldelse). For det andet er henvisningerne i de citerede afgørelser til § 31, stk. 8, nr. 1, formuleret efter den dagældende affattelse ("§ 10 a, stk. 4, nr. 2, eller stk. 6, nr. 1 og 2"); efter lov nr. 1240 af 11. juni 2021 henviser bestemmelsen til § 10 a, stk. 4 eller stk. 9, nr. 1 og 2, fordi det nu alene er den autoriserede modtager blandt de nye registreringstyper, der skal stille sikkerhed. Sammenholdt med § 35, stk. 2, hvorefter manglende registrering i sig selv er en uregelmæssighed, er anvendelsesområdet for stk. 8 udvidet, mens bevisbyrdefordelingen består.

LOV Tobaksafgiftsloven § 10a, stk. 1, 2 | Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 8, 9 | Tobaksafgiftsloven § 35, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Nedsættelse af tobaksafgift ved uregelmæssig transport af vandpibetobak 07.11.2023
Landsskatteretten · Nedsættelse af tobaksafgift for ubestilt vandpibetobak sendt fra Tyskland 21.04.2023

§ 9 Pakkemodtagere og postindførsel — hvornår vender bevisbyrden?

Pakkesagerne deler sig i to grupper, og forskellen ligger i, hvor mange objektive holdepunkter der peger på modtageren ud over selve adresseringen.

Kun en label — myndigheden taber. 20-0101698 og 21-0011208 er behandlet ovenfor. Fællestrækket er, at pakkerne blev beslaglagt hos transportøren, at modtagerne benægtede straks, og at Skattestyrelsen ikke havde forsøgt at oplyse sagen ud over labelen.

Flere holdepunkter — modtageren taber. I 24-0059091 blev to pakker med i alt 210 engangs-e-cigaretter (4.200 ml nikotinholdig væske) sendt fra samme tyske afsender til klagerens depotrum og med klagerens telefonnummer på begge labels. Landsskatteretten fandt, at der forelå en formodning for erhvervelse, og at klageren bar bevisbyrden for det modsatte. Klagerens forklaringer skiftede, den fremlagte erklæring fra en kammerat var uunderskrevet og udateret, og proformafakturaen vedrørte et andet mærke og andre smagsvarianter fra en anden afsender. Retten konkluderede:

> *Som sagen foreligger for Landsskatteretten, har klageren således – til trods for Skattestyrelsens afgørelse og klagebehandlingen – ingen relevante bevisskridt foretaget med henblik på i fornødent omfang at dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at han ikke har erhvervet varerne i de to pakker, som det tyske selskab har sendt til hans depotrum med angivelse af hans telefonnummer.*

At klageren havde givet samtykke til, at kammeraten brugte depotet til den ene pakke, bestyrkede tværtimod formodningen for, at han også var erhverver af den anden. Mængden — 210 enheder inden for få dage — blev anset for erhvervsmæssig, hvilket udløste registreringspligt som oplagshaver, og skyldgraden blev fastsat til mindst grov uagtsomhed.

Samme mønster i 24-0090883, hvor 116 engangs-e-cigaretter fra Holland var adresseret til klageren med korrekt navn og telefonnummer. Påstanden om identitetstyveri blev afvist, fordi politianmeldelsen først kom efter Skattestyrelsens afgørelse, fordi kontoudtog for samtlige konti ikke blev fremlagt, og fordi der ikke forelå korrespondance med afsenderen, der kunne afvise købet.

De to nikotinsager er afgjort efter forbrugsafgiftslovens § 18 a og ikke efter tobaksafgiftsloven, men bevisvurderingen er identisk, og de to regelsæt anvendes rutinemæssigt side om side, når der ved samme kontrol findes både ustemplede cigaretter og nikotinholdige væsker — jf. 23-0111189 og 24-0009614-

. Stempelmærkekravet gælder i øvrigt også for nikotinholdige væsker, jf. forbrugsafgiftslovens § 13 d, og uautoriserede virksomheder må ikke modtage eller opbevare ustemplede varer, jf. § 13 f.

Sammenfattende er kriterierne, der vender bevisbyrden mod modtageren: erhvervsmæssig mængde, flere selvstændige identifikationsmomenter (navn, adresse, telefonnummer), faktisk modtagelse eller adgang til leveringsstedet, samt modstridende eller udokumenterede forklaringer.

LOV Forbrugsafgiftsloven § 13d, stk. 1 Forbrugsafgiftsloven § 13f Forbrugsafgiftsloven § 18a, stk. 3 Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 8, 9

PRAKSIS

Landsskatteretten · Hæftelse for afgift af nikotinholdige væsker ved erhvervsmæssig import af e-cigaretter fra Holland	29.10.2025
Landsskatteretten · Klager hæftede for afgift af e-cigaretter trods påstand om, at en ven var bestiller	20.05.2025
Landsskatteretten · Selskab hæfter for afgifter på cigaretter og nikotinholdige væsker fundet i lejede lokaler trods påstand om fremleje	05.09.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afgiftsopkrævning for cigaretter og nikotinholdige væsker – besiddelse af ustemplede varer	05.09.2024
Landsskatteretten · Nedsættelse af tobaksafgift ved uregelmæssig transport af vandpibetobak	07.11.2023
Landsskatteretten · Nedsættelse af tobaksafgift for ubestilt vandpibetobak sendt fra Tyskland	21.04.2023

§ 10 Eget forbrug over for erhvervsmæssig mængde ved grænsehandel og indførsel

Grænsen mellem afgiftsfri privatindførsel og afgiftspligtig erhvervsmæssig levering trækkes i § 10 a, stk. 1, nr. 1, der omfatter indkøb, som en her i landet hjemmehørende privatperson foretager i et andet EU-land, "hvor omfanget og karakteren af de pågældende vareindkøb overstiger, hvad der må anses for at skulle medgå til den pågældende privatpersons eget brug". For indførsel fra tredjelande gælder i stedet § 12, stk. 1, hvorefter afgiften afregnes efter toldlovens kapitel 4.

I 23-0041645 stadfæstede Landsskatteretten en efteropkrævning for tobak indført over den afgiftsfrie mængdegrænse, med hjemmel i toldlovens § 10, stk. 3 og § 23, stk. 2, tobaksafgiftslovens § 12, stk. 1, og momslovens § 12, stk. 1. Sagen viser, at rejsegodsreglernes mængdegrænser er objektive, og at overskridelsen udløser efteropkrævning uden krav om unddragelsesforsæt.

Bevisvurderingen ved gentagne grænsehandelsture er behandlet i 21-0099020. Skattestyrelsen havde opkrævet øl- og tobaksafgift på grundlag af registreringer på et personligt Smile-kort, der viste køb af 44.304 øl og 111 kg tobak fordelt på 107 ture. Landsskatteretten delte sagen: for almindelige indkøb, hvor kortet blot blev fremvist som et fysisk ihændehaverkort uden pinkode eller identitetskontrol, skabte registreringerne ikke i sig selv en tilstrækkelig objektiv formodning for, at kortindehaveren havde foretaget alle indkøb — afgiften blev nedsat til 0 kr., også for tobaksdelen. For fem datoer, hvor klagerens fulde navn var registreret i systemets felt for forudbestillinger, forelå derimod en formodning, som klageren ikke afkræftede, og hvor mængden (op til 498 liter øl) langt oversteg den vejledende grænse for eget forbrug. Ekstraordinær fastsættelse blev tilladt, fordi den manglende angivelse af meget store mængder var mindst groft uagtsom, jf. skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 3.

Afgørelsen er lærerig, fordi den viser, at et "spor" i en privat database kun bærer en formodning, når sporet er personhenførbart med rimelig sikkerhed. Det svarer nøje til pakkelabel-sagerne: et anonymt eller overdrageligt identifikationsmiddel er ikke nok.

Den EU-retlige ramme sætter grænser for, hvor restriktivt medlemsstaterne kan regulere feltet. I **C-96/22** (21. december 2023) tog Domstolen stilling til nationale begrænsninger i den mængde cigaretter, der må overgå til forbrug, sammenholdt med Rådets direktiv 2008/118/EF, og i **C-856/19** (25. marts 2021-) fastslog Domstolen, at Ungarn havde tilsidesat minimumssatserne i direktiv 2011/64/EU artikel 10. Endelig accepterede Domstolen i **C-336/22** (14. marts 2024) en national tillægsafgift på opvarmet tobak inden for rammerne af direktivets artikel 14 — en afgørelse med direkte relevans for den danske klassifikation af opvarmet tobak i bekendtgørelsens § 4.

LOV Momsloven § 12, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1 · Tobaksafgiftsloven § 10a, stk. 1 · Tobaksafgiftsloven § 12, stk. 1

PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Lovligheden af national tillægsafgift på opvarmet tobak under EU's punktafgiftsregler	14.03.2024
	EU-Domstolen · Begrænsninger i mængden af cigaretter til forbrug og fastlæggelse af punktafgiftssatser i forhold til EU-retten	21.12.2023
	EU-Domstolen · Ungarn har tilsidesat EU-reglerne om minimumssatser for punktafgifter på cigaretter	25.03.2021
	Landsskatteretten · Afgørelse om øl- og tobaksafgift baseret på Smile-kort registreringer og forudbestillinger	17.06.2025
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af efteropkrævning for tobak indført over den afgiftsfrie mængdegrænse	17.08.2023

§ 11 Sagsbehandlingen: officialprincip, begrundelse og forbuddet mod selvinkriminering

Afgiftskrav i tobakssager rejses typisk på grundlag af et uanmeldt kontrolbesøg, ofte med politiets deltagelse. Det stiller skærpede krav til den forvaltningsretlige håndtering, og flere sager er afgjort på formelle mangler alene.

Officialprincippet — hjemvisning ved manglende vurdering af dokumentation. I 18-0030549 havde Skattestyrelsen opkrævet 13.293 kr. for 18 kg vandpibetobak fundet i en café, hvor der ved kontrollen ikke kunne fremvises regnskab. Klageren indsendte efterfølgende fakturaer til Skatteankestyrelsen, som Skattestyrelsen udtrykkeligt oplyste ikke var blevet vurderet, fordi materialet efter § 18, stk. 7 skulle have foreligget på forretningsstedet. Landsskatteretten hjemviste:

> *Det forvaltningsretlige officialprincip indebærer blandt andet, at en forvaltningsmyndighed som Skattestyrelsen skal sørge for, at der foreligger tilstrækkelige oplysninger i en sag til, at der kan træffes en materielt korrekt afgørelse.*

Retten tilføjede, at det ville stride mod princippet om instansrækkefølgen, hvis Landsskatteretten som eneste instans skulle tage stilling til den nye dokumentation, og at Skattestyrelsen skulle inddrage alle relevante oplysninger, "uanset hvornår under sagen de er indkommet". Afgørelsen udgør en vigtig modvægt til den formelle regel om, at bilagene skal ligge i butikken: manglende opbevaring på stedet er en overtrædelse af § 18, stk. 7, men afskærer ikke i sig selv beviset for, at afgiften faktisk er betalt.

Folketingets Ombudsmand har formuleret det generelle udgangspunkt i FOB 2018-30 om Panama Papers, hvor SKAT bl.a. oplyste, at manglende indsendelse af materiale efter almindelig forvaltningsretlig praksis kan føre til, at der træffes afgørelse på det foreliggende grundlag, indhentes materiale hos tredjemand eller foretages en skønsmæssig ansættelse — men at borgeren skal vejledes om konsekvenserne.

Begrundelseskravet. I 16-1826624 blev en efteropkrævning på 650.188 kr. — bl.a. for cigaretter provianteret uden tobaksafgift — nedsat til 0 kr. SKATs oprindelige afgørelse henviste ikke til de specifikke retsregler for punktafgifter og moms, og Landsskatteretten fandt, at en efterfølgende, overordnet henvisning til tobaksafgiftslovens § 1, stk. 1 og momslovens §§ 1 og 2 ikke kunne reparere manglen, da der fortsat manglede henvisning til beskatningshjemlerne for afgiftspligtens indtrædelse og de betalingspligtige personer. Manglen var konkret væsentlig, jf. forvaltningslovens § 24, stk. 2, og medførte ugyldighed. Begrundelseskravet indgik tilsvarende i 23-0088463.

Selvinkriminering. I 18-0000684 gjorde klageren gældende, at afgørelsen var ugyldig, fordi SKAT havde anvendt oplysninger, som klageren selv havde fremlagt under kontrolbesøget. Landsskatteretten afviste indsigelsen efter retssikkerhedslovens § 10, fordi der på kontroltidspunktet hverken forelå konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse eller var taget strafferetlige skridt, og kontrollen alene havde til formål at fastlægge det korrekte afgifts- og momstilsvar. Grænsen er skarp — i det øjeblik der foreligger rimelig grund til mistanke, skal oplysninger tilvejebringes efter retsplejelovens regler, jf. også Rigsadvokatmeddelelsen om tobak, alkohol og elektroniske cigaretter, pkt. 2.2.1, hvorefter tvangsindgreb i så fald kun kan gennemføres under inddragelse af politiet og anklagemyndigheden.

LOV Forvaltningsloven § 24, stk. 1, 2 · Retssikkerhedsloven § 10 · Tobaksafgiftsloven § 18, stk. 7

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsatte tobaksafgift – afdøde hæftede ikke for cigaretter i container uden nøgleadgang — 19.12.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten forhøjede opkrævning af tobaksafgift, told og moms for import af vandpibetobak — 21.10.2021
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten hjemviser sag om tobaksafgift grundet manglende vurdering af fremlagt dokumentation — 30.09.2021
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten underkender SKATs efteropkrævning af told og afgifter grundet manglende hjemmel og væsentlige mangler i begrundelsen — 11.11.2020

§ 12 Strafsporet: tobaksafgiftslovens § 25 og straffelovens § 289

Afgiftshæftelsen og strafansvaret er to selvstændige spor, men de bygger på de samme materielle pligter. § 25, stk. 1 straffer med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt bl.a. afgiver urigtige oplysninger til afgiftskontrollen (nr. 1), overtræder §§ 2, 3, 4, § 9, stk. 2, § 10 a, stk. 4-7, § 18, stk. 1-5 eller 7-10 m.fl. (nr. 2), eller "overdrager, erhverver, tilegner sig eller anvender varer, hvoraf der ikke er betalt afgift, som skulle have været betalt efter loven, eller forsøger herpå" (nr. 4). Efter § 25, stk. 3 straffes forsætlig unddragelse med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, "medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289". Juridiske personer kan pålægges strafansvar efter § 25, stk. 4, og stk. 5-7 indeholder regler om skærpede ordensbøder og absolut kumulation ved bl.a. manglende registrering og regnskabsovertrædelser.

Overgangen til straffelovens § 289 beskrives i Rigsadvokatmeddelelsen, afsnittet om formueforbrydelser, pkt. 4.3:

> *Bestemmelsen finder anvendelse, når overtrædelsen er af særlig grov karakter, hvilket efter retspraksis som udgangspunkt vil være tilfældet, når det unddragne beløb udgør 500.000 kr. eller derover, men andre grove omstændigheder kan også bevirke, at bestemmelsen bringes i anvendelse, selvom unddragelsen er under 500.000 kr.*

Sanktionsniveauet blev omlagt med virkning fra 1. januar 2024. Af de paragrafspecifikke forarbejder til ændringen af § 25 fremgår fem forudsatte skift: tillægsbøden fordobles, så den svarer til det dobbelte af unddragelsen; beløbsgrænsen for fængselsstraf hæves fra 100.000 kr. til 500.000 kr. (dog 250.000 kr. i gentagelsestilfælde); progressionsgrænsen på 60.000 kr. ved normalbøder ophæves; der indføres en minimumsgrænse på 40.000 kr., før der rejses bødesag i førstegangstilfælde (med en fast bøde på 5.000 kr. mellem 20.000 og 40.000 kr.); og selvanmeldelsespraksis tilpasses tilsvarende. Forarbejderne udtrykker konsekvensen direkte:

> *Den forudsatte ændring vil medføre, at hvis en unddragelse ikke udgør 500.000 kr. eller derover, vil der i disse sager kunne straffes med bøde, og de vil dermed kunne afsluttes administrativt af Skatteforvaltningen med et bødeforelæg … Hvis en unddragelse er 500.000 kr. eller derover, vil sagen skulle sendes til politiet med henblik på domstolsbehandling.*

Domspraksis illustrerer sammenkoblingen af de materielle pligter og straffen. I A5-1696/2023 blev en polsk lastbilchauffør ved Retten i Sønderborg dømt for at have indført 2.400.000 cigaretter fra Polen uden at lade sig registrere som midlertidigt autoriseret varemodtager, uden at anmelde transporten og uden at betale afgift — et unddraget beløb på 4.716.960 kr. Forholdet blev henført under straffelovens § 289, jf. tobaksafgiftslovens § 25, stk. 3, og retten fandt forsættet bevist på grundlag af fiktive fragtbreve, gentagne ruter og tiltaltes adfærd under toldkontrollen:

> *Retten finder herefter, at anklagemyndigheden har godtgjort, at tiltalte vidste, at han som chauffør transporterede de illegale cigaretter, og det er herefter godtgjort, at tiltalte har gjort sig skyldig som beskrevet i tiltalen.*

Den omfattende sag SS-9035/2022-ARH ved Retten i Aarhus mod fem tiltalte angik en uregistreret cigaretfabrik og var rejst efter straffelovens § 289, stk. 1, jf. tobaksafgiftslovens § 25, stk. 3, jf. stk. 1, nr. 1, 2 og 4, jf. § 2, stk. 1, § 4, stk. 1 og 2 samt § 9, stk. 2 og stk. 5. Retsbøgerne viser bevisførelsens karakter i denne sagstype: Encrochat-korrespondancer og en mængdeopgørelse på ikke under 28.970.000 cigaretter, videoovervågning og containerudlejning samt Skattestyrelsens fordeling af afgiftskravet mellem de tiltalte. En tiltalt havde udlejet en container og modtog to kartoner cigaretter om måneden i leje — cigaretter, der "manglede banderoler", uden at han efter egen forklaring tænkte nærmere over det.

Currency-forbehold: § 25 a om obligatorisk konfiskation ved grove eller gentagne overtrædelser af § 25, stk. 3, er ophævet med virkning fra 1. januar 2025, men ophævelsen er endnu ikke rullet ind i den konsoliderede lovbekendtgørelse. Af forarbejderne fremgår begrundelsen: bestemmelsen "kun sjældent bliver anvendt i praksis", bl.a. fordi konfiskation ofte foretages af andre myndigheder, og fordi Skatteforvaltningen har mere effektive reaktionsmuligheder i form af sikkerhedsstillelse og tvangsafmelding. Ophævelsen er ikke til hinder for beslaglæggelse eller konfiskation efter straffelovens almindelige regler.

LOV Straffeloven § 289 · Tobaksafgiftsloven § 4, stk. 1, 2 · Tobaksafgiftsloven § 9, stk. 2, 5 · Tobaksafgiftsloven § 25, stk. 1, 3-7

PRAKSIS **Byretten** · Fængsel, bøde og permanent udvisning for grov tobaksafgiftssvindel og varemærkekrænkelse af 2.4 millioner illegale cigaretter 07.06.2023

Byretten · Retsmøde i sag om unddragelse af tobaksafgifter 13.02.2023
Byretten · Sag om omfattende tobaksafgiftsunddragelse behandlet i Retten i Aarhus 23.01.2023
Byretten · Sag om omfattende cigaretsmugling behandlet i Retten i Aarhus 06.01.2023
Byretten · Sag om cigaretsmugling og afgiftssvig i Aarhus 05.01.2023

§ 13 Den EU-retlige ramme og dens betydning for dansk praksis

Tobaksafgiftsloven udfylder to EU-retsakter. Rådets direktiv 2011/64/EU om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (der kodificerer og afløser direktiv 95/59/EF) fastlægger produktdefinitionerne og minimumssatserne, mens Rådets direktiv (EU) 2020/262 — det omarbejdede cirkulationsdirektiv — regulerer afgiftssuspensionsordningen, forfaldstidspunkterne, uregelmæssighedsbegrebet og de registreringstyper, der siden 2021 findes i § 10 a.

At de danske definitionsregler er direktivbundne, er selve begrundelsen for, at tobaksfrie produkter kan afgiftsbelægges. I 12-0189932 henviste Landsskatteretten til, at fortolkningen af opsamlingsbestemmelsen var i overensstemmelse med direktivets bestemmelse om, at produkter, der helt eller delvis består af andre stoffer end tobak, sidestilles med cigaretter og røgtobak, når de øvrige kriterier er opfyldt. Skatterådet støttede sig i **SKM2016.422.SR** direkte på ordlyden af artikel 5 i direktiv 2011/64/EU ved afgrænsningen af "groftskåret røgtobak".

Domstolens praksis afstikker rammerne i tre retninger:

- **Satserne.** I **C-856/19** (25. marts 2021) blev Ungarn dømt for at have tilsidesat minimumssatserne i direktivets artikel 10 og 11 — medlemsstaterne har et gulv, ikke et loft.
- **Nationale tillægsafgifter.** I **C-336/22** (14. marts 2024) anerkendte Domstolen en national tillægsafgift på opvarmet tobak inden for rammerne af artikel 14 i direktiv 2011/64/EU og artikel 1 i cirkulationsdirektivet.
- **Beskatningskompetencen ved ulovlig transport.** I **C-214/24** (4. oktober 2024) fastslog Domstolen destinationslandets eksklusive ret til punktafgifter — den regel, der i dansk ret er udmøntet i § 35, stk. 3 og godtgørelsesreglen i stk. 4.

Hertil kommer, at markedsføringsreguleringen efter direktiv 2014/40/EU griber ind i samme produkter med en anden logik. **C-425/17** (17. oktober 2018) kræver en objektiv helhedsvurdering af produktets sammensætning, konsistens, præsentationsform og faktiske brug, og **C-717/23** (15. maj 2025) udstrækker medlemsstaternes håndhævelsespligt til alle led i forsyningskæden, herunder grossistleddet:

> *Medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at tobaksvarer, hvis mærkning af enkeltpakninger er i strid med kravene vedrørende præsentationen af disse varer, ikke markedsføres, ikke er begrænset til det tidspunkt, hvor et detailsalgssted stiller dem til rådighed for forbrugeren.*

Sammenholdt med den danske ordning — hvor stempelmærkekravet i § 2, forbuddet mod at modtage og opbevare ustemplede varer i § 4, stk. 1, og hæftelsen i § 31, stk. 9, ligeledes rammer alle led — er der en tydelig parallelitet: både afgifts- og produktreguleringen søger at ramme kæden, ikke kun slutsalget.

LOV Tobaksafgiftsloven § 4, stk. 1 · Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 9 · Tobaksafgiftsloven § 35, stk. 3, 4

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Grossisters ansvar for ulovlig mærkning af tobaksvarer: Rækkevidden af begrebet markedsføring i direktiv 2014/40 15.05.2025

EU-Domstolen · Beskatningskompetence ved ulovlig transport af tobaksvarer: Destinationslandets eksklusive ret til punktafgifter	04.10.2024
EU-Domstolen · Lovligheden af national tillægsafgift på opvarmet tobak under EU's punktafgiftsregler	14.03.2024
EU-Domstolen · Ungarn har tilsidesat EU-reglerne om minimumssatser for punktafgifter på cigaretter	25.03.2021
EU-Domstolen · Afgrænsning af tyggetobak over for forbudt tobak til oral indtagelse i henhold til direktiv 2014/40/EU	17.10.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgiftspligt på vandpibetobak uden tobaksindhold	02.07.2013
Skatterådet · Afgiftspligt af opvarmet tobak som groftskåret røgtobak	23.09.2016

§ 14 Sammenfatning: de bærende linjer i tobaksafgiftspraksis

Praksis lader sig sammenfatte i seks linjer.

1. Afgiftspligten er produktdefineret, ikke tobaksdefineret. Bemyndigelsen i § 1, stk. 2 og opsamlingsbestemmelsen i bekendtgørelsens § 5 rækker langt: tobaksfri vandpibeprodukter (12-0189932-), opvarmet tobak (**SKM2016.422.SR**) og cellulosebaserede nikotinpatroner (**SKM2025.340.SR**) er alle henført til groftskåret røgtobak. Vurderingen sker efter produktets mulige, ikke tilsigtede, anvendelse.

2. Forfaldet er automatisk. Fremstilling uden autorisation, modtagelse fra andre EU-lande uden ret til afgiftssuspension og import fra tredjelande udløser afgiften direkte efter § 8, stk. 1. Der kræves hverken salg, fortjeneste eller unddragelsesforsæt for at afgiftskravet opstår.

3. Besiddelse er det bredeste hæftelsesgrundlag. § 31, stk. 9 rammer erhververen og besidderen uden krav om tilregnelse, og påstande om, at varerne tilhører en anden, slår ikke igennem uden objektiv underbygning – jf. 20-0101826, 23-0111189 og 24-0009614. Modstykket er, at manglende faktisk adgang – fx til en aflåst container – bryder formodningen, jf. 23-0088463.

4. Delagtighed skal bevises af myndigheden. Hvor hæftelsen søges båret af § 31, stk. 8, er bevisbyrden Skattestyrelsens, og en pakkelabel alene rækker ikke, jf. 20-0101698 (med dissens) og 21-0011208. Kommer der flere holdepunkter til – telefonnummer, depotrum, gentagne forsendelser fra samme afsender – vender formodningen, jf. 24-0059091 og 24-0090883.

5. Regnskabet er forsvaret mod skøn. Uden forbrugs- og beholdningsregnskab efter § 18, stk. 8 og uden afstemning af løssalg mod stemplede pakninger efter § 4, stk. 3 er skønsadgangen efter § 32, stk. 1 og opkrævningslovens § 5, stk. 2 reelt uomgængelig, jf. 21-0062478 og 18-0000684.

6. Formalia kan afgøre sagen. Manglende inddragelse af efterfølgende dokumentation fører til hjemvisning (18-0030549), og utilstrækkelig hjemmelsangivelse kan gøre afgørelsen ugyldig (16-1826624).

For den strafferetlige side af organiseret cigaretsmugling, konfiskation og tillægsbøder henvises til skattesvig og momssvig, for varemærkespørgsmål ved kopicigaretter til varemaerkeret, for postindførsel som fænomen til narkotika-postindfoersel-darknet, for ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar til skatteret-genoptagelse og for de øvrige punktafgiftsområder til energiafgifter og moms-fortolkning.

LOV

Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Tobaksafgiftsloven § 1, stk. 2 · Tobaksafgiftsloven § 8, stk. 1 · Tobaksafgiftsloven § 18, stk. 8 · Tobaksafgiftsloven § 31, stk. 8, 9 · Tobaksafgiftsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten nedsatte tobaksafgift – afdøde hæftede ikke for cigaretter i container uden nøgleadgang	19.12.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for afgift af nikotinholdige væsker ved erhvervsmæssig import af e-cigaretter fra Holland	29.10.2025
Landsskatteretten · Klager hæftede for afgift af e-cigaretter trods påstand om, at en ven var bestiller	20.05.2025
Landsskatteretten · Selskab hæfter for afgifter på cigaretter og nikotinholdige væsker fundet i lejede lokaler trods påstand om fremleje	05.09.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afgiftsopkrævning for cigaretter og nikotinholdige væsker – besiddelse af ustemplede varer	05.09.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé	02.09.2024
Landsskatteretten · Nedsættelse af tobaksafgift ved uregelmæssig transport af vandpibetobak	07.11.2023
Landsskatteretten · Nedsættelse af tobaksafgift for ubestilt vandpibetobak sendt fra Tyskland	21.04.2023
Landsskatteretten · Stadfæstelse af opkrævning af tobaksafgift for uautoriseret fremstilling af vandpibetobak	06.01.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten forhøjede opkrævning af tobaksafgift, told og moms for import af vandpibetobak	21.10.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om tobaksafgift grundet manglende vurdering af fremlagt dokumentation	30.09.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten underkender SKATs efteropkrævning af told og afgifter grundet manglende hjemmel og væsentlige mangler i begrundelsen	11.11.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgiftspligt på vandpibetobak uden tobaksindhold	02.07.2013
Skatterådet · Afgift af tobaksfrit nikotinprodukt som groftskåret røgtobak	16.06.2025
Skatterådet · Afgiftspligt af opvarmet tobak som groftskåret røgtobak	23.09.2016

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Opkrævningsloven § 5	stk. 2	Tobaksafgiftsloven § 1	stk. 1
Tobaksafgiftsloven § 2	stk. 1	Tobaksafgiftsloven § 4	stk. 1-3
Tobaksafgiftsloven § 8	stk. 1	Tobaksafgiftsloven § 25	stk. 3
Tobaksafgiftsloven § 31	stk. 4, 9	Tobaksafgiftsloven § 32	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

35 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 6

15.05.2025	Grossisters ansvar for ulovlig mærkning af tobaksvarer: Rækkevidden af begrebet markedsføring i direktiv 2014/40	C-717/23
04.10.2024	Beskatningskompetence ved ulovlig transport af tobaksvarer: Destinationslandets eksklusive ret til punktafgifter	C-214/24
14.03.2024	Lovligheden af national tillægsafgift på opvarmet tobak under EU's punktafgiftsregler	C-336/22
21.12.2023	Begrænsninger i mængden af cigaretter til forbrug og fastlæggelse af punktafgiftssatser i forhold til EU-retten	C-96/22

25.03.2021	Ungarn har tilsidesat EU-reglerne om minimumssatser for punktafgifter på cigaretter	C-856/19
17.10.2018	Afgrænsning af tyggetobak over for forbudt tobak til oral indtagelse i henhold til direktiv 2014/40/EU	C-425/17

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 5

07.06.2023	Fængsel, bøde og permanent udvisning for grov tobaksafgiftssvindel og varemærkekrænkelse af 2.4 millioner illegale cigaretter	A5-1696/2023
13.02.2023	Retsmøde i sag om unddragelse af tobaksafgifter	3557-4236
23.01.2023	Sag om omfattende tobaksafgiftsunddragelse behandlet i Retten i Aarhus	3557-4233
06.01.2023	Sag om omfattende cigaretsmugling behandlet i Retten i Aarhus	3557-4238
05.01.2023	Sag om cigaretsmugling og afgiftssvig i Aarhus	3557-4234

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 19

19.12.2025	Landsskatteretten nedsatte tobaksafgift – afdøde hæftede ikke for cigaretter i container uden nøgleadgang	23-0088463
29.10.2025	Hæftelse for afgift af nikotinholdige væsker ved erhvervsmæssig import af e-cigaretter fra Holland	24-0090883
17.06.2025	Afgørelse om øl- og tobaksafgift baseret på Smile-kort registreringer og forudbestillinger	21-0099020
20.05.2025	Klager hæftede for afgift af e-cigaretter trods påstand om, at en ven var bestiller	24-0059091
05.09.2024	Selskab hæfter for afgifter på cigaretter og nikotinholdige væsker fundet i lejede lokaler trods påstand om fremleje	23-0111189
05.09.2024	Stadfæstelse af afgiftsopkrævning for cigaretter og nikotinholdige væsker – besiddelse af ustemplede varer	24-0009614
02.09.2024	Stadfæstelse af skønsmæssig opkrævning af spiritus- og tobaksafgift for vandpibecafé	21-0062478
24.01.2024	Manglende hæftelse for tobaksafgift ved produktion af vandpibetobak – Journalnr. 21-0013551	21-0013551
24.01.2024	Hæftelse for tobaksafgift ved ulovlig fremstilling af vandpibetobak i kælderlokaler	21-0013553
07.11.2023	Nedsættelse af tobaksafgift ved uregelmæssig transport af vandpibetobak	21-0011208
17.08.2023	Stadfæstelse af efteropkrævning for tobak indført over den afgiftsfrie mængdegrænse	23-0041645
21.04.2023	Nedsættelse af tobaksafgift for ubestilt vandpibetobak sendt fra Tyskland	20-0101698
06.01.2022	Stadfæstelse af opkrævning af tobaksafgift for uautoriseret fremstilling af vandpibetobak	20-0101826
21.10.2021	Landsskatteretten forhøjede opkrævning af tobaksafgift, told og moms for import af vandpibetobak	18-0000684
30.09.2021	Landsskatteretten hjemviser sag om tobaksafgift grundet manglende vurdering af fremlagt dokumentation	18-0030549

17.08.2021	Landsskatteretten stadfæster krav om tobaksafgift og erhvervelsesmoms efter uregistreret import af 1.350 kg vandpibetobak	19-0062269
11.11.2020	Landsskatteretten underkender SKATs efteropkrævning af told og afgifter grundet manglende hjemmel og væsentlige mangler i begrundelsen	16-1826624
02.07.2013	Landsskatteretten stadfæster afgiftspligt på vandpibetobak uden tobaksindhold	12-0189932
15.01.2013	Landsskatteretten: Hæftelse for tobaksafgift ved transport af cigaretter via Danmark	09-0218550

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

12.05.2026	Afgiftsfri eksport af nikotinprodukter for registreret oplagshaver – dokumentationskrav ved levering til udlandet	25-6331191
11.05.2026	Skatterådet: Eksportvirksomhed kan ikke modtage afgiftsfrie nikotinposer til eksport til Grønland uden registrering som oplagshaver	25-6240433
07.07.2025	E-væske med nikotinanalog er afgiftspligtig	25-0748196
16.06.2025	Afgift af tobaksfrit nikotinprodukt som groftskåret røgtobak	24-1957586
23.09.2016	Afgiftspligt af opvarmet tobak som groftskåret røgtobak	15-1806510

21 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over vandafgift på ledningsført vand

Afgiftspligt, opgørelse, godtgørelse til momsregistrerede virksomheder og eftergivelse ved vandspild

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 11 afgørelser · 2010–2025 Læs online

INTRODUKTION

Vandafgiftsloven pålægger en statslig afgift af alt ledningsført vand, der forbruges her i landet, og praksis har konsekvent fastholdt, at hverken vandets kilde, kvalitet eller anvendelse har betydning for afgiftspligten – det afgørende er, at vandet leveres gennem en ledning. Tyngden i praksis ligger hos Skatterådet (bindende svar) og Landsskatteretten, suppleret af enkelte by- og landsretsdomme, og de tre centrale konfliktflader er afgiftspligtens ydre grænser efter § 1, godtgørelsesrettens kobling til momsfradragsretten efter § 9 og de strenge kumulative betingelser for eftergivelse ved vandspild efter § 24. Fælles for godtgørelses- og eftergivelsessporet er, at bevisbyrden ligger hos den, der påberåber sig lempelsen, og at manglende måling eller manglende dokumentation som hovedregel er fatalt.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiftspligten efter vandafgiftslovens § 1 knytter sig alene til, at vandet er ledningsført og forbruges her i landet – vandets kvalitet, kilde og anvendelsesformål er uden betydning.

02 Opsamlet regnvand, oppumpet søvand og grundvand fra afværgeforanstaltninger er afgiftspligtigt, så snart det leveres via et ledningsnet, mens vand tappet direkte ved boringen uden ledning falder uden for afgiftspligten.

03 Recirkuleret processpildevand og renset kloakvand falder efter en formålsfortolkning uden for det afgiftspligtige område, fordi vandet hverken er indvundet eller fremstillet i lovens forstand.

04 En leverandør kan ikke levere afgiftspligtigt vand uden afgift, selv om modtageren har fuld godtgørelsesret – modtagerens forhold påvirker ikke leverandørens afgiftspligt.

05 Momsfritagne virksomheder og institutioner med eget vandindvindingsanlæg skal registreres efter § 4, stk. 2, når forbruget overstiger 1.000 m³ årligt, og adgang til vand fra et alment vandværk fritager ikke for afgift af vandet fra egen boring.

06 For den registreringspligtige efter § 4, stk. 2, er kun forbruget ud over 1.000 m³ årligt afgiftspligtigt, og afgiften forhøjes med 25 pct. efter § 14, stk. 2.

07 Vandværkers afgiftspligtige mængde opgøres efter fakturadatoen, ikke efter forfaldsdag eller betalingsdag.

08 90 pct.-reglen (minimumsafgiften) i § 7, stk. 2, gælder objektivt: et vandværk hæfter for afgift af mindst 90 pct. af den udpumpede mængde, uanset om ledningstabet skyldes et ekstraordinært brud, og uanset om vedligeholdelsespligten er opfyldt.

09 Vil et vandværk fravige den målte udpumpede mængde på grund af målerfejl, påhviler det vandværket at dokumentere fejlen og sandsynliggøre dens omfang.

10 Godtgørelse efter § 9 ydes kun i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående moms af vandet – en ret til momsGODTGØRELSE (fx ved udenrigspersonbefordring) sidestilles ikke med momsFRADRAGSRET.

11 Tilbagebetaling af vandafgift administreres efter samme retningslinjer som tilbagebetaling af elafgift, herunder for frivilligt momsregistrerede udlejere af idræts- og udstillingshaller.

12 Uden måling eller anden fyldestgørende dokumentation af virksomhedens eget forbrug er der ikke godtgørelsesret – en skønsmæssig egenopgørelse er ikke tilstrækkelig.

13 Regulering af det tilbagebetalingsberettigede beløb som følge af den endeligt opgjorte pro rata-fradragsprocent skal siden 1. januar 2023 angives i den momsperiode, der omfatter 6. måned efter regnskabsårets udløb, og ikke længere som efterangivelse.

14 Eftergivelse ved vandspild efter § 24 forudsætter, at samtlige betingelser er opfyldt kumulativt: brud på skjult installation i ejendom til boligformål, skriftlig og begrundet anmodning fra forbrugeren, og at den registrerede virksomhed afstår fra at opkræve både vandpris og afgift.

15 Kun vandspild ud over forbrugerens årlige normalforbrug tillagt 300 m³ kan holdes uden for afgiftsgrundlaget, og mindstekravet nedsættes forholdsmæssigt ved afregningsperioder under et år.

16 Bruddets placering – også før måleren – fritager ikke fra § 24-betingelserne; er betingelserne ikke opfyldt, opretholdes opkrævningen.

17 En begrundelsesmangel efter forvaltningslovens §§ 22 og 24 kan repareres af klageinstansen, når den ikke har haft betydning for afgørelsens materielle rigtighed.

§ 1 Afgiftspligtens genstand: alt vand, der leveres gennem en ledning

Efter vandafgiftslovens § 1 betales "en afgift til statskassen af ledningsført vand, der forbruges her i landet". Bestemmelsen har stået uændret siden loven blev gennemført ved **lov nr. 492 af 30. juni 1993**, og forarbejderne til den oprindelige § 1 nøjes med at fastslå det afgiftspligtige område og dets ene væsentlige negative afgrænsning:

> *Det foreslås, at der betales afgift af ledningsført vand, der forbruges her i landet. Vand i flasker, pap m.v., der sælges i detailhandlen, afgiftsbelægges således ikke.*

Afgiftens formål er miljømæssigt. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget fremgår:

> *Et mindre vandforbrug vil resultere i mindre spildevand og derved begrænse miljøbelastningen af recipienterne. […] En begrænsning af vandforbruget vil også kunne medvirke til at hæve vandspejlet i nogle af de søer og vandløb, der belastes hårdest ved indvinding af grundvand i sommermånederne. Endvidere vil forslaget medføre et incitament til at øge vedligeholdelsen af vandledninger, således at udsivningen minimeres.*

Dette formål er i praksis blevet brugt som argument *for* en bred afgiftspligt, ikke imod den. I SKM2015.668.SR forelagde et alment vandforsyningsanlæg tolv scenarier for Skatterådet og gjorde gældende, at en formålsfortolkning måtte føre til, at genanvendt vand blev holdt uden for afgiften, fordi en afgift ellers ville fjerne incitamentet til genbrug. Skatterådet afviste dette for så vidt angår indvundet vand:

> *SKATs opfattelse [er], at opsamlet regnvand, som renses og efterfølgende leveres til borgere og virksomheder via et ledningsnet, er at anse for ledningsført vand og dermed omfattet af afgiftspligten efter vandafgiftsloven. Det er i overensstemmelse med vandafgiften formål – at medvirke til et mindre vandforbrug og derved mindre mængde af spildevand.*

Afgørelsen tegner tre linjer, der siden er blevet stående:

- **Kilde og kvalitet er uden betydning.** Opsamlet regnvand, oppumpet søvand (grovrenset såvel som oprenset til drikkevandskvalitet) og grundvand oppumpet som led i afværgeforanstaltninger på forurenede lokaliteter er alt sammen afgiftspligtigt, når det leveres via ledningsnet.
- **Ledningen er det afgørende kriterium.** Direkte tapning ved boringen uden brug af ledningsnet er ikke "ledningsført vand" og udløser derfor ikke afgift.
- **Recirkuleret processpildevand falder uden for.** Her anlagde Skatterådet omvendt en formålsfortolkning: da den afgiftspligtige mængde beregnes ud fra den indvundne eller fremstillede mængde, kan spildevand, der modtages og renses, ikke anses for indvundet eller fremstillet.

> *Med henvisning til lovens formål og opbygning, og at der er tale om salg af renset processpildevand og renset vand fra det fælles kloaksystem og ikke salg af vand fx indvundet fra en boring, er det SKATs opfattelse, at recirkulering af industrivand og kloakvand ikke er omfattet af det afgiftspligtige område for vandafgiftsloven.*

Skatterådet fastslog samtidig, at **modtagerens godtgørelsesret ikke fritager leverandøren**: vandafgiftsloven giver ikke en leverandør mulighed for at levere afgiftspligtigt vand uden afgift, selv om aftageren er en virksomhed med fuld godtgørelsesret. Afgiftspligt og godtgørelse er to adskilte spor.

Den ældre praksis, som Skattestyrelsen fortsat henviser til, understreger hvor smal undtagelsen er. I **SKM2001.609.LSR** (Ferskvandscenter) fandt Landsskatteretten, at der skulle svares afgift af indvundet ferskvand til udstillingsakvarier, selv om stort set alt vandet blev ledt tilbage til naturkilden, så nettoindvindingen var tæt på nul. Modsat fandt det daværende Momsnævn i **TfS 1998, 362**, at oppumpet **havvand**, der efter en ren temperaturændring blev ledt uændret tilbage i havet, ikke var afgiftspligtigt – en meget konkret vurdering, hvor både vandtypen og den uændrede tilbageledning var afgørende.

Afgiftssatsen fremgår af § 3 og udgør 6 kr. og 37 øre pr. m³. Det midlertidige bidrag til drikkevandsbeskyttelse, som blev lagt ind i vandafgiftsloven i stedet for den tidligere grundvandsafgift, og som optræder i ældre praksis, ophørte med udgangen af 2020 og indgår ikke i den gældende sats. Afgiftsfritagelse gælder alene levering

til andre registrerede virksomheder efter § 5, til udlandet og til diplomatiske repræsentationer m.v. efter § 10, jf. Den juridiske vejledning E.A.7.5.7, hvor diplomatfritagelsen af praktiske grunde administreres som en godtgørelsesordning.

LOV Vandafgiftsloven § 1 | Vandafgiftsloven § 3 | Vandafgiftsloven § 5 | Vandafgiftsloven § 10

PRAKSIS **Skatterådet** · Vandafgift på genanvendt regnvand og overfladevand fra søer 27.10.2015

§ 2 Afgiftssubjekterne: registrerede virksomheder, egen indvinding og ejendomme uden almen forsyning

Vandafgiftslovens § 2 udpeger to grupper af afgiftspligtige. Efter § 2, stk. 1 betales afgiften af **registrerede virksomheder**, og efter § 2, stk. 2 tillige af **ejeren af en ejendom, der forsynes med ledningsført vand, men ikke får leveret vand fra en almen vandforsyning**.

Registreringspligten er reguleret i § 4. Almene vandforsyninger skal registreres efter § 4, stk. 1. Den praktisk vigtigste konfliktflade er imidlertid § 4, stk. 2, hvorefter virksomheder og institutioner m.v., der leverer varer og ydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, og som i den forbindelse forbruger ledningsført vand fra andre anlæg end almene vandforsyninger, skal registreres, hvis forbruget overstiger 1.000 m³ årligt.

Golfklubberne udgør den mest gennemarbejdede sagsgruppe. I SKM2014.433.SR bekræftede Skatterådet, at en golfbane skal betale afgift efter § 4, stk. 2, af vand fra egen boring til banevanding, **selv om golfbanen samtidig havde adgang til vand fra et alment vandværk**. Den linje blev udbygget i tre samtidige bindende svar fra 2019:

Afgørelse	Spørgsmål	Resultat
SKM2019.213.SR	Godtgørelse af vandafgift for momsfritaget golfklub	Nej – ingen momspligtige aktiviteter, derfor ingen fradragsret og ingen godtgørelse
SKM2019.214.SR	Fritagelse for vand fra egne boringer	Nej – afgiftspligt uanset egen boring
SKM2019.215.SR	Fritagelse fordi vandet ikke er af drikkevandskvalitet	Nej – kvaliteten er uden betydning

Begrundelsen i SKM2019.213.SR samler retsstillingen: fordi klubbens aktiviteter er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1 (sport og fysisk træning, samt bortforpagtning), og fordi klubben anvender mere end 1.000 m³ vand fra egen boring i forbindelse med disse aktiviteter, skal klubben registreres efter § 4, stk. 2. Skattestyrelsen fastslog udtrykkeligt, at der ikke i loven er noget krav om, at det afgiftspligtige vand skal have drikkevandskvalitet – "i stedet er afgiften pålagt selve forbruget af det ledningsførte vand".

To tekniske konsekvenser følger heraf. For det første er kun **den del af forbruget, der overstiger 1.000 m³ årligt**, afgiftspligtig, jf. § 7, stk. 5. For det andet **forhøjes afgiften med 25 pct.** efter § 14, stk. 2 for netop denne gruppe – virksomheder og institutioner, der leverer momsfritagne varer og ydelser og forbruger vand fra eget anlæg. Forhøjelsen er den lovgivningsmæssige modvægt til, at gruppen ikke har godtgørelsesret.

For ejendomme uden almen forsyning gælder en standardiseret opgørelse: efter § 7, stk. 6 udgør den afgiftspligtige mængde 170 m³ årligt pr. helårsboligenhed og 70 m³ årligt pr. boligenhed, der ikke er helårsbolig. Afgiften opkræves af **kommunen**, og afgiftsbeløbet forhøjes ligeledes med 25 pct., jf. § 14, stk. 1, der tillige giver kommunen adgang til at lade almene forsyningsselskaber forestå opkrævningen og til at forrente beløbet

efter opkrævningslovens § 7. Skatteministeren kan efter § 7, stk. 7 fastsætte regler om målerbaseret opgørelse, og det er sket ved bekendtgørelse om kommunernes opkrævning af afgift af ledningsført vand m.v.. Efter bekendtgørelsens § 1 kan den enkelte kommune bestemme, at den afgiftspligtige mængde i stedet opgøres efter måler for alle eller en del af de afgiftspligtige, idet opgørelsen alene omfatter den del af forbruget, der vedrører beboelse, og idet alle boligenheder, der forsynes fra samme anlæg eller boring, skal være omfattet af målerordningen. Kommunen kan opkræve et administrationsgebyr, der ikke må overstige udgifterne ved ordningen, jf. § 3, og skal afregne den opkrævede afgift til told- og skatteforvaltningen senest den 15. december i samme kalenderår, jf. § 4.

At sondringen mellem § 2, stk. 1, og § 2, stk. 2, og mellem § 4, stk. 1, og § 4, stk. 2, har selvstændig praktisk betydning ud over vandafgiften selv, illustreres af SKM2020.193.SR, hvor netop disse bestemmelser blev inddraget ved fastlæggelsen af standardsatsen for spildevandsafgift ved egenudledning.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 · Opkrævningsloven § 7 · Vandafgiftsloven § 2, stk. 1, 2 · Vandafgiftsloven § 4, stk. 1, 2 · Vandafgiftsloven § 7, stk. 5-7 · Vandafgiftsloven § 14, stk. 1, 2

PRAKSIS

Skatterådet · Fastlæggelse af standardsats for spildevandsafgift ved egenudledning	14.05.2020
Skatterådet · Godtgørelse af vandafgift momsfritaget golfklub	11.04.2019
Skatterådet · Vandafgift af golfklubs vanding fra egne boringer	11.04.2019
Skatterådet · Golfklub skal betale vandafgift uanset vandkvalitet	11.04.2019
Skatterådet · Vandafgift af golfbanes forbrug fra egen boring	18.06.2014

§ 3 Vandværkernes opgørelse: fakturaprincippet, fradrag og 90 pct.-reglen

For virksomheder registreret efter § 4, stk. 1 er den afgiftspligtige mængde i en afgiftsperiode efter § 7, stk. 1 de leverancer, for hvilke der er udstedt fakturaer, herunder acontoopkrævninger, i perioden, med fradrag efter § 8. Fradragene er udtømmende opregnet: vand tilført en anden registreret virksomhed, jf. § 5, og vand leveret til udlandet.

Skattestyrelsen præciserer i Den juridiske vejledning E.A.7.5.6.2.1, at opgørelsen skal ske i vandværkets almindelige forretningsregnskab eller driftsrapporter, at eget forbrug skal medregnes (fx når et kommunalt vandværk leverer til kommunen), og at **fakturadatoen** – ikke forfaldsdatoen eller sidste rettidige betalingsdag – er styrende. Reglerne følger her opgørelsesreglerne for elselskaber og i øvrigt momstilsvarets periodisering.

Den bestemmelse, der oftest udløser tvist, er **minimumsafgiften** i § 7, stk. 2:

> *Den samlede afgiftspligtige mængde for et kalenderår udgør dog mindst 90 pct. af den udpumpede mængde tillagt den modtagne mængde, der er faktureret til virksomheden fra andre registrerede virksomheder og fra udlandet, og fratrukket den mængde, der er faktureret til andre registrerede virksomheder og udlandet (minimumsafgift).*

Reglen er et rendyrket incitamentsinstrument: vandværket bærer afgiftsrisikoen for ledningstab ud over 10 pct., uanset årsagen. Praksis er kompromisløs. Det tidligere Momsnævn fastslog i **TfS 1998, 361**, at et ekstraordinært vandspild på ca. 6.800 m³ som følge af en lækage i et vandværks ledningsnet **ikke** kunne fradrages i den afgiftspligtige mængde; nævnet fandt, at der ikke var mulighed for at opgøre mængden på anden måde end efter § 7, stk. 1 og 2, og at det ved opgørelsen er uden betydning, om værket har opfyldt sin vedligeholdelsespligt, og om spildet er normalt eller ekstraordinært.

Den eneste undtagelse i praksis er formet meget snævert. I **TfS 1998, 360** fandt Momsnævnet, at der ikke skulle betales afgift af vand brugt til gennemskylning af et vandværks ledningsnet efter en forurening med spildevand. Der var tale om "en helt ekstraordinær situation, der ikke var forudset ved udformningen af" § 7, stk. 2: værket var uden skyld i den udefrakommende begivenhed og havde ingen indflydelse på skylningens varighed, som var bestemt af et myndighedspåbud. Skattestyrelsen understreger, at sædvanlig gennemskylning i forbindelse med reparationer derimod skal rummes inden for de tilladte 10 pct.

Om selve **den udpumpede mængde** er hovedreglen aflæsningen på udpumpningsmåleren. Vil vandværket fravige den, ligger bevisbyrden hos værket. Told- og Skattestyrelsen har tilladt, at mængden fastsættes ved andet end måling, når vandværket kunne fremlægge dokumentation for reelle målerfejl – fx ved eksterne tekniske undersøgelser – og kunne sandsynliggøre fejlmålingens omfang. Omvendt nåede Landsskatteretten i en utrykt kendelse af 30. juni 1998 frem til, at et vandværk skulle betale afgift af mindst 90 pct. af den **målte** oppumpede mængde, selv om der blev konstateret et væsentligt lavere forbrug hos forbrugerne, og selv om værket havde haft mistanke om fejlmåling og derfor havde udskiftet målerne; værket kunne ikke dokumentere fejlene ved de tidligere målere.

Minimumsafgiften opgøres som udgangspunkt pr. kalenderår og beregnes i årets sidste afgiftsperiode. Virksomheder med kun én årlig afregningsperiode over for forbrugerne kan efter § 7, stk. 3 vælge at opgøre minimumsafgiften på grundlag af forbrugsperioden. Efterfaktureres den betalte minimumsafgift til forbrugerne, indgår denne fakturering efter § 7, stk. 4 ikke i periodens afgiftsgrundlag – hvilket forhindrer dobbeltbeskatning af det samme vand.

At 90 pct.-reglen også danner rammen om vandspildssager over for den enkelte forbruger, ses i Landsskatterettens afgørelse 19-0107429, hvor netop § 7, stk. 2 sammen med § 24 udgjorde afgørelsens retsgrundlag.

LOV Vandafgiftsloven § 5 Vandafgiftsloven § 7, stk. 1-4 Vandafgiftsloven § 8 Vandafgiftsloven § 24

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afgørelse om vandafgift - manglende dokumentation for vandspild 15.06.2023

§ 4 Godtgørelse efter § 9: momsfradragsretten som målestok

Vandafgiftslovens § 9, stk. 1 giver momsregistrerede virksomheder ret til at få tilbagebetalt afgiften af det af virksomheden **forbrugte** afgiftspligtige vand, og § 9, stk. 2 angiver målestokken:

> *Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af vand. Tilbagebetaling omfatter dog ikke afgift af ledningsført vand i relation til aktiviteter nævnt i momslovens § 37, stk. 7 og 8. Til dokumentation af tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden kunne fremlægge fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår, jf. stk. 7.*

Koblingen til momsen var tilsigtet fra begyndelsen. Af forarbejderne til den oprindelige § 9 fremgår:

> *Det foreslås ud fra konkurrencehensyn, at momsregistrerede virksomheder skal kunne få tilbagebetalt vandafgiften på samme måde, som de kan få tilbagebetalt energiafgifter. [...] Tilbagebetalingen af vandafgift sker på samme måde som tilbagebetalingen af energiafgifterne, dvs. over momsangivelsen.*

Oprindelig var godtgørelsen dog begrænset af et bilag, der udelukkede liberale erhverv, forlystelser m.v. Denne begrænsning blev ophævet med virkning fra 1. januar 2005, og forarbejderne til ophævelsen beskriver den nugældende hovedregel:

> *Herefter kan alle momsregistrerede virksomheder få afgiften tilbagebetalt i samme omfang, som der ydes fradragsret for indgående moms (købsmoms) af vand, når dette er købt til forbrug i virksomheden. Der kan fortsat ikke opnås tilbagebetaling af vandafgift for vand, der benyttes til videresalg, forbrug i funktionærboliger, indehaverens og personalets privatforbrug og formål der ikke vedrører omsætningen af momspligtige varer/ydelser.*

De fire negativt afgrænsede formål er gengivet uændret i Den juridiske vejledning E.A.7.5.7.

Sidestillingen med elafgiften er ikke blot en forarbejdsbemærkning, men bærende praksis. I SKM2003.175.LSR fandt Landsskatteretten, at tilbagebetaling af vandafgift skal administreres efter samme retningslinjer som tilbagebetaling af elafgift, hvorefter en frivilligt momsregistreret idrætshal var berettiget til tilbagebetaling. Samme princip er sidenhen lagt til grund for udstillingshaller, udstillingscentre, forsamlingshuse og medborgerhuse. Lovgiver har selv henvist til afgørelsen som udtryk for gældende ret, senest da campingpladsers og lystbådehavnes adgang til godtgørelse blev indført med virkning fra 1. januar 2018 – en ændring, der var nødvendig netop fordi forbrugskriteriet i vandafgiftsloven svarer til elafgiftslovens.

Grænsen for koblingen til momsen blev trukket skarpt i **udenrigspersonbefordringssagerne**. I SKM2014.518.BR tiltrådte byretten, at virksomheder, der kunne opnå **godtgørelse** af moms vedrørende udenrigspersonbefordring, ikke ved anvendelsen af vandafgiftslovens bestemmelser kunne anses for at have opnået **fradragsret** for moms – momsfradrag og momsgodtgørelse er ikke synonyme begreber. Østre Landsret stadfæstede i SKM2015.700.ØLR og bemærkede, at hverken ordlyden af eller forarbejderne til de dagældende bestemmelser i elafgiftsloven og vandafgiftsloven gav grundlag for den modsatte fortolkning, ligesom selskabet ikke havde godtgjort, at der havde bestået en administrativ praksis om fuld tilbagebetaling; der var derfor heller ikke krav på varsel som ved praksisændringer, før SKAT kunne efteropkræve.

Den tilsvarende grænse går ved **momsfritagne aktiviteter**. I SKM2019.213.SR kunne en golfklub ikke få godtgørelse, netop fordi klubben ikke havde momspligtige aktiviteter og derfor ingen fradragsret for indgående moms – hverken for vandet fra egen boring eller for vandet fra det almene vandværk. Hvor virksomheden har blandede aktiviteter, bliver godtgørelsen delvis; det var netop opgørelsen af den delvise fradragsret, der var stridspunktet i SKM2012.368.LSR om et gymnasiums ret til godtgørelse af el- og vandafgift.

Endelig forudsætter godtgørelsen, at virksomheden reelt er **forbrugeren** af vandet. Skatterådet bekræftede i SKM2017.422.SR, at en spørger kunne anses for forbruger af ledningsført vand ved fremstilling af teknisk damp, isvand og ionbyttet vand og derfor var godtgørelsesberettiget. Omvendt var et konkursbo efter en fiskefiletfabrik i SKM2001.364.LSR ikke berettiget til godtgørelse af vandafgift af vandleverancer til fabrikken. Hvor vandet leveres via en ejendomsudlejer eller ejendomsadministrator, kan afgiftsbelastningen viderefaktureres til lejeren, så lejeren selv kan opnå godtgørelse i det omfang, betingelserne er opfyldt.

Om den generelle proces- og rumvarmesondring og godtgørelse af el-, gas-, olie- og kulafgift henvises til energiafgifter, og om selve fradragsrettens og pro rata-brøkens indhold til moms-fortolkning.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 | Momsloven § 37, stk. 7, 8 | Vandafgiftsloven § 9, stk. 1, 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Godtgørelse af vandafgift momsfritaget golfklub 11.04.2019

§ 5 Dokumentationskravet: måling, bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse

Dokumentationskravet i § 9, stk. 2, 3. pkt. – fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf afgiftens størrelse fremgår – er den hyppigste anledning til, at godtgørelseskrav falder. Bevisbyrden ligger entydigt hos virksomheden.

Landsskatterettens afgørelse 09-00929 er et rendyrket eksempel: godtgørelse af el- og vandafgift blev nægtet, fordi forbruget i de udlejede lokaler og i hestestaldene ikke var målt, og forbruget derfor ikke kunne henføres til virksomhedens egne godtgørelsesberettigede aktiviteter, jf. § 9, stk. 1.

Samme resultat nåede byretten i SKM2015.475.BR, hvor et selskab, der drev et teater, søgte godtgørelse af el- og vandafgift. Retten lagde til grund, at selve teaterproduktionen lå i fire andre produktionsselskaber, og at selskabet var registreret på en adresse, hvor også andre selskaber var registreret, uden at der var foretaget konkrete målinger af de enkelte selskabers forbrug. Da selskabets **eget** forbrug ikke var dokumenteret, var der ikke godtgørelsesret, og det var uden betydning, at selskabet havde udarbejdet en skønsmæssig egenopgørelse.

Blandet erhvervsmæssig og ikke-godtgørelsesberettiget anvendelse er en tilbagevendende kilde til tvist. I SKM2005.544.LSR kunne der ikke ske godtgørelse af elektricitets- og vandafgift vedrørende energiforbrug i et udendørs badeanlæg ved en campingplads, og Vestre Landsret behandlede samme problemstilling i SKM2007.562.VLR, hvor en campingplads var afgiftspligtig af el- og vandforbrug til et udendørs badeland, og hvor sagen tillige angik den skønsmæssige opgørelse af forbruget. Modsat blev et selskab, der udlejede en golfbane til en golfklub og var registreret for vandafgift, i SKM2001.599.LSR anset for berettiget til tilbagebetaling af vandafgift af vandet fra den private boring.

Skattestyrelsen har senest justeret praksis for opgørelsen af privatforbrug. Ved styresignalet SKM2025.640.SKTST er det fastslået, at der ved opgørelsen af virksomheders forbrug af ledningsført vand og fordelingen mellem bolig og virksomhed efter § 9, stk. 1 gælder samme praksis som for elektricitet, når der ikke er foretaget måling: vandforbruget i boligen kan fastsættes ved brug af de vejledende mindstesatser, der anvendes ved skatteansættelsen af privatforbrug, forbruget kan skønnes lavere, hvis der fremlægges dokumentation herfor, og er der ved skatteansættelsen fastsat et større privatforbrug end mindstesatserne, lægges dette større forbrug til grund. Styresignalet indebærer adgang til genoptagelse efter de almindelige regler.

Det praktiske råd, der kan udledes af sagsgruppen, er entydigt: **måling slår skøn**. Hvor målere ikke er opsat, må virksomheden regne med at bære risikoen for enhver usikkerhed om, hvor stor en del af forbruget der knytter sig til den momspligtige aktivitet.

LOV `Vandafgiftsloven § 9, stk. 1, 2`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Manglende godtgørelse af el- og vandafgift grundet manglende måling af forbrug i udlejede lokaler og hestestalde 19.05.2010

§ 6 Periodisering og regulering efter den endelige pro rata-fradragsprocent

Godtgørelsesbeløbet periodiseres efter § 9, stk. 3 for den periode, virksomheden anvender ved angivelsen af momstilsvaret, og omfatter afgiften af de leverancer af afgiftspligtigt vand, virksomheden har **modtaget**

i perioden. Beløbet anføres i hele kroner i rubrikken "Vandafgift" på momsangivelsen, jf. § 9, stk. 5, og tilbagebetalingen sker ved modregning i afgiftstilsvaret efter momsloven; i det omfang modregning ikke er mulig, udbetales beløbet efter opkrævningslovens § 12, jf. § 9, stk. 6. Den tidligere bagatelgrænse på 50 kr. blev ophævet med virkning fra 1. januar 2014 med den begrundelse, at behovet var bortfaldet med indførelsen af én skattekonto.

For virksomheder med delvis fradragsret er det praktisk vigtigste spørgsmål, **hvornår** reguleringen som følge af den endeligt opgjorte fradragsprocent skal foretages. Her blev der ryddet op ved lov nr. 832 af 14. juni 2022, der indsatte et nyt § 9, stk. 4 med virkning fra 1. januar 2023:

> *Reguleringen af det tilbagebetalingsberettigede beløb som følge af den endeligt opgjorte fradragsprocent for delvis fradragsret for moms skal angives efter reglerne fastsat i medfør af momslovens § 38, stk. 4, for så vidt angår tidspunktet for angivelse af regulering af afgiftstilsvaret.*

Forarbejderne til bestemmelsen forklarer både mekanikken og dens konsekvenser for frister:

> *Det foreslåede vil medføre, at reguleringen af det tilbagebetalingsberettigede beløb som følge af den endeligt opgjorte fradragsprocent for delvis fradragsret for moms ikke fremadrettet vil skulle ske som en efterangivelse. Når reguleringen af det tilbagebetalingsberettigede beløb for opgørelsesperioden indgår i den ordinære angivelse, vil kravet opstå i den afgiftsperiode for moms, hvor reguleringen skal indgå, og altså i den afgiftsperiode for moms, der omfatter den 6. måned efter udløbet af virksomhedens regnskabsår. Reguleringen vil således ikke skulle periodiseres tilbage til den enkelte afgiftsperiode for moms, som reguleringen angår, og forældelsesfristen og genoptagelsesfristen vil først løbe fra den afgiftsperiode for moms, der omfatter den 6. måned efter udløbet af virksomhedens regnskabsår.*

Bemyndigelsen i momslovens § 38, stk. 4 er udmøntet ved ændring af momsbekendtgørelsens § 17, jf. Den juridiske vejledning E.A.7.5.7. Konsekvenserne er praktiske og mærkbare:

- Reguleringen skal ske i den ordinære angivelse for den momsperiode, der omfatter 6. måned efter regnskabsårets udløb – hverken tidligere eller senere.
- Undlader virksomheden at regulere i den periode, skal der efterangives, og der beregnes renter tilbage til sidste rettidige betalingsdag for den pågældende periode.
- **Ophørte virksomheder** skal fortsat efterangive og periodisere til den sidst dannede momsperiode ved ophøret; der kan anmodes om rentefritagelse efter opkrævningslovens § 8.

Hertil kommer, at leverandørerne har en oplysningspligt: virksomheder, der leverer vand, skal efter § 9, stk. 7 mindst én gang årligt afgive de oplysninger, der er nødvendige for opgørelsen efter § 9, stk. 2.

LOV Momsloven § 38, stk. 4 Opkrævningsloven § 8 Opkrævningsloven § 12 Vandafgiftsloven § 9, stk. 3-7

§ 7 Eftergivelse ved vandspild efter § 24 – de kumulative betingelser

§ 24 er lovens eneste egentlige billighedsregel, og den er formuleret som en snæver undtagelse. Efter § 24, stk. 1 skal virksomheder registreret efter § 4, stk. 1, ikke medregne den vandmængde til afgiftsgrundlaget efter § 7, stk. 1-3, der vedrører **vandspild forårsaget af brud på skjulte vandinstallationer i ejendomme til boligformål** – men "bestemmelsen finder anvendelse efter stk. 2-5".

Bestemmelsens historie forklarer dens nuværende form. Reglerne blev indsat i loven ved **lov nr. 338 af 16. maj 2001** (dengang som § 25), blev **utilsigtet ophævet** ved en konsekvensændring i **lov nr. 1336 af 19. december 2008**, og blev genindført som § 24 ved LOV nr 522 af 12/06/2009. Forarbejderne til genindførelsen er usædvanligt klare om både fejlen og formålet med den samtidige forenkling:

> *Med vedtagelsen af L 1336 af 19. december 2008, der vedrørte konsekvensændringer som følge af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, blev bestemmelserne om godtgørelse ved vandspild m.m. i lov om afgift af ledningsført vand (§ 25, stk. 2-7) ophævet uretmæssigt med virkning fra 1. januar 2009. Med forslaget rettes der op på dette forhold, således at bestemmelserne indsættes i loven igen, dog nu som § 24 (hvilket skyldes ren lovteknik).*

Og om afbureaukratiseringen:

> *Det er de registrerede virksomheder, dvs. de virksomheder, som også afregner afgiften til SKAT, der skal søge om eftergivelsen. Det er usædvanligt, at en registreret virksomhed skal have godkendelse fra SKAT for at kunne give godtgørelse til kunden. [...] Der er mange sager om vandspild på landsplan, og dette er ressourcekrævende. Det er sjældent, at der er reguleringer i forhold til det ansøgte. Derfor foreslås det, at bestemmelserne om godtgørelse af afgift i forbindelse med vandspild § 24 (tidligere § 25) i lov om afgift af ledningsført vand ændres således, at sager vedrørende private boligforhold ikke skal forelægges told- og skatteforvaltningen.*

Afgørelseskompetencen ligger dermed hos **vandværket**, ikke hos Skatteforvaltningen – men vandværket skal opfylde samtlige betingelser, før det må reducere sit eget afgiftsgrundlag. Betingelserne er kumulative:

1. **Brud på skjult vandinstallation i ejendom til boligformål**, og vandspildet skal kunne dokumenteres henregnet til ejendommen på en sådan måde, at virksomheden kan opkræve vederlag for spildet hos forbrugeren, jf. § 24, stk. 2.
2. **Skriftlig og begrundet anmodning fra forbrugeren**, hvori denne beder om ikke at skulle betale afgift og andre beløb af det pågældende vandspild, jf. § 24, stk. 2.
3. **Virksomheden skal afstå fra at opkræve både vandprisen og afgiften** over for forbrugeren og udstede kreditnota på det eftergivne beløb inklusive vandafgift, hvis faktura allerede er udstedt, jf. § 24, stk. 3. Er forbrugeren udlejer, skal denne tilsvarende eftergive afgift og vandpris over for lejere, der efter lejeaftalen betaler for vandforbruget.
4. **Mindstekravet**: bestemmelsen finder ikke anvendelse for en mængde svarende til forbrugerens årlige normalforbrug vedrørende den private bolig tillagt 300 m³, og mindstekravet nedsættes forholdsmæssigt, hvis den normale afregningsperiode er kortere end et år, jf. § 24, stk. 4.
5. **Subjektiv betingelse**: ledningsbruddet må ikke kunne tilregnes forbrugeren som forsætligt eller groft uagtsomt, og der skal være udøvet rimelige foranstaltninger for at stoppe bruddet, jf. § 24, stk. 5.

Told- og Skattestyrelsens meddelelse SKM2002.22.TSS udfylder betingelserne – bl.a. hvad der forstås ved ejendomme til boligformål, og hvordan mindstekravet beregnes ved flere boligenheder. Skattestyrelsen sammenfatter i Den juridiske vejledning E.A.7.5.6.2.1, at mindstekravet ved ejendomme med flere boligenheder **uden** måling i den enkelte enhed opgøres som ejendommens samlede årlige normalforbrug tillagt 300 m³ **pr. boligenhed**, og at der ved bimålere af samme standardkvalitet som hovedmåleren kan opgøres tilsvarende for de enheder, der forsynes efter bimåleren, når bruddet er sket efter denne. Netop beregningen af dette mindstekrav (i praksis kaldet en selvrisiko) ved flere lejemål med **fælles vandmåler** var stridspunktet i Landsskatterettens afgørelse 09-01494, hvor afslaget på eftergivelse efter den dagældende § 25, stk. 2, blev stadfæstet.

En central praktisk pointe er, at **bruddets placering ikke i sig selv løser problemet**. Takstvejledningen for vandforsyning beskriver udgangspunktet i forsyningernes regulativer: sker der vandspild på en ejendom **før** afregningsmåleren – fx ved brud på en jordledning – kan spildet ifølge regulativet forlanges betalt af ejendommens ejer, selv om det ikke er målt, jf. Takstvejledningen. Det er derfor § 24-betingelserne – ikke bruddets fysiske placering – der afgør, om afgiften kan holdes uden for afgiftsgrundlaget. Landsskatteretten stadfæstede i 19-0107429 en opkrævning af vandafgift netop med henvisning til manglende dokumentation for vandspildet, med § 7, stk. 2 og § 24 som retsgrundlag.

Uden for § 24's område er der ingen adgang til at fradrage vandspild. Skattestyrelsen fastslår udtrykkeligt, at det ud over brud på skjulte vandinstallationer i ejendomme til boligformål **ikke** er muligt at fradrage vandspild forårsaget af brud ved opgørelsen efter § 7, stk. 1 – hvilket er den direkte praktiske forlængelse af Momsnævnets afgørelse i TfS 1998, 361. For vandafgift vedrørende vandspild opkrævet før 1. januar 2009 gælder fortsat den dagældende § 25, stk. 2-7, med krav om skriftlig og begrundet anmodning til Skatteforvaltningen.

LOV Vandafgiftsloven § 4, stk. 1 · Vandafgiftsloven § 7, stk. 1-3 · Vandafgiftsloven § 24, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afgørelse om vandafgift - manglende dokumentation for vandspild 15.06.2023

Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på eftergivelse af vandafgift - Beregning af selvrisiko ved flere lejemål med fælles vandmåler 01.02.2010

§ 8 Efteropkrævning, frister, renter og de forvaltningsretlige krav til afgørelserne

Procedurereglerne følger opkrævningsloven og skatteforvaltningsloven. Kan afgiftsbeløbet ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen foretage en **skønsmæssig ansættelse** efter opkrævningslovens § 5 – en hjemmel, der også gælder, hvor virksomheden har modtaget for meget i tilbagebetaling.

Genoptagelsesfristerne er de almindelige: ordinær genoptagelse af afgiftstilsvar og godtgørelse efter skatteforvaltningslovens § 31, og ekstraordinær genoptagelse efter § 32, stk. 1, nr. 3, når den afgiftspligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret er fastsat på et urigtigt grundlag. Landsskatteretten pålagde i 12-0189889 genoptagelse af en sag om vandafgift for golfbanevanding, hvor både registreringspligten efter § 4, stk. 2, momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, efteropkrævningshjemlen i opkrævningslovens § 5, stk. 1 og genoptagelsesfristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2 indgik. De generelle betingelser for ekstraordinær genoptagelse behandles selvstændigt under skatteret-genoptagelse.

Renter ved for sen betaling påløber efter opkrævningslovens § 7, og praksis for rentefritagelse efter § 8 er restriktiv. I SKM2012.478.LSR blev fritagelse for renter af for sent betalt vandafgift nægtet, selv om forhindringerne for rettidig indbetaling var medarbejderes sygdom og ferie. Tilsvarende fik et selskab i SKM2013.472.LSR ikke fritagelse for renter af for sent betalt afgift af ledningsført vand i en sag, der samtidig angik registreringsanmeldelsen og påbegyndelsesdatoen efter § 4.

Afgørelserne er forvaltningsafgørelser og skal derfor leve op til begrundelseskravene i forvaltningslovens § 22 og § 24. Det er ikke en teoretisk problemstilling på vandafgiftsområdet: i 19-0107429 indgik netop forvaltningslovens §§ 22 og 24, stk. 1 i afgørelsens retsgrundlag ved siden af vandafgiftslovens bestemmelser,

og Landsskatteretten stadfæstede opkrævningen. Mønstret er velkendt fra forvaltningsretten i øvrigt: en begrundelsesmangel i førsteinstansen fører ikke uden videre til ugyldighed, når klageinstansen selv leverer den fyldestgørende begrundelse, og manglen ikke har haft betydning for afgørelsens materielle rigtighed.

Hvad kravene nærmere indebærer, er udfoldet i Folketingets Ombudsmands praksis. I FOB 2020-27 om Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om modregning udtalte ombudsmanden:

> *Efter forvaltningslovens § 24, stk. 1, 1. pkt., skal en begrundelse indeholde en henvisning til de retsregler, afgørelsen er truffet i henhold til. Henvisningen til de anvendte retsregler skal være klar og specifik, så sagens parter uden videre kan identificere reglerne.*

Ombudsmanden præciserede samtidig, at der ved ændrede bestemmelser bør henvises til den seneste lovbekendtgørelse og de relevante ændringslove, og at begrundelsen skal angive paragraf, stykke, nummer og litra. På skatteforvaltningens område er kravene tilsvarende indskærpet i FOB 2021-25 om Vurderingsstyrelsens begrundelse og stillingtagen til partsanbringender, hvor ombudsmanden fremhævede, at standardbegrundelser er tilladte, men at kravene i § 24 også gælder for dem, og at ikke almindeligt forståelige fagudtryk må forklares. For vandværker, der efter 2009-ændringen selv træffer beslutning om at afstå fra opkrævning efter § 24, er det væsentligt at bemærke, at vandværkets afgørelse over for forbrugeren efter Skattestyrelsens opfattelse **ikke kan påklages til Skatteforvaltningen**.

LOV Forvaltningsloven § 22 · Forvaltningsloven § 24, stk. 1 · Opkrævningsloven § 5, stk. 1 · Opkrævningsloven § 7 · Opkrævningsloven § 8 · Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afgørelse om vandafgift - manglende dokumentation for vandspild — 15.06.2023
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten pålægger genoptagelse af sag om vandafgift for golfbanevanding — 11.09.2012

§ 9 Grænsefladen til spildevandsafgiften og til andre afgiftsordninger

Vandafgiften er tæt koblet til spildevandsafgiften, men de to ordninger må holdes adskilt. Koblingen sker i spildevandsafgiftslovens opgørelsesregler: for ejendomme, hvor der kun afledes spildevand fra boligenheder, fastsættes vandforbruget efter spildevandsafgiftslovens § 7, stk. 5 efter måler eller som et skønnet forbrug, "der mindst svarer til den mængde vand, hvoraf der for boligenheden betales vandafgift efter lov om afgift af ledningsført vand".

Skatterådet anvendte denne kobling i SKM2025.260.SR om en landbrugsejendom, hvor kun boligenheden afledte afgiftspligtigt spildevand, mens driftsbygningerne afledte til gylletank. Rådet fastslog, at standardsatserne i § 7, stk. 4, ikke kunne anvendes, at en bimåler på boligenheden kunne lægges til grund, og at hovedmålerens samlede forbrug ikke kunne danne grundlag, fordi der skal ses helt bort fra den erhvervsmæssige del. Afgørelsen illustrerer, at vandafgiften kan blive **målestok** for en anden afgift, uden at reglerne i øvrigt er sammenfaldende. På samme måde inddrog Skatterådet i SKM2020.193.SR vandafgiftslovens § 2 og § 4 ved fastlæggelsen af standardsatsen for spildevandsafgift ved egenudledning.

Denne praksisoversigt dækker **ikke** spildevandsafgiftens egne opgørelses- og standardsatsregler. Tilsvarende behandles proces- og rumvarmesondringen og godtgørelse af el-, gas-, olie- og kulafgift under energiafgifter, den substantielle momsfradragsret og pro rata-brøken under moms-fortolkning, ekstraordinær

genoptagelse af afgiftstilsvar under skatteret-genoptagelse, og bindende svar som retskildetype under bindende-svar-skatteraadet.

Endelig bemærkes, at der ikke er vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer af vandafgiftsloven ud over den gældende lovbekendtgørelse. Retsstillingen som beskrevet ovenfor er dermed den gældende.

LOV Spildevandsafgiftsloven § 7, stk. 4, 5 · Vandafgiftsloven § 2 · Vandafgiftsloven § 4

PRAKSIS **Skatterådet** · Spildevandsafgift på landbrugsejendom ved kun udledning fra boligenhed 14.05.2025

Skatterådet · Fastlæggelse af standardsats for spildevandsafgift ved egenudledning 14.05.2020

§ 10 Sammenfatning: tre spor med hver sin bevisbyrde

Praksis på vandafgiftsområdet kan sammenfattes i tre spor, som hver har sin egen logik og sin egen bevisbyrdefordeling.

Afgiftspligten er bred og næsten formalistisk. § 1 rammer alt vand, der leveres gennem en ledning og forbruges her i landet. Hverken kilden (regnvand, søvand, afværgegrundvand, egen boring), kvaliteten (drikkevand eller ej) eller anvendelsen (banevanding, køling, akvarier) fritager. De eneste anerkendte huller er meget snævre: vand tappet direkte ved boringen uden ledningsnet, recirkuleret processpildevand og renset kloakvand, samt – efter en helt konkret vurdering – oppumpet havvand, der ledes uændret tilbage, jf. SKM2015.668.SR, SKM2019.215.SR og TfS 1998, 362 sammenholdt med SKM2001.609.LSR. Den, der påberåber sig en af undtagelserne, må godtgøre, at den konkrete leveringsform falder uden for ordlyden.

Godtgørelsen er en spejling af momsfradragsretten – ikke en selvstændig lempelse. § 9, stk. 2 betyder, at den momsfritagne aktivitet aldrig giver godtgørelse, at momsgodtgørelse ikke er momsfradrag (SKM2015.700.ØLR), og at delvis fradragsret giver delvis godtgørelse med efterfølgende regulering efter den endelige pro rata-procent i den momsperiode, der omfatter 6. måned efter regnskabsårets udløb. Bevisbyrden for både forbrug og fordeling ligger hos virksomheden, og uden måling er skønnet ikke virksomhedens, men myndighedens – jf. 09-00929 og SKM2015.475.BR.

Eftergivelsen ved vandspild er en undtagelse, der skal opfyldes fuldt ud eller slet ikke. § 24 stiller fem kumulative krav, hvoraf de tre mest oversete er den skriftlige og begrundede anmodning fra forbrugeren, kravet om at virksomheden faktisk afstår fra at opkræve **både** vandpris og afgift, og mindstekravet på normalforbrug plus 300 m³. Betingelserne gælder også, hvor bruddet er sket før måleren, og uden for § 24 er der ingen adgang til at fradrage vandspild i afgiftsgrundlaget – heller ikke ved ekstraordinære brud på vandværkets eget ledningsnet, hvor 90 pct.-reglen i § 7, stk. 2 står ubøjeligt fast, jf. 19-0107429, 09-01494 og TfS 1998, 361.

For rådgivning betyder det, at de tre mest værdiskabende handlinger på området er banale: **opsæt målere**, **gem fakturaerne med afgiftsspecifikation**, og **få forbrugerens skriftlige, begrundede anmodning på plads, før kreditnotaen udstedes**.

LOV Vandafgiftsloven § 1 · Vandafgiftsloven § 7, stk. 2 · Vandafgiftsloven § 9, stk. 2 · Vandafgiftsloven § 24

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afgørelse om vandafgift - manglende dokumentation for vandspild 15.06.2023

Landsskatteretten · Manglende godtgørelse af el- og vandafgift grundet manglende måling af forbrug i udlejede lokaler og hestestalde 19.05.2010

Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på eftergivelse af vandafgift - Beregning af selvrisiko ved flere lejemål med fælles vandmåler 01.02.2010

Skatterådet · Golfklub skal betale vandafgift uanset vandkvalitet 11.04.2019

Skatterådet · Vandafgift på genanvendt regnvand og overfladevand fra søer 27.10.2015

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Vandafgiftsloven § 1	Vandafgiftsloven § 2
Vandafgiftsloven § 4	Vandafgiftsloven § 7 stk. 2
Vandafgiftsloven § 9 stk. 1, 2	Vandafgiftsloven § 24

MATERIALE Citerede afgørelser

11 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 4

15.06.2023	Stadfæstelse af afgørelse om vandafgift - manglende dokumentation for vandspild	19-0107429
11.09.2012	Landsskatteretten pålægger genoptagelse af sag om vandafgift for golfbanevanding	12-0189889
19.05.2010	Manglende godtgørelse af el- og vandafgift grundet manglende måling af forbrug i udlejede lokaler og hestestalde	09-00929
01.02.2010	Stadfæstelse af afslag på eftergivelse af vandafgift - Beregning af selvrisiko ved flere lejemål med fælles vandmåler	09-01494

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 7

14.05.2025	Spildevandsafgift på landbrugsejendom ved kun udledning fra boligenhed	24-2805622
14.05.2020	Fastlæggelse af standardsats for spildevandsafgift ved egenudledning	19-0813729
11.04.2019	Godtgørelse af vandafgift momsfritaget golfklub	18-1768407
11.04.2019	Vandafgift af golfklubs vanding fra egne boringer	18-1886519
11.04.2019	Golfklub skal betale vandafgift uanset vandkvalitet	18-1891053
27.10.2015	Vandafgift på genanvendt regnvand og overfladevand fra søer	15-0508310/15-0865131
18.06.2014	Vandafgift af golfbanes forbrug fra egen boring	14-0101549

22 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over vægtafgift, udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg

Afgrænsningen privat/blandet/erhvervsmæssig anvendelse, dagsbevis, hæftelse og fritagelser efter vægtafgiftsloven

Version 2 Opdateret 22. jul. 2026 35 afgørelser · 2000–2026 Læs online

INTRODUKTION

Vægtafgiftsloven regulerer den periodiske afgift af de ældre køretøjer – personbiler registreret første gang før 1. juli 1997 og vare-/lastbiler før 18. marts 2009 – der ikke er overgået til den brændstof- og CO2-baserede grønne ejerafgift. Loven rummer i dag fire selvstændige afgiftselementer: vægtafgift, udligningsafgift af dieseldrevne køretøjer, privatbenyttelsestillæg for gulpladevarebiler og partikeludledningstillæg for ældre dieselbiler. Praksis er helt domineret af Landsskatteretten, hvor tyngden ligger i afgrænsningen mellem privat, blandet og udelukkende erhvervsmæssig anvendelse af varebiler samt i hæftelses- og fristspørgsmål ved efteropkrævning. Oversigten kortlægger denne praksis sammen med lovgrundlaget, forarbejderne og de administrative regler om dagsbeviser, kontrol og afgiftsfritagelse.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Vægtafgiftsloven gælder kun for de ældre køretøjer – personbiler registreret første gang før 1. juli 1997 og vare-/lastbiler før 18. marts 2009; nyere køretøjer afgiftsberigtiges efter brændstofforbrugsafgiftsloven.

02 Privatbenyttelsestillæg efter § 2 a udløses alene for varebiler omfattet af § 4, stk. 1, II, A, hvis første indregistrering som nye er sket efter den 2. juni 1998; ved blandet anvendelse betales 50 pct. af tillægget, jf. § 4, stk. 2.

03 Kørsel mellem hjem og arbejdsplads anses efter forarbejderne som udgangspunkt for virksomheden uvedkommende – vægtafgiftsloven indeholder ingen 60-dages-regel svarende til ligningslovens § 9 B.

04 For lønmodtagere kræver blandet anvendelse efter § 2 a, stk. 3, nr. 2, både en klar aftale om at stille bil til rådighed, at kørslen har et ikke uvæsentligt omfang, og at det er nødvendigt, at kørslen udføres i en varebil.

05 Nødvendighedskriteriet er en konkret vurdering af det transporterede materiels omfang – dokumenterede, store og beskidte arbejdsredskaber opfylder det, mens småt udstyr og enkelte årlige messer ikke gør.

06 Konstateres privat kørsel ved kontrol, påhviler det ejeren at afkræfte formodningen for privat rådighed siden anskaffelsen, hvilket som udgangspunkt kun kan ske ved et ført kørselsregnskab.

07 Formodningen kan afkræftes ved en samlet konkret vurdering: dokumenteret erhvervsmæssigt formål med den observerede kørsel og rådighed over andre biler til privat brug kan føre til medhold.

08 Efteropkrævning af vægtafgift og privatbenyttelsestillæg sker efter skatteforvaltningslovens regler, og den ordinære frist er 3 år efter angivelsesfristens udløb, jf. § 31, stk. 1.

09 Ekstraordinær efteropkrævning efter § 32, stk. 1, nr. 3, forudsætter forsæt eller grov uagtsomhed – Landsskatteretten har i flere sager afvist, at manglende kørebog eller uenighed om kvalifikationen af en enkelt tur i sig selv er groft uagtsomt.

10 Afgiften påhviler den, i hvis navn køretøjet er registreret ved afgiftsperiodens begyndelse; er der registreret både ejer og bruger, hæfter de begge, og hæftelsen består uanset konkurs, manglende faktisk rådighed eller manglende betaling af forsikring.

11 Afgiftsperioden afkortes først ved formel afmelding i Køretøjsregisteret eller ved anmeldt ejerskifte – en skriftlig meddelelse om salg uden aflevering af nummerplader afbryder ikke afgiftspligten.

12 Dagsbeviset efter § 4, stk. 8, koster 185 kr. pr. dag i indtil 20 dage pr. kalenderår for biler indtil 4 t og dækker de tilsvar, der følger af den private benyttelse, bortset fra moms, der afregnes særskilt med 40 kr. pr. dag efter momslovens § 29 a.

13 Udligningsafgiften af dieseldrevne køretøjer har efter forarbejderne til formål at udligne forskellen mellem beskatningen af energiindholdet i diesel og benzin – den er nedsat med 30 pct. for 2025 og 2026 og med 21 pct. fra 2027.

14 Partikeludledningstillægget på 1.000 kr. årligt bortfalder først fra det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen modtager synsvirksomhedens anmeldelse om, at et eftermonteret partikelfilter er godkendt og virker.

15 Efter 35 år fra første registrering betales kun ¼ af satserne for vægtafgift, udligningsafgift, privatbenyttelsestillæg og partikeludledningstillæg, jf. § 15, stk. 3.

16 Afgiftsfritagelsen for handicapbiler i § 16 følger den kommunale bevilling: kommunalbestyrelsen træffer afgørelse om fritagelse med klageadgang til Ankestyrelsen, mens Skatteforvaltningens afgørelse om fritagelsens ophør påklages til Landsskatteretten.

17 Klager over vægtafgift og privatbenyttelsestillæg afgøres af Landsskatteretten – motorankenævnene behandler efter skatteforvaltningslovens § 7 alene klager over værdifastsættelse mv. efter registreringsafgiftsloven.

18 Anvender Skatteforvaltningen den særlige procedure i skatteforvaltningslovens § 20 e, træffes afgørelsen først, hvorefter parten har mindst 15 dage til bemærkninger; sagsfremstillingskravet i § 19 gælder da ikke, jf. § 19, stk. 5, nr. 9.

19 Manglende hjemmel i satstabellen medfører, at afgiften ikke kan opkræves – bortfaldet af vægtgruppen 2.501-3.000 kg i 2025 udløste genoptagelse og tilbagebetaling af egen drift i ca. 6.347 sager.

§ 1 Lovens anvendelsesområde: de ældre køretøjer og de fire afgiftselementer

Efter vægtafgiftslovens § 1, stk. 1 svares afgift til statskassen af motorkøretøjer, traktorer, påhængsvogne, sættevogne til personbefordring, påhængsredskaber (herunder campingvogne) og registreringspligtige motorredskaber indrettet til godstransport, når køretøjet skal registreres i Køretøjsregisteret. Afgiftspligten omfatter derimod ikke køretøjer, der er afgiftspligtige efter brændstofforbrugsafgiftsloven, jf. § 1, stk. 2.

Denne afgrænsning er hele oversigtens omdrejningspunkt. Som lovgiver selv formulerer det i bemærkningerne til satsomlægningen i lov nr. 203 af 13. februar 2021:

> *Loven gælder for personbiler indregistreret før den 1. juli 1997 og varebiler indregistreret før den 18. marts 2009. Afgiften er for personbiler gradueret efter bilens vægt, og for vare- og lastbiler gradueret efter bilens tilladte totalvægt.*

Landsskatteretten har lagt netop dette til grund i 16-0031068, hvor retten præciserede, at der for varevogne indregistreret før den 18. marts 2009 skal betales vægtafgift og ikke grøn ejerafgift.

Loven rummer i dag fire selvstændige afgiftselementer, der siden 2010 har haft hver sin bestemmelse:

Afgiftselement	Hjemmel	Kort karakteristik
Vægtafgift	§ 2, stk. 1, jf. § 3 og § 4	Af samtlige afgiftspligtige køretøjer; personbiler efter egenvægt, vare-/lastbiler efter tilladt totalvægt
Udligningsafgift	§ 2, stk. 2	Af køretøjer indrettet til anden drivkraft end benzin og elektricitet (i praksis diesel)
Privatbenyttelsestillæg	§ 2 a	Af varebiler omfattet af § 4, stk. 1, II, A, første indregistreret som nye efter 2. juni 1998
Partikeludledningstillæg	§ 2 b	1.000 kr. årligt af ældre dieselbiler uden tilstrækkelig partikelbegrænsning

Opdelingen blev gennemført ved lov nr. 523 af 12. juni 2009 og videreført ved lov nr. 1386 af 21. december 2009. Af forarbejderne fremgår, at der var tale om en i det væsentlige redaktionel omstrukturering af den tidligere § 2:

> *Bestemmelserne i § 2, § 2 a og § 2 c, er en videreførelse af § 2 i vægtafgiftsloven, og ændringerne er dermed af redaktionel karakter. (...) Efter § 2 a skal der betales et tillæg for helt eller delvis privat benyttelse af varebiler med en tilladt totalvægt på ikke over 4 tons, der er registreret første gang som nye efter den 2. juni 1998. Bestemmelsen er en videreførelse af § 2, stk. 2-4, i vægtafgiftsloven.*

Dette forklarer, hvorfor den ældre – og fortsat helt centrale – praksis fra 2009-2011 henviser til »vægtafgiftslovens § 2, stk. 3, nr. 1 og 2«, mens nyere afgørelser henviser til § 2 a, stk. 3, nr. 1 og 2. Retstilstanden er den samme.

Endelig fastslår § 2 c, at der for køretøjer, som efter deres anvendelse omfattes af flere afgiftssatser, svares afgift efter den højeste sats.

LOV Vægtafgiftsloven § 1, stk. 1, 2 | Vægtafgiftsloven § 2, stk. 1, 2 | Vægtafgiftsloven § 2a | Vægtafgiftsloven § 2b | Vægtafgiftsloven § 2c

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Vægtafgift – Registreret ejer – Uberettiget registrering – Køretøjsregisteret 26.10.2018

§ 2 Privatbenyttelsestillæggets tredeling: privat, blandet og udelukkende erhvervsmæssig anvendelse

Privatbenyttelsestillægget blev indført ved lov nr. 363 af 2. juni 1997 med virkning fra 1. januar 1998. Af forarbejderne fremgår formålet nøgternt:

> *Der foreslås en ny afgift på 5.000 kr. årligt for privat anvendelse af varebiler m.v. med tilladt totalvægt fra 2.001 kg til og med 4.000 kg. For varebiler med en tilladt totalvægt under og 2 tons er afgiften 1.000 kr.*

Definitionerne af anvendelseskategorierne blev udbygget ved lov nr. 81 af 9. februar 1998 og lov nr. 421 af 26. juni 1998 og findes i dag i § 2 a, stk. 2-4:

- **Privat anvendelse** foreligger, når den registrerede ejer eller bruger ikke anvender køretøjet i forbindelse med udøvelse af virksomhed eller er forpligtet til at anvende det ved udførelse af arbejdsopgaver som led i et ansættelsesforhold.
- **Blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse** foreligger enten (nr. 1), når en virksomhed anvender køretøjet både som led i virksomheden og til formål, der er virksomheden uvedkommende, eller (nr. 2), når en fysisk person som led i et ansættelsesforhold eller selvstændigt bierhverv skal anvende køretøjet, og det under hensyn til formålet er nødvendigt, at kørslen udføres med en varebil.
- Er brugeren forskellig fra ejeren, fastlægges den afgiftsmæssige status **på grundlag af brugerens anvendelse**, jf. § 2 a, stk. 4.

Den økonomiske konsekvens af kvalifikationen følger af § 4, stk. 2: ved blandet anvendelse betales tillæg med 50 pct. af tillægget for privat anvendelse. Da tillægget for privat anvendelse for de fleste varebiler udgør 6.250 kr. årligt (2024-niveau), er forskellen mellem »blandet« og »udelukkende privat« i praksis flere tusinde kroner om året pr. køretøj – og ved efteropkrævning for flere år tilbage betydelige beløb.

Historisk skete udligningen af tillægget for momsregistrerede virksomheder gennem en særskilt tilbagebetalingsordning, som blev indsat samtidig med tillægget selv. Af forarbejderne til denne ordning fremgår formålet:

> *Det foreslås, at virksomheder, der er registreret efter momsloven og lønsumsafgiftsloven, kan få tilbagebetalt det foreslåede nye tillæg for privat anvendelse på varebiler med henblik på, at tillægget kun skal belaste den private brug af disse køretøjer. (...) Tillægsafgiften tilbagebetales fuldt ud, når varebilen udelukkende benyttes erhvervsmæssigt i virksomheden. Hvis virksomheden benytter varebilen til blandet kørsel, dvs. både erhvervsmæssige og private formål, tilbagebetales afgiften med 50 pct.*

I dag er halveringen indarbejdet direkte i satsstrukturen via § 4, stk. 2, og hviler dermed ikke længere på en efterfølgende tilbagebetaling over momsangivelsen.

Anmeldelsespligten er reguleret i § 9, stk. 1: ved registrering – og ved enhver efterfølgende ændring af registrering eller anvendelse – skal anmelderen for varebiler første indregistreret som nye efter 2. juni 1998 angive, om køretøjet skal anvendes privat, blandet eller udelukkende erhvervsmæssigt. Efter § 9, stk. 2 skal den afgiftspligtige **straks** anmelde enhver ændring af betydning for afgiftens beregning. Registreringen afspejles udadtil: efter § 82 i bekendtgørelse om registrering af køretøjer skal vare- og lastbiler indtil 4 t, der er registreret til privat eller blandet brug, forsynes med et mærke bag på bilen – for biler registreret fra 1. januar 2009 erstattet af papegøjenummerpladen.

LOV Vægtafgiftsloven § 2a, stk. 2-4 Vægtafgiftsloven § 4, stk. 2 Vægtafgiftsloven § 9, stk. 1, 2

§ 3 Kørsel mellem hjem og arbejde – vægtafgiftsloven har ingen 60-dages-regel

Det hyppigste stridspunkt i praksis er kørsel mellem bopæl og arbejdsplads. Landsskatteretten har konsekvent lagt forarbejderne til lov nr. 421 af 26. juni 1998 til grund, hvorefter en sådan kørsel som udgangspunkt anses for virksomheden uvedkommende, medmindre den udføres i virksomhedens interesse som led i momspligtig virksomhed.

Den ledende afgørelse er 09-01188. Klageren havde solgt sin virksomhed til et selskab, var ansat der, leasede en Volvo XC 90 på gule plader og fakturerede selskabet for kørslen; efter ansættelseskontrakten var hjemmeadressen hans arbejdssted. Af 157 fakturerede ture i perioden 3. oktober 2006 – 29. november 2007 gik 133 mellem bopælen og selskabets adresse. Landsskatteretten stadfæstede tillægget for blandet anvendelse og lagde vægt på tre forhold:

- kørsel mellem hjem og arbejdsplads anses som udgangspunkt for virksomheden uvedkommende i vægtafgiftslovens forstand,
- 133 af 157 ture var netop sådan kørsel, og
- der var ikke ført kørebog til dokumentation af bilens øvrige anvendelse.

Afgørende er, at skattecentret i sagen udtrykkeligt fastholdt, at der **ikke** findes en lempelse svarende til 60-dages-reglen i ligningslovens § 9 B, stk. 1 – en betragtning Landsskatteretten ikke tilsidesatte. Vægtafgiftslovens anvendelseskategorier skal altså vurderes selvstændigt og ikke ved en mekanisk overførsel af de indkomstskatteretlige befordringsregler.

Samme tema behandles i 10-00998, der ligeledes angår tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse ved kørsel mellem hjem og arbejdsplads.

At bopælen tillige er virksomhedens registrerede adresse, hjælper ikke skatteyderen – tværtimod. I 07-01016 lagde Landsskatteretten netop vægt på, at virksomheden blev drevet fra klagerens private adresse, hvilket måtte formodes at betyde, at bilen var parkeret ved bopælen, at bilen ikke var uanvendelig til privat kørsel, at der ikke var ført kørebog, og at en erklæring fra en bekendt om adgang til en anden bil ikke var tilstrækkelig. Tilsvarende i 08-03071, hvor efteropkrævning af moms og tillæg for privat anvendelse blev behandlet samlet.

LOV Ligningsloven § 9b, stk. 1 Vægtafgiftsloven § 2a, stk. 3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Kørsel mellem hjem og arbejdsplads 05.05.2011

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Efteropkrævning af moms og tillæg for privat anvendelse af varebil 03.06.2010

Landsskatteretten · Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Kørsel mellem hjem og arbejde 11.12.2009

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster efteropkrævning af moms og vægtafgift for varebil 31.08.2009

§ 4 Nødvendighedskriteriet for lønmodtagere: hvad skal der til, før varebilen er »nødvendig«?

For lønmodtagere og personer med selvstændigt bierhverv gælder efter § 2 a, stk. 3, nr. 2 et skærpet krav: den registrerede ejer/bruger skal som led i ansættelsesforholdet **skulle** anvende køretøjet, og det skal under hensyn til formålet være **nødvendigt**, at kørslen udføres med en varebil. Landsskatteretten har i 08-03010 sammenfattet kravet med henvisning til forarbejderne:

> *Forarbejderne til loven specificerer, at der skal foreligge en klar aftale, som forpligter lønmodtageren til at anvende egen bil, og at kørslen nødvendigvis må udføres med en varevogn.*

Praksis viser en konsekvent, men konkret bevisvurdering, hvor det transporterede materiels fysiske omfang er afgørende:

Afgørelse	Erhverv/materiel	Udfald
08-03010	Skovløber: hundetransportkasser (95 × 70 × 68 cm), mineralfodertrug (45 kg), kratryddere på 190 cm, motorsave, hegnsmaterialer, døde sæler	Nødvendighedskravet opfyldt – blandet anvendelse (halvt tillæg)
09-00394	Direktør i GPS-virksomhed: udstyr på typisk 20 × 20 cm, deltagelse i to årlige udstillinger	Ikke nødvendigt – køretøjet anset for udelukkende privat anvendt
10-01057	Operainstruktør: belysningsanlæg, kulisser, rekvisitter, kostumer	Betingelserne for halv afgift ikke opfyldt – ingen skriftlig aftale, kørslens omfang tvivlsomt

I **08-03010** var det afgørende, at klageren via kørselsbemyndigelser og en erklæring fra arbejdsgiveren kunne dokumentere forpligtelsen, og at billeddokumentation viste materiellets omfang. I **09-00394** anerkendte Landsskatteretten derimod, at direktørkontrakten forpligtede klageren til at stille bil til rådighed, men fandt det ikke godtgjort, at kørslen nødvendigvis skulle ske i en varebil, da selskabets primære produkt var småt GPS-udstyr, og deltagelse i to årlige udstillinger ikke kunne tillægges afgørende vægt.

10-01057 illustrerer, at Skatteforvaltningen opstiller tre kumulative betingelser for lønmodtagere – skriftlig aftale om at stille bilen til rådighed, nødvendighed af varevogn og et ikke uvæsentligt kørselsomfang for arbejdsgiveren. Landsskatteretten tiltrådte, at betingelserne ikke var opfyldt, da klageren ikke kunne anses for som led i et ansættelsesforhold at skulle stille sin varebil til rådighed, og da det var tvivlsomt, om kørslen havde et ikke uvæsentligt omfang, når der ikke var modtaget løn af betydning siden bilens anskaffelse.

Specialindretning spiller en selvstændig rolle. Sagen 11-00540 angår netop forholdet mellem specialindretning og privat anvendelse efter § 2 a, stk. 1. Skattemæssigt gælder et parallelt, men strengt kriterium, som Landsskatteretten sammenfattede i 22-0041503:

> *Efter forarbejderne til § 16 omfatter undtagelsen for specialkøretøjer såsom kraner, lastbiler og andre køretøjer, der ikke kan anses for egnede som alternativ til en privat bil. Det er bilens indretning, der afgør, om bilen er uegnet som alternativ til en privat bil.*

En VW Transporter kassevogn med udtagelig hyldeopdeling opfyldte ikke dette. Afgrænsningen af mandskabsvogne, der efter § 4, stk. 7 afgiftsberigtiges efter satserne for vare- og lastmotorkøretøjer, er behandlet af Skatterådet i SKM2021.202.SR og af Landsskatteretten i 20-0092985 om afgiftspligt for en mandskabsvogn efter privat kørsel.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 4 · Vægtafgiftsloven § 2a, stk. 3 · Vægtafgiftsloven § 4, stk. 7	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Beskatning af fri bil - Privat kørsel i firmabil på gule plader	07.10.2022
	Landsskatteretten · Afgiftspligt for mandskabsvogn efter privat kørsel	13.09.2021
	Landsskatteretten · Vægtafgift og privat anvendelse af varebil – specialindretning	01.11.2011
	Landsskatteretten · Afgørelse om privatbenyttelsesafgift for varebil og genoptagelse af afgiftstilsvar	07.10.2011
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om privat anvendelse af varebil	31.03.2010
	Landsskatteretten · Skovløbers varebil anset for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse	27.11.2009
	Skatterådet · Mandskabsvogne versus varebiler regler for erhvervskørsel og momsfradrag	13.04.2021

§ 5 Kontrol, standsning og bevisbyrde – ét tilfælde af privat kørsel er nok

Kontrolgrundlaget findes i § 21. Skatteforvaltningen har uden retskendelse adgang til eftersyn i virksomheder registreret som ejer eller bruger af varebiler omfattet af § 4, stk. 1, II, A, og til at efterse køretøjerne og regnskabsmaterialet, jf. stk. 1. Efter stk. 3 kan eftersyn af køretøjer registreret til blandet eller erhvervsmæssig anvendelse foretages **på offentlige steder**, og efter stk. 4 skal ejeren ved blandet anvendelse i ansættelsesforhold meddele alle nødvendige oplysninger, ligesom forvaltningen kan undersøge forholdet hos nuværende og tidligere arbejdsgivere. Politiet yder bistand, jf. stk. 5.

Bevisbyrdemønstret, som praksis har udviklet, er stringent: konstateres privat kørsel blot **én gang**, vender bevisbyrden. Landsskatteretten formulerede det i 22-0041503, hvor en engrosvirksomheds indehaver blev standset af Toldstyrelsen ved den tyske grænse med større mængder øl, læskedrikke og vin i en VW Transporter på gule plader:

> *Som følge af den private kørsel på standsningstidspunktet, påhviler det klageren at afkræfte formodningen om, at bilen har stået til rådighed for hans private brug siden anskaffelsen af bilen i 2018, jf. SKM2013.526.ØLR. Afkræftelse heraf kan som udgangspunkt kun ske ved et kørselsregnskab, jf. Højesteretsdom i SKM2009.239.*

Motorstyrelsen opkrævede i samme sag privatbenyttelsesafgift og omregistrerede bilen til papegøjeplader for hele perioden fra anskaffelsen, og Landsskatteretten fremhævede, at klageren hverken havde ført kørebog eller købt dagsbevis. At husstanden rådede over en privat personbil, kunne ikke i sig selv afkræfte formodningen.

Formodningen er dog ikke uafkræftelig. I 09-02392 blev en direktør standset ved den dansk-tyske grænse med øl og sodavand i en Audi Q7 på gule plader og oplyste ved kontrollen, at varerne var til privat brug. Landsskatteretten gav alligevel selskabet medhold efter en samlet konkret vurdering og lagde vægt på, at

drikkevarerne skulle bruges til selskabets julefrokost, at direktøren følte sig presset under vejkontrollen, at skatteankenævnet i den parallelle sag om fri bil havde givet ham medhold, og at han i perioden havde andre biler til rådighed for privat brug, som han blev beskattet af.

Samme nuancering ses i 08-02459, hvor en Opel Vivaro med kalibreringsudstyr, rullebund og oliefyr blev observeret på en lystbådehavn med bådstativ og grej. Flertallet fandt det tvivlsomt, om bilen udelukkende havde været anvendt erhvervsmæssigt, og bemærkede, at bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig anvendelse påhviler den, der påberåber sig den – men et fragtbrev og en lejeaftale udarbejdet efter SKATs henvendelse kunne ikke frikende ejeren.

Nyere afgørelser viderefører linjen om kvalifikation af den enkelte tur: 22-0074066 angår privatbenyttelsesafgift for en varebil anvendt til jagt og til transport af en ikke-ansat passager, og 23-0061130 angår private indkøb foretaget under erhvervsmæssig kørsel – begge afgjort efter § 2 a, stk. 1, § 4 og § 10, stk. 1. Landsskatteretten har endvidere i **SKM2023.295.LSR** (j.nr. 21-0028582) taget stilling til, om der skulle opkræves privatbenyttelsesafgift for en varebil efter vægtafgiftslovens §§ 2 a og 4.

Endelig viser 08-02554 sammenhængen til indkomstbeskatningen: en firmabil på gule plader falder kun uden for ligningslovens § 16, stk. 4, hvis bilen er omfattet af vægtafgiftslovens § 4, stk. 1, II, A, **og** der ikke er betalt tillæg for privat anvendelse. Betales privatbenyttelsestillægget, er sagen om fri bil reelt afgjort – og omvendt kan konstateret privat kørsel udløse både beskatning af fri bil og efteropkrævning af privatbenyttelsestillæg. Overtrædelse af de registrerede anvendelsesbetingelser er desuden strafsanktioneret: efter § 23, stk. 2, nr. 5 straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt benytter eller indretter et køretøj i strid med køretøjets registrerede art og anvendelse.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 4 · Vægtafgiftsloven § 2a, stk. 1 · Vægtafgiftsloven § 21, stk. 1-5 · Vægtafgiftsloven § 23, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Privatbenyttelsesafgift for varebil – private indkøb under erhvervsmæssig kørsel	07.04.2025
Landsskatteretten · Privatbenyttelsesafgift for varebil anvendt til jagt og transport af ikke-ansat passager	17.01.2024
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Privat kørsel i firmabil på gule plader	07.10.2022
Landsskatteretten · Vægtafgift for varebil: Indkøb til firmajulefrokost anset for erhvervsmæssig kørsel	19.04.2011
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Varebil på gule plader - Privat anvendelse	18.11.2010
Landsskatteretten · Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Forældelse efter skatteforvaltningsloven	09.12.2009

§ 6 Efteropkrævning: den ordinære 3-årsfrist og den snævre adgang til ekstraordinær genoptagelse

Efteropkrævning af vægtafgift og privatbenyttelsestillæg sker efter skatteforvaltningslovens almindelige regler om afgiftstilsvar. Det blev fastslået i Landsskatterettens afgørelse i 09-00931, offentliggjort som **SKM2010.93.LSR**, hvorefter efteropkrævning af vægtafgift kunne ske efter reglerne i skatteforvaltningsloven.

Den ordinære frist følger af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1: varsel om fastsættelse eller ændring af et afgiftstilsvar kan ikke afsendes senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb, og afgørelsen skal træffes senest 3 måneder efter varslet. Ekstraordinær fastsættelse forudsætter en af de udtømmende situationer i § 32, stk. 1

– i disse sager næsten altid nr. 3 om forsætlig eller groft uagtsom adfærd – og skal varsles inden 6 måneder fra kundskabstidspunktet, jf. § 32, stk. 2.

Praksis viser, at Skatteforvaltningen gentagne gange har strakt sig for langt tilbage i tid:

- I 08-02459 fandt Landsskatteretten, at selskabet ikke havde handlet groft uagtsomt eller forsætligt. Der forelå derfor ikke særlige omstændigheder som omhandlet i § 32, stk. 1, og SKAT kunne ikke opkræve afgift ud over den ordinære frist i § 31, stk. 1 – selv om retten materielt fandt det tvivlsomt, om varebilen udelukkende havde været anvendt erhvervsmæssigt.
- I 10-01057 blev afgørelsen ændret delvist: klageren skulle betale fuld privatbenyttelsesafgift **inden for** den ordinære frist, men SKAT havde ikke grundlag for at antage, at klageren havde handlet groft uagtsomt, og kunne derfor ikke efteropkræve for den ældre periode.
- I 09-01090 var problemet den manglende begrundelse for den ekstraordinære fastsættelse.
- I 10-03357 var problemet manglende sagsfremstilling ved efteropkrævning af vægtafgift, jf. skatteforvaltningslovens § 19.

Mønstret er klart: den blotte omstændighed, at der ikke er ført kørebog, eller at parterne er uenige om kvalifikationen af en enkelt observeret tur, er ikke i sig selv groft uagtsomt. Skal efteropkrævningen række længere end 3 år tilbage, kræves der noget kvalificeret mere – og bevisbyrden herfor påhviler myndigheden.

Omvendt gælder, at når et afgiftskrav først er opstået, hjælper det ikke skatteyderen, at kravet føles urimeligt: i 24-0008316 fastslog Landsskatteretten på et beslægtet motorafgiftsområde, at en almindelig disposition over egne forhold ikke i sig selv udgør »særlige omstændigheder«.

LOV Skatteforvaltningsloven § 19 · Skatteforvaltningsloven § 31, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtet tilbagebetaling af eksportgodtgørelsesgebyr efter annullering af eksportsag	12.11.2024
Landsskatteretten · Afgørelse om privatbenyttelsesafgift for varebil og genoptagelse af afgiftstilsvar	07.10.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende sagsfremstilling ved efteropkrævning af vægtafgift	06.05.2011
Landsskatteretten · Tillæg for privat anvendelse af varebil - god tro og efteropkrævning	11.12.2009
Landsskatteretten · Afgørelse om tillæg for privat anvendelse af varebil - manglende begrundelse for ekstraordinær fastsættelse	11.12.2009
Landsskatteretten · Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Forældelse efter skatteforvaltningsloven	09.12.2009

§ 7 Klagevejen og den særlige § 20 e-procedure ved motorafgifter

Klager over afgørelser om vægtafgift, udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg afgøres af **Landsskatteretten** – ikke af motorankenævnene. Efter skatteforvaltningslovens § 7, stk. 1 afgør motorankenævnene alene klager over Skatteforvaltningens afgørelser om fastsættelse af den afgiftspligtige værdi af nye og brugte køretøjer, om godtgørelse efter registreringsafgiftslovens § 7 b, om afslag på genoptagelse heraf samt om bindende svar herom. Denne kompetencefordeling er slået fast i praksis: i 10-03453 og 11-04047 afviste Landsskatteretten at tage stilling til værdiansættelsen, fordi denne skulle afgøres af Motorankenævnet som første klageinstans.

For selve afgiftsberegningen gælder en særlig, forenklet sagsbehandlingsprocedure. Efter skatteforvaltningslovens § 20 e, stk. 1, nr. 3 kan Skatteforvaltningen anvende en særlig procedure ved »genoptagelse og ændring af beregning af afgift efter registreringsafgiftslovens §§ 1 og 3-10, brændstofforbrugsafgiftslovens §§ 1-3 c eller §§ 1-8 i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v.«. Proceduren vender den sædvanlige rækkefølge om, jf. § 20 e, stk. 2-4:

1. Afgørelsen træffes og ledsages af sagens faktiske oplysninger.
2. Parten får mindst 15 dage fra afgørelsens datering til at fremkomme med bemærkninger.
3. Har parten bemærkninger, træffer Skatteforvaltningen en **ny** afgørelse på grundlag af de foreliggende oplysninger.
4. Adgangen til at træffe ny afgørelse bortfalder, hvis parten klager.

Anvendes § 20 e, gælder kravet om sagsfremstilling og forudgående høring i § 19, stk. 1-3 ikke, jf. den udtrykkelige undtagelse i § 19, stk. 5, nr. 9. Praktisk betyder det, at klageren skal reagere hurtigt – og at en manglende forudgående partshøring ikke uden videre kan gøres gældende som ugyldighedsgrund, når proceduren er fulgt.

Baggrunden for konstruktionen belyses af Folketingets Ombudsmands egen drift-undersøgelse 2021-22 om 30 klagesager om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer. Ombudsmanden fandt det **kritisabelt**, at Motorstyrelsen ikke partshørte over bl.a. annonceoplysninger anvendt ved værdifastsættelsen:

> *Sammenfattende mener jeg, at bl.a. oplysningerne i annoncer til brug for fastsættelsen af handelsprisen og oplysningerne i det materiale, som indhentes til brug for fastsættelse af nyprisen, er undergivet partshøringspligt efter forvaltningslovens § 19. Jeg mener derfor, at det er kritisabelt, at Motorstyrelsen ikke foretager partshøring i sagerne vedrørende sådanne oplysninger.*

Ombudsmanden præciserede samtidig kompetenceforskellen mellem instanserne:

> *I skatteforvaltningslovens § 19 findes særregler på skatteområdet om sagsfremstilling, der betydeligt udvider kravene til partshøring i forhold til reglerne i forvaltningslovens kapitel 5. Disse regler om sagsfremstilling gælder for behandlingen af sager i motorankenævnene, jf. skatteforvaltningslovens § 35 d, men gælder ikke for behandlingen af sager i Motorstyrelsen (...). Ved sagsbehandlingen i Motorstyrelsen er det således den almindelige forvaltningsretlige bestemmelse om partshøring i forvaltningslovens § 19, der gælder.*

Det var netop denne kritik, der ifølge Skatteministeriet foranledigede lovforslaget om den særlige partshøringsprocedure, som i dag findes i § 20 e.

LOV Forvaltningsloven § 19 · Skatteforvaltningsloven § 7, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 19, stk. 5 · Skatteforvaltningsloven § 20e, stk. 1-4

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Opkrævning af registreringsafgift efter ophørt afgiftsfritagelse for handicapbus 06.01.2012

Landsskatteretten · Opkrævning af registreringsafgift efter ejerskifte ved død – Uskiftet bo – Handicapbus 30.06.2011

§ 8 Dagsbeviset: 185 kr. pr. dag efter § 4, stk. 8, og samspillet med momslovens § 29 a

Dagsbevisordningen er den ventil, der gør det muligt lovligt at køre privat i en erhvervsvarebil uden at udløse privatbenyttelsestillæg for hele afgiftsperioden. Efter § 4, stk. 8 kan Skatteforvaltningen for biler med tilladt totalvægt **indtil 4 t**, der ikke er registreret til hel eller delvis privat benyttelse, tillade, at der betales en afgift på **185 kr. pr. dag** i indtil **20 dage pr. kalenderår**. Beviset skal medbringes under kørslen og forevises politiet eller Skatteforvaltningen på forlangende.

Retsvirkningen fremgår af § 4, stk. 9: betalingen dækker de tilsvar – bortset fra merværdiafgift – der følger af den private benyttelse af og rådighed over køretøjet den pågældende dag, og køretøjet anses fortsat som udelukkende erhvervsmæssigt benyttet. Der kan ikke udstedes dagsbevis til køretøjer, der er fritaget for afgift efter vægtafgiftsloven eller brændstofforbrugsafgiftsloven eller for registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 2; el- og brintdrevne køretøjer er dog undtaget fra denne begrænsning.

Moms afregnes særskilt. Efter momslovens § 29 a, stk. 1 kan der for vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på **ikke over 3 t**, hvor der er taget fuldt momsfradrag, betales **40 kr. pr. dag** i indtil 20 dage pr. kalenderår for udtagning til privat brug. Bemærk vægtgrænseforskellen: vægtafgiftslovens dagsbevis rækker til 4 t, momslovens til 3 t.

Ordningens tilblivelse er lærerig. Den blev først vedtaget i 2008 med en dagsafgift på 225 kr., der skulle dække både moms- og skattemæssige krav, men loven trådte aldrig i kraft. Det fremgår direkte af forarbejderne til den efterfølgende konsekvensændring:

> *Ved lov nr. 1337 af 19. december 2008 om ændring af ligningsloven, lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. og registreringsafgiftsloven er der fastsat regler om privat benyttelse af varebiler, der er registreret til udelukkende privat brug (dagsbeviser). Loven er endnu ikke sat i kraft, da den afventer EU-kommissionens godkendelse.*

Ordningen blev genfremsat og gennemført ved lov nr. 1353 af 21. december 2012 med virkning fra 1. januar 2013 – nu med en dagsafgift på 185 kr. og med den udtrykkelige afgrænsning over for momsen:

> *I modsætning til det almindelige årlige tillæg for privat anvendelse foreslås det, at dagsafgiften for privat benyttelse også skal dække eventuelle skattemæssige krav, der følger af den private benyttelse af og rådighed over bilen. Dagsafgiften omfatter ikke afgifter af brændstof m.v. Når det gælder moms henvises til bemærkningerne herom.*

At undlade at købe dagsbevis har konsekvenser i begge retninger. I 22-0041503 fremhævede Landsskatteretten udtrykkeligt, at klageren hverken havde købt dagsbevis eller ført kørebog, da formodningen for privat rådighed siden anskaffelsen ikke blev anset for afkræftet. Og efter § 23, stk. 2, nr. 6 straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt under kørslen undlader at medbringe et bevis udstedt efter § 4, stk. 8.

Det skal endelig bemærkes, at satserne i loven er nominelle grundbeløb, der er blevet indekseret ad flere omgange – bl.a. ved lov nr. 924 af 18. september 2012 og senest med indekseringen til 2024-niveau, jf. nedenfor.

LOV Momsloven § 29a, stk. 1 · Vægtafgiftsloven § 4, stk. 8, 9 · Vægtafgiftsloven § 23, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Beskatning af fri bil - Privat kørsel i firmabil på gule plader 07.10.2022

§ 9 Udligningsafgiften og partikeludledningstillægget for dieselkøretøjer

Udligningsafgiften betales efter § 2, stk. 2 af afgiftspligtige køretøjer omfattet af § 3, stk. 1, A-D, og § 4, stk. 1, I og II, som er indrettet til at benytte **anden drivkraft end benzin og elektricitet** – i praksis diesel – eller som fremføres af et sådant køretøj. Efter § 2, stk. 3 betales der dog ikke udligningsafgift af påhængs- og sættevogne til personbefordring eller af påhængsvogne til godstransport og påhængsredskaber. Af campingvogne betales heller ikke udligningsafgift, jf. § 3, stk. 1.

Formålet er gennemgående og entydigt beskrevet i forarbejderne:

> *Opkrævning af udligningsafgiften af dieseldrevne køretøjer har til formål at udligne forskellen mellem beskatningen af energiindholdet i henholdsvis diesel og benzin.*

Dette har været bærende siden mindst 1999, hvor satserne blev tilpasset ved en samlet energiafgiftsreform: »Det foreslås, at den særlige afgift, der opkræves af dieseldrevne biler sammen med vægtafgiften for at udligne forskellen i afgift mellem diesel og benzin – udligningsafgiften – tilpasses i overensstemmelse med de foreslåede ændringer i afgiften af dieselolie.« Sammenhængen til dieselafgiften gør, at udligningsafgiften systematisk følger energiafgiftspolitikken – se hertil den beslægtede oversigt om energiafgifter.

Satsudviklingen har været markant:

Ændring	Indhold
Lov nr. 203 af 13. februar 2021	Udligningsafgiften forhøjes med ca. 21 pct. i 2021, svarende til en årlig indeksering på 1,9 pct. for 2021-2030; vægtafgiften forhøjes trinvist frem mod 2026
Lov nr. 1489 af 10. december 2024	Grundbeløbene indekseres til 2024-niveau som grundlag for en midlertidig nedsættelse af udligningsafgiften
Lov nr. 563 af 27. maj 2025	Reguleringsprocenterne i § 4, stk. 5, nyaffattes til 6,5 pct. (2025) og 17,2 pct. (fra 2026) for at undgå dobbeltindeksering

De gældende nedsættelser fremgår nu direkte af loven: for kalenderårene 2025 og 2026 nedsættes udligningsafgiften med **30 pct.**, og fra og med 2027 med **21 pct.**, jf. § 3, stk. 4 og § 4, stk. 4. Vægtafgiften forhøjes derimod med 6,5 pct. i 2025 og 17,2 pct. fra 2026, jf. § 3, stk. 5 og § 4, stk. 5.

Partikeludledningstillægget efter § 2 b, stk. 1 udgør **1.000 kr. om året** for dieseldrevne personbiler indrettet til højst 9 personer, hvis partikeludslippet enten ikke er målt eller er målt til mere end 5 mg pr. km ved typegodkendelse. Efter § 2 b, stk. 3 gælder det samme for dieseldrevne varebiler med tilladt totalvægt på ikke over 3.500 kg, der er registreret første gang **før den 18. marts 2009**.

Fritagelsen ved eftermontering er reguleret i § 2 b, stk. 2: der betales ikke tillæg, hvis bilen efterfølgende er monteret med et godkendt partikelfilter. Kontrollen foretages af en synsvirksomhed, og – hvilket er afgørende i praksis – pligten til at betale tillægget bortfalder først **fra det tidspunkt**, hvor Skatteforvaltningen modtager synsvirksomhedens anmeldelse om, at filteret er godkendt og virker. Der er altså ingen automatisk tilbagevirkende kraft fra monteringsdatoen.

De tekniske krav var oprindeligt fastsat i bekendtgørelse om fritagelse for partikeludledningsafgift ved eftermontering af partikelfilter fra 2009, hvis § 1 direkte gengiver hjemlen i § 2 b, og hvis § 5 henlægger kontrollen til synsvirksomheden. Området reguleres nu af bekendtgørelse om visse eftermonterede partikelfiltre fra 2025, der i § 9 opregner den dokumentation, der skal forevises ved syn – tysk StVZO-godkendelse, Færdselsstyrelsens godkendelse, overensstemmelseserklæring eller prøvningsrapport.

At de tre elementer opkræves side om side, illustreres af 11-04047, hvor SKAT efter bortfaldet af en handicapfritagelse opkrævede vægtafgift, udligningsafgift **og** partikeludledningstillæg og herudover videresendte sagen med henblik på opkrævning af registreringsafgift.

LOV Vægtafgiftsloven § 2, stk. 2, 3 Vægtafgiftsloven § 2b, stk. 1-3 Vægtafgiftsloven § 3, stk. 4, 5 Vægtafgiftsloven § 4, stk. 4, 5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Opkrævning af registreringsafgift efter ophørt afgiftsfritagelse for handicapbus 06.01.2012

§ 10 Afgiftsperiode, forfald, hæftelse og tilbagebetaling ved afmelding eller ejerskifte

Afgiftsperioden er 12, 6 eller 3 måneder som anført i §§ 3-5, og der svares afgift fra og med registreringsdagen, jf. § 6, stk. 1. Alle fire afgiftselementer opkræves **samlet**: efter § 6, stk. 2 opkræves vægtafgift, udligningsafgift, privatbenyttelsestillæg og partikeludledningstillæg samlet og forfalder ved afgiftsperiodens begyndelse med forudbetaling for hele perioden. De administrative detaljer findes i bekendtgørelse om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. § 4, hvorefter afgiften afkræves den, der på forfaldstidspunktet var registreret som ejer – men opkræves hos brugeren, hvis en sådan tillige er registreret – og hvorefter sidste rettidige betaling er den 8. i måneden efter forfald.

Hæftelsesreglerne i § 10 er strenge og objektive:

- Afgiften påhviler den, i hvis navn køretøjet ved afgiftsperiodens begyndelse er registreret; er der registreret både ejer og bruger, **hæfter de begge**, jf. stk. 1.
- Er køretøjet overgået til anden ejer uden anmeldelse, hæfter også den nye ejer, jf. stk. 2, og dokumenteres overgangen senest den 15. i måneden før periodens begyndelse, påhviler afgiften alene den nye ejer, jf. stk. 4.
- Har en anmeldelse medført uberettiget registrering i en andens navn, påhviler afgiften anmelderen, jf. stk. 5.

Praksis er ubøjelig på dette punkt. I 09-00233 havde klageren solgt sin bil den 8. oktober 2008 og samme dag skrevet til skattecentret med anmodning om at blive slettet af registret; køberen anmeldte først ejerskiftet den 31. oktober. Landsskatteretten stadfæstede, at klageren skulle betale vægtafgift for hele perioden 1.-31. oktober, og fastslog, at udtrykket »afmeldes af motorkøretøjsregisteret« i § 6, stk. 3 skal forstås som en **formel** afmelding, der efter registreringsbekendtgørelsen sker ved aflevering af nummerpladerne. En skriftlig meddelelse uden de nødvendige dokumenter er uden retsvirkning.

Samme linje i 16-0031068: klageren hæftede for 17.920 kr. i vægtafgift for en KIA varevogn, som han hævdede aldrig reelt at have ejet, og som den tidligere ejer havde taget med sig, da virksomheden ophørte i 2006. Landsskatteretten fandt det ikke sandsynliggjort, at der forelå uberettiget registrering efter § 10, stk. 5 – det afgørende var, at det angivne SE-nummer tilhørte klagerens virksomhed. At klageren ikke havde betalt ansvarsforsikring og troede, at bilen derved automatisk blev afmeldt, var uden betydning.

Og i 16-0364107 hæftede en registreret **bruger** personligt, selv om både han og ægtefællen var erklæret konkurs, og kurator havde overtaget og solgt bilen:

> *En personlig konkurs medfører ikke, at skyldnerens gæld, der er stiftet før eller under konkurs, slettes, ligesom skyldneren efter konkursens afslutning fortsat hæfter for gæld, der er stiftet før eller under konkurs.*

Til gengæld er tilbagebetalingen ved periodeafkortning gjort automatisk. Efter § 6, stk. 3 afkortes afgiftsperioden med de resterende dage ved afmelding og ved anmeldelse af anden ejer eller bruger, og efter § 6, stk. 4 sker tilbagebetalingen – **uden forudgående ansøgning** – til den, i hvis navn køretøjet var registreret på forfaldstidspunktet.

Endelig sætter loven selv grænser for, hvilke omregninger der kan kræves. I 20-0087256 stadfæstede Landsskatteretten et afslag på regulering af vægtafgiften for en nedvejet varebil. Resultatet følger af § 20 a, stk. 1, hvorefter varebiler, der i perioden 25. april – 27. november 2007 blev omregistreret fra en totalvægt over 2 t til 2 t eller mindre, uanset nedvejningen afgiftsberigtiges efter satserne for intervallet 2.001-2.500 kg. Der kan endelig ydes refusion af vægtafgift ved kombineret transport på landevej og jernbane efter bekendtgørelsens § 11.

LOV Vægtafgiftsloven § 6, stk. 1-4 Vægtafgiftsloven § 10, stk. 1-5 Vægtafgiftsloven § 20a, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på regulering af vægtafgift efter lovbestemt tilparring af nedvejede varebiler	05.04.2022
Landsskatteretten · Vægtafgift – Registreret ejer – Uberettiget registrering – Køretøjsregisteret	26.10.2018
Landsskatteretten · Bruger af køretøj hæfter personligt for grøn ejerafgift trods konkurs	19.12.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten om hæftelse for vægtafgift ved ejerskifte af køretøj	06.10.2009

§ 11 Fritagelser efter § 15 og kvartsatsen for 35-årige køretøjer

§ 15, stk. 1 fritager en snæver kreds af køretøjer for **samtlige fire afgiftselementer** – vægtafgift, udligningsafgift, privatbenyttelsestillæg og partikeludledningstillæg. Det gælder køretøjer tilhørende kongehuset (nr. 1), køretøjer specielt indrettet til brandslukning og redning samt beredskabskommissionernes køretøjer, når de ikke anvendes erhvervsmæssigt i konkurrence med private (nr. 4), ambulancer (nr. 5) og personkøretøjer, der anvendes til rutekørsel efter lov om trafikselskaber (nr. 6).

Hertil kommer delvise fritagelser: hyrevogne og sygetransportkøretøjer, der udelukkende benyttes til erhvervsmæssig befordring af siddende patienter, svarer ikke vægtafgift, jf. § 15, stk. 2 – men er fortsat omfattet af udligningsafgiften, hvilket ses direkte af satstabellen i § 3, stk. 1, litra D, hvor der for personbiler med tilladelse til erhvervsmæssig persontransport alene er anført udligningsafgift. Endelig er tivoli- og cirkuskøretøjer over 12 t fritaget for vægtafgift, jf. § 15, stk. 5.

Veterankøretøjsreglen findes i § 15, stk. 3:

> *Når der er forløbet 35 år fra et køretøjs 1. registrering, skal der fra den følgende afgiftsperiode kun betales vægtafgift, udligningsafgift, privatbenyttelsestillæg og partikeludledningstillæg med ¼ af satserne i § 2 b, stk. 1, § 3, stk. 1, og § 4, stk. 1.*

To forhold fortjener at fremhæves. For det første udløses kvartsatsen efter bestemmelsens ordlyd alene af alderen, regnet fra første registrering, og først **fra den følgende afgiftsperiode**. For det andet omfatter nedsættelsen udtrykkeligt også partikeludledningstillægget og privatbenyttelsestillægget, ikke blot vægtafgiften.

At aldersgrænser på motorafgiftsområdet kan slå igennem med betydelig kraft – og med tilbagevirkende kraft – illustreres af 23-0112885. Her fastslog Landsskatteretten, at lov nr. 203 af 13. februar 2021 § 9, stk. 8,

udtrykkeligt pålagde omberegning af registreringsafgiften for veterankøretøjer afgiftsberigtiget i perioden 18. december 2020 – 31. maj 2021, og at klagerens berettigede forventninger og telefonisk vejledning ikke kunne føre til et andet resultat. Sagen blev dog hjemvist, fordi Motorstyrelsen havde undladt at beregne det laveste af de to lovbestemte afgiftsgrundlag.

Skatteministeren kan endvidere efter § 15, stk. 4 fastsætte regler om afgiftsfrihed for køretøjer tilhørende diplomatiske og konsulære repræsentationer samt internationale organisationer, i det omfang det er nødvendigt for at opfylde traktatmæssige forpligtelser.

LOV Vægtafgiftsloven § 15, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Omberegning af registreringsafgift for veterankøretøj: Hjemvisning grundet Motorstyrelsens manglende beregning af laveste afgiftsgrundlag efter lovændring 06.10.2025

§ 12 Handicapfritagelsen i § 16: kommunal bevilling, delt klagevej og fritagelsens ophør

§ 16, stk. 1 fritager personer med varigt nedsat funktionsevne, som efter lov om social service eller barnets lov kan opnå støtte til erhvervelse af en bil, for **vægtafgift og tillægsafgift for privat anvendelse**. Fritagelsen gælder kun, så længe køretøjet er registreret for og benyttes af den pågældende.

Kompetencen er delt, jf. § 16, stk. 2-3:

Afgørelse	Træffes af	Påklages til
Fritagelse efter stk. 1, 1. pkt.	Kommunalbestyrelsen	Ankestyrelsen
Ophør af fritagelsen efter stk. 1, 2. pkt.	Told- og skatteforvaltningen	Landsskatteretten

Denne konstruktion betyder, at den materielle vurdering af, om borgeren tilhører personkredsen, i realiteten afgøres i det sociale system efter servicelovens § 114 og bilbekendtgørelsen, mens Skatteforvaltningen og Landsskatteretten alene håndterer den afgiftsmæssige konsekvens. Udvidelsen af fritagelsen til også at omfatte privatbenyttelsestillægget skete samtidig med tillæggets indførelse; af forarbejderne fremgår: »Det foreslås, at invaliderede personer, der efter bistandsloven kan opnå støtte til erhvervelse af motorkøretøj, fritages for tillæg for privat anvendelse, ligesom det i dag gælder for vægtafgiften.«

Den praktiske gennemførelse er beskrevet i vejledning om støtte til køb af bil og individuel befordring, hvis kapitel 5 særskilt behandler afgiftsfritagelse. Af vejledningens afsnit om praktisk gennemførelse af registrering, klausulering og afgiftsfritagelse fremgår, at kommunalbestyrelsen sender blanketter til forhandleren, så der ved registreringen indføjes både klausul om, at ejer- eller brugerskifte inden 8 år kun kan ske med kommunens tilladelse, og påtegning om afgiftsfritagelse.

Ankestyrelsens praksis om personkredsen er det reelle omdrejningspunkt. Styrelsen har fastslået, at et omfattende skånebehov kan give ret til bilstøtte – og dermed til afgiftsfritagelse – selv om gangdistancen isoleret set ikke er betydeligt nedsat, jf. principafgørelsen i 52-14 om to borgere med svær hæmofili A, der begge fik ret til støtte og til afgiftsfritagelse. Omvendt gælder, at:

- økonomiske forhold ikke alene kan bære et afslag, når de øvrige betingelser er opfyldt, jf. C-5-01,
-

kroniske smerter kan begrunde støtte, men kun ved et dokumenteret kronisk smertesyndrom med udtømte behandlingsmuligheder, jf. O-2-00, og

- gener, der ikke er konstant til stede, ikke er tilstrækkelige, jf. 77-09 om stomigener.

Særlig betydning for afgiftssiden har C-37-00, hvor Ankestyrelsen fastslog, at en tidligere bevilling ikke i sig selv kan begrunde fornyet støtte – og hvor konsekvensen blev, at **afgiftsfritagelsen bortfaldt med udgangen af den efterfølgende måned**.

Når den sociale bevilling falder bort, følger afgiftsopkrævningen automatisk. I 11-04047 meddelte kommunen Centralregistret, at køretøjet fra den 1. juli 2011 ikke længere var fritaget, hvorefter SKAT opkrævede vægt- og udligningsafgift, partikeludledningstillæg og – via registreringsafgiftslovens § 2, stk. 3 – 87.867 kr. i registreringsafgift. Tilsvarende i 10-03453, hvor fritagelsen ophørte ved brugerens død, og ægtefællen, der hensad i uskiftet bo, trådte i hendes sted i afgiftsmæssig henseende og hæftede, uanset at bussen henstod ubrugt i garagen i over to år. Se også 16-0132882 om ophævelse af fritagelsen ved bortfald af støtte efter serviceloven og 14-4871046 om betydningen af manglende typegodkendelse som M2-personbil.

Den registreringsmæssige side af handicapbiler er behandlet i 24-0085177, hvor Landsskatteretten fastslog, at en kommunal låneklausul ikke er en lovreguleret registrering i Køretøjsregisteret og ikke giver kommunen retsbeskyttelse mod civilretlig overdragelse – og at skatteforvaltningslovens § 32 a ikke hjemler genoptagelse af et registreret ejerforhold, når betingelserne i registreringsbekendtgørelsen var opfyldt på registreringstidspunktet.

LOV Serviceloven § 114 · Vægtafgiftsloven § 16, stk. 1-3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på genoptagelse af registreret ejerskifte af handicapbil med kommunal låneklausul	14.04.2026
Landsskatteretten · Journalnr. 16-0132882: Ophævelse af registreringsafgiftsfritagelse for handicapbil ved bortfald af støtte efter Serviceloven	26.09.2017
Landsskatteretten · Afgiftsfritagelse for handicapbus – manglende typegodkendelse som M2 personbil	04.03.2016
Landsskatteretten · Opkrævning af registreringsafgift efter ophørt afgiftsfritagelse for handicapbus	06.01.2012
Landsskatteretten · Opkrævning af registreringsafgift efter ejerskifte ved død – Uskiftet bo – Handicapbus	30.06.2011
Ankestyrelsen · Bilstøtte til personer med svær hæmofili A på grund af omfattende skånebehov og risiko for forværring af funktionsevnen	01.01.2014
Ankestyrelsen · Afslag på støtte til køb af bil: Vurdering af stomigener, lugtgener og begrænset gangdistance på trivselsmæssigt grundlag	01.01.2009
Ankestyrelsen · Støtte til køb af bil: En ansøgers økonomiske forhold kan ikke alene begrunde afslag, når betingelserne i øvrigt er opfyldt	01.01.2001
Ankestyrelsen · Bilstøtte ved kroniske rygsmerter og nedsat funktionsevne	01.01.2000
Ankestyrelsen · Tidligere bevilget bilstøtte kan ikke i sig selv begrunde fornyet støtte – vurdering skal ske ud fra aktuel funktionsevne	01.01.2000

§ 13 Hjemmelsfejlen for totalvægtgruppen 2.501-3.000 kg og genoptagelsen af ca. 6.347 sager

Et af de mest instruktive eksempler på legalitetsprincippets gennemslag på afgiftsområdet opstod ved indekseringen af satserne i lov nr. 1489 af 10. december 2024. Ved nyaffattelsen af satstabellen i § 4, stk. 1,

tabelafsnit A, faldt hele rækken for motor- og påhængskøretøjer med en totalvægt på **2.501-3.000 kg** ud af tabellen.

Konsekvensen var utvetydig. Lovgiver konstaterede selv i forarbejderne til reparationsloven:

> *På grund af fejl fremgår satserne for vægtafgift, udligningsafgift og for tillæg for privat anvendelse for motor- og påhængskøretøjer m.v. med en totalvægt på 2.501-3.000 kg ikke af tabellen for afgiftssatser i vægtafgiftslovens § 4, stk. 1, tabelafsnit A. Dette medfører, at der ikke er hjemmel til opkrævningen af de nævnte afgifter for den berørte vægtgruppe.*

Skatteforvaltningen havde i mellemtiden opkrævet efter de satser, der galdt før 1. januar 2025 – 5.800 kr. i vægtafgift, 1.400 kr. i udligningsafgift, 6.250 kr. i privatbenyttelsestillæg og 580 kr. i vægtafgift for påhængskøretøjer. Om håndteringen fastslår forarbejderne:

> *Der har imidlertid ikke været hjemmel til opkrævningen af disse afgifter, hvorfor Skatteforvaltningen af egen drift vil genoptage de relevante opkrævninger foretaget i perioden fra ikrafttrædelsen af lov nr. 1489 af 10. december 2024 den 1. januar 2025 til og med 28. februar 2025 med henblik på at tilbagebetale de opkrævede beløb. Det drejer sig om ca. 6.347 sager.*

Rækken blev genindsat ved lov nr. 563 af 27. maj 2025 med virkning fra 1. juni 2025, med satserne 5.450 kr. i vægtafgift, 540 kr. for påhængskøretøjer, 2.000 kr. i udligningsafgift og 6.250 kr. i privatbenyttelsestillæg (2024-niveau). Samme lov korrigerede reguleringsbestemmelsen i § 4, stk. 5, fordi anvendelsen af de gamle procentsatser på de nu 2024-indekserede grundbeløb ellers ville have medført en dobbeltindeksering for perioden 2021-2024.

Sagen har principiel værdi ud over den konkrete vægtgruppe: den bekræfter, at en afgift ikke kan opkræves uden udtrykkelig hjemmel i satstabellen, uanset at både forarbejder og administrativ praksis forudsatte, at gruppen var afgiftspligtig – og at konsekvensen er genoptagelse og tilbagebetaling af egen drift, ikke blot efter anmodning. Om de generelle rammer for genoptagelse af afgiftstilsvar henvises til oversigten om skatteret-genoptagelse.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1` `Vægtafgiftsloven § 4, stk. 1, 5`

§ 14 Sammenfatning: hvad praksis kan bruges til

Praksis på vægtafgiftsområdet er præget af, at afgiften er **periodisk, forudbetalt og registreringsbaseret**. Det giver tre gennemgående mønstre.

For det første er registreringen afgørende – ikke det civilretlige. Hæftelsen følger registreringen i Køretøjsregisteret, og hverken konkurs, faktisk manglende rådighed, manglende forsikring eller en uformel salgsmeddelelse ændrer på det, jf. 09-00233, 16-0031068 og 16-0364107. Den eneste sikre vej ud af afgiftspligten er formel afmelding eller anmeldt ejerskifte – hvorefter tilbagebetaling sker automatisk efter § 6, stk. 4.

For det andet er anvendelseskvalifikationen en bevissag, hvor ét enkelt brud er nok. Konstateres privat kørsel, vender bevisbyrden, og den kan i praksis kun løftes med et kørselsregnskab, jf. 22-0041503. Medhold opnås kun, hvor den observerede kørsel kan forklares erhvervsmæssigt, og hvor der er andre biler til privat brug, jf. 09-02392. For lønmodtagere er nødvendighedskriteriet den reelle sorteringsmekanisme: dokumenteret

transport af stort, tungt eller beskidt materiel fører til medhold (08-03010), mens småt udstyr og sporadiske messebesøg ikke gør (09-00394).

For det tredje er fristerne skatteyderens stærkeste kort. I sag efter sag har Landsskatteretten accepteret den materielle kvalifikation, men afskåret efteropkrævningen ud over 3-årsfristen, fordi grov uagtsomhed ikke var godtgjort – 08-02459 og 10-01057 er skoleeksemplerne. Hertil kommer de formelle indsigelser om begrundelse og sagsfremstilling, jf. 09-01090 og 10-03357 – dog med den vigtige modifikation, at sagsfremstillingskravet ikke gælder, når den særlige procedure i skatteforvaltningslovens § 20 e anvendes, jf. § 19, stk. 5, nr. 9.

For rådgivere er den praktiske lære enkel: enten registreres varebilen til blandet anvendelse og betales det halve tillæg efter § 4, stk. 2, eller også holdes den strengt erhvervsmæssig med kørebog og dagsbeviser efter § 4, stk. 8 kombineret med moms-dagsbevis efter momslovens § 29 a ved de lejlighedsvise private ture. Mellemvejen – erhvervsregistrering uden dokumentation – er den dyreste. Om momssiden henvises i øvrigt til moms-fortolkning, og om bindende svar på området til bindende-svar-skatteraadet.

LOV Momsloven § 29a · Skatteforvaltningsloven § 19, stk. 5 · Skatteforvaltningsloven § 20e · Vægtafgiftsloven § 4, stk. 2, 8 · Vægtafgiftsloven § 6, stk. 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Privat kørsel i firmabil på gule plader	07.10.2022
Landsskatteretten · Vægtafgift – Registreret ejer – Uberettiget registrering – Køretøjsregisteret	26.10.2018
Landsskatteretten · Bruger af køretøj hæfter personligt for grøn ejerafgift trods konkurs	19.12.2017
Landsskatteretten · Afgørelse om privatbenyttelsesafgift for varebil og genoptagelse af afgiftstilsvar	07.10.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende sagsfremstilling ved efteropkrævning af vægtafgift	06.05.2011
Landsskatteretten · Vægtafgift for varebil: Indkøb til firmajulefrokost anset for erhvervsmæssig kørsel	19.04.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om privat anvendelse af varebil	31.03.2010
Landsskatteretten · Afgørelse om tillæg for privat anvendelse af varebil - manglende begrundelse for ekstraordinær fastsættelse	11.12.2009
Landsskatteretten · Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Forældelse efter skatteforvaltningsloven	09.12.2009
Landsskatteretten · Skovløbers varebil anset for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse	27.11.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om hæftelse for vægtafgift ved ejerskifte af køretøj	06.10.2009

REFERENCE Lovgrundlag

9 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 20e		Vægtafgiftsloven § 2a	
Vægtafgiftsloven § 2	stk. 2	Vægtafgiftsloven § 2b	
Vægtafgiftsloven § 4		Vægtafgiftsloven § 6	
Vægtafgiftsloven § 10	stk. 1	Vægtafgiftsloven § 15	stk. 3
Vægtafgiftsloven § 16			

MATERIALE Citerede afgørelser

35 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 29

14.04.2026	Landsskatteretten: Afslag på genoptagelse af registreret ejerskifte af handicapbil med kommunal låneklausul	24-0085177
06.10.2025	Omberegning af registreringsafgift for veterankøretøj: Hjemvisning grundet Motorstyrelsens manglende beregning af laveste afgiftsgrundlag efter lovændring	23-0112885
07.04.2025	Privatbenyttelsesafgift for varebil – private indkøb under erhvervsmæssig kørsel	23-0061130
12.11.2024	Nægtet tilbagebetaling af eksportgodtgørelsesgebyr efter annullering af eksportsag	24-0008316
17.01.2024	Privatbenyttelsesafgift for varebil anvendt til jagt og transport af ikke-ansat passager	22-0074066
07.10.2022	Beskatning af fri bil - Privat kørsel i firmabil på gule plader	22-0041503
05.04.2022	Stadfæstelse af afslag på regulering af vægtafgift efter lovbestemt tilparring af nedvejede varebiler	20-0087256
13.09.2021	Afgiftspligt for mandskabsvogn efter privat kørsel	20-0092985
26.10.2018	Vægtafgift – Registreret ejer – Uberettiget registrering – Køretøjsregisteret	16-0031068
19.12.2017	Bruger af køretøj hæfter personligt for grøn ejerafgift trods konkurs	16-0364107
26.09.2017	Journalnr. 16-0132882: Ophævelse af registreringsafgiftsfritagelse for handicapbil ved bortfald af støtte efter Serviceloven	16-0132882
04.03.2016	Afgiftsfritagelse for handicapbus – manglende typegodkendelse som M2 personbil	14-4871046
06.01.2012	Opkrævning af registreringsafgift efter ophørt afgiftsfritagelse for handicapbus	11-04047
01.11.2011	Vægtafgift og privat anvendelse af varebil – specialindretning	11-00540
07.10.2011	Afgørelse om privatbenyttelsesafgift for varebil og genoptagelse af afgiftstilsvar	10-01057
30.06.2011	Opkrævning af registreringsafgift efter ejerskifte ved død – Uskiftet bo – Handicapbus	10-03453
06.05.2011	Landsskatteretten: Manglende sagsfremstilling ved efteropkrævning af vægtafgift	10-03357
05.05.2011	Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Kørsel mellem hjem og arbejdsplads	10-00998
19.04.2011	Vægtafgift for varebil: Indkøb til firmajulefrokost anset for erhvervsmæssig kørsel	09-02392
18.11.2010	Beskatning af fri bil - Varebil på gule plader - Privat anvendelse	08-02554
03.06.2010	Landsskatteretten: Efteropkrævning af moms og tillæg for privat anvendelse af varebil	08-03071
31.03.2010	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om privat anvendelse af varebil	09-00394
11.12.2009	Tillæg for privat anvendelse af varebil - god tro og efteropkrævning	09-00931
11.12.2009	Afgørelse om tillæg for privat anvendelse af varebil - manglende begrundelse for ekstraordinær fastsættelse	09-01090
11.12.2009	Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Kørsel mellem hjem og arbejde	09-01188

09.12.2009	Tillæg for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse af varebil - Forældelse efter skatteforvaltningsloven	08-02459
27.11.2009	Skovløbers varebil anset for blandet privat og erhvervsmæssig anvendelse	08-03010
06.10.2009	Landsskatteretten om hæftelse for vægtafgift ved ejerskifte af køretøj	09-00233
31.08.2009	Landsskatteretten stadfæster efteropkrævning af moms og vægtafgift for varebil	07-01016

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 1

13.04.2021	Mandskabsvogne versus varebiler regler for erhvervskørsel og momsfradrag	20-0923510

ANKESTYRELSEN · NÆVN / KLAGEINSTANS 5

01.01.2014	Bilstøtte til personer med svær hæmofili A på grund af omfattende skånebehov og risiko for forværring af funktionsevnen	52-14
01.01.2009	Afslag på støtte til køb af bil: Vurdering af stomigener, lugtgener og begrænset gangdistance på trivselsmæssigt grundlag	77-09
01.01.2001	Støtte til køb af bil: En ansøgers økonomiske forhold kan ikke alene begrunde afslag, når betingelserne i øvrigt er opfyldt	C-5-01
01.01.2000	Tidligere bevilget bilstøtte kan ikke i sig selv begrunde fornyet støtte – vurdering skal ske ud fra aktuel funktionsevne	C-37-00
01.01.2000	Bilstøtte ved kroniske rygsmerter og nedsat funktionsevne	O-2-00

23 PRAKSISOVERSIGT · MOMS OG AFGIFTER

Praksisoversigt over øl- og vinafgift — klassificering, oplagshaver og hæftelse

Tarifering efter Siebrand-testen, registreringssystemet og den solidariske hæftelse i § 27

Version 2 Opdateret 16. jul. 2026 18 afgørelser · 2012–2026 Læs online

INTRODUKTION

Øl- og vinafgiften efter øl- og vinafgiftsloven hviler på tre søjler, som hver især genererer sit eget tvistemønster: den afgiftsmæssige klassificering, der er fuldstændig bundet op på toldtariferingen efter EU's kombinerede nomenklatur; registrerings- og suspensionssystemet med autoriseret oplagshaver, afgiftsoplag og sikkerhedsstillelse; og den brede solidariske hæftelse i § 27. Praksis viser et konsekvent mønster: klassificeringen afgøres udelukkende af varens objektive kendetegn — ikke af producentens betegnelse, markedsføring eller fremstillingsteknik — hvor EU-Domstolens Siebrand-, Paderborner- og Toorank-domme har flyttet en lang række gærede produkter tilsat sprit fra vinafgift til spiritusafgift. På hæftelsessiden accepterer Landsskatteretten ikke en objektiv formodning: myndigheden skal sandsynliggøre den erhvervsmæssige karakter, før bevisbyrden vender.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Den punktafgiftsmæssige klassificering af en drikkevare bestemmes udelukkende af, hvordan varen tariferes i EU's kombinerede nomenklatur — øl- og vinafgiftsloven har intet selvstændigt varebegreb.

02 En gæret drikkevare tilsat destilleret alkohol tariferes i KN-position 2208 (spiritus) i stedet for 2206, hvis tilsætningen har bevirket, at varen ikke længere smager, dufter eller ser ud som en drikkevare fremstillet af den pågældende frugt eller det pågældende naturprodukt.

03 Siebrand-testen består af tre kriterier, der vurderes samlet: hvilken alkoholform (gæret eller destilleret) der bidrager mest til alkoholindholdet, varens særlige organoleptiske kendetegn, og varens påtænkte anvendelse bedømt ud fra form, farve, navn og markedsføring.

04 Alkoholkildens mængdemæssige fordeling er kun et udgangspunkt for undersøgelsen — ikke et selvstændigt afgørende kriterium; en drik med 51 pct. gæret alkohol kan således stadig tariferes i pos. 2208.

05 Traditionelle gærede produkter som kirsebærvin og saké bevarer deres tarifering i pos. 2206, selv om der tilsættes destilleret alkohol i mindre mængder, så længe de bevarer deres gærede karakter.

06 Et gæret produkt, der efter rensning og ultrafiltrering fremstår som en farveløs, klar væske med lugt af alkohol, tariferes i pos. 2208 uanset dets oprindelige tarifering — og halvfabrikata, der ikke er bestemt til konsum, opfylder slet ikke definitionen som drikkevare.

07 Er tariferingen ikke afgørelig ud fra varens objektive kendetegn, inddrages subsidiært varens bestemmelse — hvorvidt produktet indkøbes og indtages som en anden gæret drik eller som spiritus.

08 Et ginseng tonikum markedsført som kosttilskud er afgiftspligtigt efter øl- og vinafgiftsloven, når indholdet svarer til varebeskrivelsen i KN-position 2205 som en drikkevare med indhold af vin — lægemiddel- og fødevareregler forfølger andre formål end afgiftsretten og er uden betydning for tariferingen.

09 Autorisation som oplagshaver forudsætter både forudgående godkendelse af virksomhedens lokaler og sikkerhedsstillelse på mindst 10.000 kr., og en bevilling kan ikke meddeles med tilbagevirkende kraft.

10 Afgiften forfalder først, når varen fysisk forlader afgiftsoplaget — et salg af varer på oplaget udløser ikke afgift, selv om ejendomsretten er overgået til en ikke-registreret køber.

11 Oplæggelse af importeret vin på et offentligt toldoplag suspenderer både moms, øl- og vinafgift og emballageafgift, indtil varen frigives til fri omsætning.

12 Adgangen til afgiftssuspension tilkommer kun autoriserede oplagshavere — en registreret varemodtager skal svare afgiften ved modtagelsen og kan ikke oplægge ubeskattede varer.

13 Hæftelsen efter § 27 er lagdelt efter forfaldsgrund og udvides af stk. 11 til solidarisk hæftelse, når flere hæfter for samme afgift.

14 Efter § 27, stk. 9, hæfter både erhververen og den, der er i besiddelse af ikke-afgiftsberigtigede varer, når der ikke er sket autorisation eller registrering eller stillet sikkerhed.

15 Skatteforvaltningen bærer bevisbyrden for, at varer er indført med erhvervsmæssigt formål — den fundne mængde kan ikke i sig selv dokumentere uregistreret virksomhed, når varerne er spredt og blandet med private ejendele.

16 En overskridelse af de vejledende mængder (110 l øl, 90 l vin, 10 l spiritus) på flere gange vender bevisbyrden, så den indførende skal godtgøre, at varerne udelukkende er til eget brug.

17 Registreringer på et usikret ihændehaverkort uden pinkode eller ID-kontrol skaber ikke i sig selv en formodning for, at kortindehaveren har foretaget indkøbene og hæfter for afgiften.

18 Ølmoderationen efter § 2 følger det fremstillede øl — ikke det udleverede — og er betinget af, at bryggeriet er juridisk og økonomisk uafhængigt af andre bryggerier og ikke driver på licens.

19 Afgiftslempelsen for små bryggerier gælder også øl fra små, uafhængige bryggerier i andre EU-lande, og må efter strukturdirektivets artikel 4 højst udgøre 50 pct. af den normale nationale sats.

20 Fritagelsen i § 11, stk. 1, nr. 7, for teknisk og videnskabeligt formål er en snæver undtagelse, der ikke omfatter vin indeholdt i et produkt bestemt til konsum.

§ 1 To afgiftsspor i én lov: øl efter § 1, vin og frugtvin efter § 3

Øl- og vinafgiftsloven rummer to teknisk forskellige afgiftsspor, som blev samlet i én lov ved tilpasningen til det indre marked i 1992.

For **øl** følger afgiften af § 1, stk. 1: der betales 48,74 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol (ætanolindholdet) for varer henhørende under position 2203 og 2206 i EU's kombinerede nomenklatur. Øl med et ætanolindhold **under 2,8 pct. vol.** er fritaget, jf. § 1, stk. 2. Ølafgiften er dermed en ren alkoholafgift — den skalerer lineært med styrken.

For **vin og frugtvin** følger afgiften af § 3 og er derimod en litersats, der springer trinvist efter ætanolindholdet inden for KN-position 2204-2206. Efter nedsættelsen pr. 1. april 2019 ved LOV nr 270 af 26/03/2019 er satserne:

Ætanolindhold	Betegnelse	Sats
Over 1,2 pct. vol., ikke over 6 pct. vol.	—	5,18 kr./l
Over 6 pct. vol., ikke over 15 pct. vol.	Bordvin	11,26 kr./l
Over 15 pct. vol., ikke over 22 pct. vol.	Hedvin	15,08 kr./l
Over 22 pct. vol.	→ spiritusafgift	SPRITAL § 1

Vin og vinbaserede alkoholsodavand med et ætanolindhold indtil 1,2 pct. vol. er undtaget for afgift.

Denne dobbelte konstruktion er ikke en dansk opfindelse. Den følger af Rådets direktiv 92/83/EØF om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og Rådets direktiv 92/84/EØF om satserne, senere ændret ved Rådets direktiv (EU) 2020/1151, og suppleret af den generelle punktafgiftsordning i Rådets direktiv (EU) 2020/262. Det fremgår udtrykkeligt af de officielle noter til bekendtgørelse om afgift af øl, vin og frugtvin m.m., at bekendtgørelsen gennemfører dele af netop disse fire retsakter.

De oprindelige almindelige bemærkninger til 1992-lovforslaget forklarer sammenlægningens logik:

> *For at den danske lovgivning strukturmæssigt kommer til at ligne EF-lovgivningen, foreslås det, at de gældende love om ølafgift og vinafgift samles i een lov. Derimod opretholdes den danske spiritusafgiftslov som en selvstændig lov, indtil overgangsordningen for værdiafgiften på spiritus bortfalder i 1996.*

Samtidig blev dækningsafgiften i den gamle vinafgiftslov og udligningstillægget på 1,5 pct. ved import af flaskevin ophævet. Ifølge forarbejderne til § 3 skyldtes det, at tillægget — der skulle udligne tab ved påfyldning her i landet — blev erstattet af fradragsreglen for tab som følge af varernes art, og at de dækningsafgiftsbelagte varer nu var dækket af strukturdirektivets vareområde.

Ølafgiftens tekniske grundlag er siden ændret afgørende. Fra 1992 hvilede ølafgiften på **Plato-skalaen** (ekstraktindhold ved indbrygningen) fordelt på fem skatteklasser. Denne konstruktion blev afskaffet ved LOV nr 1217 af 27/12/2003, der omlagde ølafgiften til en glidende alkoholskala. Satsniveauet har svinget markant: forhøjet ved LOV nr 275 af 15/04/1997 og med 25 pct. ved LOV nr 1383 af 28/12/2011, indekseret ved LOV nr 924 af 18/09/2012, og derefter nedsat ad flere omgange — ved LOV nr 789 af 28/06/2013 og senest fra

56,02 kr. til de nuværende 48,74 kr. pr. liter ren alkohol i 2019. Forarbejderne til 2019-nedsættelsen angiver formålet direkte: at reducere grænsehandlen og øge omsætningen i danske butikker.

LOV Spiritusafgiftsloven § 1, stk. 1 Øl- og vinafgiftsloven § 1, stk. 1, 2 Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1, 2

§ 2 Klassificeringen har intet selvstændigt varebegreb — den følger toldtariferingen

Det bærende princip på hele området kan formuleres i én sætning, som Skattestyrelsen selv gentager i styresignal efter styresignal:

> *Den punktafgiftsmæssige klassifikation af et givet produkt bestemmes af, hvordan produktet er blevet tariferet.*

Øl- og vinafgiftsloven definerer altså ikke selv, hvad "vin" eller "øl" er. § 1 og § 3 henviser blot til KN-positionerne 2203, 2204, 2205 og 2206, og afgiftspligten står og falder med, hvor varen tariferes. Det betyder, at hele den toldretlige tariferingsmetodik — de almindelige tariferingsbestemmelser (ATB) og EU-Domstolens tariferingspraksis — bliver afgørende for en rent national punktafgift.

Metodikken er streng og objektiv. Landsskatteretten formulerede den præcist i **22-0089675** om tariferingen af en håndvask, med citat af EU-Domstolens faste praksis:

> *præmis 21-23 i Domstolens dom i sag C-192/19, Rensen Shipbuilding: hensynet til retssikkerheden og myndighedernes kontrolmuligheder kræver, at det afgørende kriterium for varers tarifering i almindelighed skal søges i deres objektive karakteristika og egenskaber, således som disse fremgår af ordlyden af positionen i KN og de til afsnit og kapitler knyttede bestemmelser.*

To følgeslutninger har direkte betydning på drikkevareområdet.

For det første er varens anvendelse kun et objektivt kriterium, hvis varen og dens bestemmelse hænger uløseligt sammen. Det er netop den åbning, Siebrand-testens tredje led udnytter.

For det andet er regulering, der forfølger andre formål, uden betydning. I 22-0089675 hjalp det ikke virksomheden, at produktet var tilmeldt Lægemiddelstyrelsen som medicinsk udstyr og udelukkende solgtes til plejehjem og hospitaler. Toldstyrelsen formulerede princippet skarpt:

> *Eventuelle godkendelser eller tiltænkte markeder for varen er uden relevans for tariferingen, idet tarifering udelukkende sker på baggrund af gældende toldlovgivning og varens objektive karakteristika.*

Dette er den direkte forklaring på, at et ginseng tonikum, der lovligt markedsføres som kosttilskud, ikke desto mindre kan være vinafgiftspligtigt — se nedenfor. Samme metodiske ramme anvendte Landsskatteretten i 22-0085010 om ændret tarifering af importerede dekorationsgenstande.

Det er værd at bemærke, at retstilstanden på dette punkt er vendt 180 grader siden 1992. De oprindelige almindelige bemærkninger beskrev overgangen sådan:

> *Efter de gældende regler beskattes alkoholholdige drikkevarer, der teknisk er fremstillet som hedvin, men som smagsmæssigt m.v. har karakter af spiritus, med spiritusafgift. Efter EFs bestemmelser vil hedvine, der teknisk er fremstillet som sådanne, skulle beskattes som hedvin, uanset at varen i øvrigt måtte have karakter af spiritus.*

Lovgiver forudsatte altså i 1992, at EU-tilpasningen ville gøre **fremstillingsteknikken** afgørende og det organoleptiske irrelevant. Siebrand-dommen i 2009 vendte dette om: det organoleptiske blev igen udslagsgivende, blot nu som led i tariferingen frem for som en national skønsregel.

LOV	Øl- og vinafgiftsloven § 1, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Ændret tarifering af importerede dekorationsgenstande: Landsskatterettens afgørelse i sag nr. 22-0085010	30.01.2025
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af tariferingsoplysning for håndvask af plastik - KN-kode 3922 10 00 00	30.11.2023

§ 3 Siebrand-testen: hvornår mister en gæret drik sin karakter af vin?

Hovedsporet i klassificeringstvisterne er afgrænsningen mellem KN-position 2206 (andre gærede drikkevarer → vinafgift) og KN-position 2208 (ethanol og spiritus → spiritusafgift) for produkter, der indeholder **både** gæret og destilleret alkohol.

EU-Domstolen afgjorde spørgsmålet i **sag C-150/08, Siebrand BV** (dom af 9. maj 2009). Domstolen fastslog, at gærede alkoholholdige drikkevarer, der oprindeligt svarer til pos. 2206, og som er tilsat destilleret alkohol, vand, sukker (sirup), aroma- og farvestoffer — og for visse af dem tillige en flødecreme — som har bevirket, at de ikke længere smager, dufter og/eller ser ud som en drikkevare fremstillet af en bestemt frugt eller et bestemt naturprodukt, henhører under pos. 2208.

SKAT gennemførte praksisændringen med **SKM2010.157.SKAT** (styresignalet af 1. marts 2010) med virkning fra **1. september 2010**. Styresignalet opstiller den tredelte test:

- **Indholdet af alkohol** (dommens præmis 35) — hvilken form for alkohol, fermenteret eller destilleret, bidrager mest til det samlede alkoholindhold i volumen?
- **Særlige organoleptiske kendetegn** (præmis 36) — smag, lugt og udseende.
- **Påtænkt anvendelse** (præmis 38) — bedømt ud fra form, farve, navn og markedsføring.

Det afgørende ved testen er, at **det første kriterium ikke er selvstændigt afgørende**. Styresignalet er utvetydigt:

> *Dette kriterium skal ikke betragtes som det eneste afgørende for tariferingen, men som et udgangspunkt for yderligere undersøgelser af objektive kendetegn og egenskaber ved produktet.*

En producent kan altså ikke sikre sig vinafgift ved blot at holde den destillerede alkohol under 50 pct. af alkoholindholdet. Det bekræftes af Toorank-dommen (nedenfor), hvor en drikkevare med 51 pct. gæret alkohol alligevel blev henført til pos. 2208.

Styresignalet præciserer, hvad praksisændringen konkret rammer: produkter bestående af frugtvin eller cider tilsat ethanol (fx melassesprit), vand samt smags- og aromastoffer, typisk mellem 14 og 22 pct. vol. — kakaocremelikør på en frugtvinbase med flødecreme, eller lakrids- og bolchelikør på en frugtvinbase med tyrkisk peber. For alle gælder, at de **ikke længere smager, lugter eller ser ud som den frugtvinbase, der indgår**

i produktet. De økonomiske konsekvenser var betydelige: en kakaocremelikør på 14,5 pct. vol., der før blev beskattet med 6,14 kr. pr. liter, blev efter 1. september 2010 beskattet med 21,75 kr. pr. liter.

Omvendt trækker styresignalet en klar grænse **nedad** mod de traditionelle produkter:

> *Hvad angår "traditionelle gærede produkter" henhørende under pos. 2206 som f.eks. kirsebærvin ændres praksis ikke på baggrund af dommen. F.eks. kan destilleret alkohol tilsættes i små mængder til saké og produktet vil stadig være et produkt under position 2206 i KN.*

Landsskatteretten anvendte testen i 15-1890512 af 22. oktober 2020 om spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol — sagen angår netop grænsedragningen mellem ØVL § 3, stk. 1 og SPRITAL § 1, stk. 1.

Konsekvensen for virksomhederne er ikke kun satsmæssig, men også registreringsmæssig. Som styresignalet påpeger, skulle virksomheder, der fortsat ønskede at modtage eller oplægge de omklassificerede produkter ubeskattet, autoriseres som oplagshavere **efter spiritusafgiftsloven** — hvor mindstebeløbet for sikkerhedsstillelse er 30.000 kr. mod 10.000 kr. på øl- og vinområdet.

LOV Spiritusafgiftsloven § 1, stk. 1 | Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol - Landsskatterettens afgørelse 22.10.2020

§ 4 Rensning og filtrering: Paderborner-dommen og Toorank-produkterne

Siebrand-testen dækker tilsætning af sprit. Et parallelt spor angår varer, hvis gærede karakter er fjernet ved **rensning og ultrafiltrering**.

I **sag C-196/10, Paderborner Brauerei** fastslog EU-Domstolen, at "malt beer base" med et alkoholindhold på 14 pct. vol., fremstillet af brygget øl, som efterfølgende er renset og ultrafiltreret, og som fremstår som en farveløs og klar væske, der lugter af alkohol, skal tariferes under KN pos. 2208. Skattestyrelsen udmøntede dommen i **SKM2012.16.SKAT** med virkning fra 1. juli 2012.

Den juridiske vejledning (E.A.3.3.3 om øl og E.A.3.2.3 om vin) opstiller to kriterier for denne varegruppe:

- **Er produktet beregnet til konsum?** (præmis 34) — et renset og filtreret produkt vil normalt være et **halvfabrikat** til fremstilling af en blandingsdrikkevare, ikke et færdigt produkt bestemt til konsum. Er det ikke et færdigt produkt, opfylder det slet ikke definitionen som drikkevare og kan derfor ikke tariferes i KN pos. 2203-2206.
- **Produktets objektive kendetegn** (præmis 37) — i Paderborner fremstod produktet som en farveløs, klar væske, der lugtede af alkohol og havde en let bitter smag. Visuelt lignede det ikke øl og havde ikke den for øl karakteristiske bitre smag.

Den praktisk vigtigste konsekvens er **smitteeffekten fremad**: vejledningen fastslår, at det er tidspunktet for rensning og filtrering, der er afgørende, og at en drikkevare baseret på renset og filtreret alkohol tariferet i pos. 2208 **også selv skal tariferes i pos. 2208**. Dette gælder udtrykkeligt alkoholsodavand og alko-pops, hvis de er baseret på renset alkohol.

EU-Domstolen sammenfattede de to spor i de forenede sager C-532/14 og C-533/14, Toorank Productions BV af 11. maj 2016. Domstolen fastslog, at drikkevarer, der ikke har de kendetegn og organoleptiske egenskaber,

som er knyttet til drikkevarer henhørende under pos. 2206, men i stedet har de kendetegn, som er knyttet til produkter under pos. 2208, henhører under sidstnævnte position. Tre produkter blev henført til pos. 2208:

Produkt	Alkohol	Karakteristika	Resultat
Ferm Fruit – gæret æblekoncentrat, renset ved ultrafiltrering	16 pct. vol.	Neutral farve, duft og smag; **ingen** tilsat destilleret alkohol	Pos. 2208
Ferm Fruit + sukker, aroma-, farve- og smagsstoffer, fortykningsmidler, konserveringsmidler, i ét tilfælde fløde	14 pct. vol.	**Ingen** destilleret alkohol	Pos. 2208
Ferm Fruit + tilsætningsstoffer + destilleret alkohol	13,4 pct. vol.	Destilleret alkohol udgør **højst 49 pct.** – 51 pct. stammer fra gæring	Pos. 2208

Toorank er derfor den skarpeste illustration af, at 51/49-fordelingen til fordel for gæret alkohol **ikke** redder tariferingen i pos. 2206. Rensningen havde allerede frataget basen dens organoleptiske karakter, og det smittede af på alle afledte produkter.

LOV `Øl- og vinafgiftsloven § 1, stk. 1` `Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1`

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Tarifering af alkoholholdige drikkevarer: Fortolkning af den kombinerede nomenklatur (KN) pos. 2206 og 2208 for rensede og tilsatte gærede drikkevarer 11.05.2016

§ 5 Gløgg-sagerne: da Landsskatteretten skiftede standpunkt

Gløgg tilsat rom illustrerer, hvor vanskelig grænsedragningen er i praksis – og at den kan gå begge veje.

I **SKM2015.758.LSR** (afgørelse af 8. december 2015) fandt Landsskatteretten, at et gløggprodukt tilsat rom **ikke** kunne henføres til KN-position 2206, idet alkoholindholdet i produkter omfattet af denne position hverken helt eller delvis måtte være opnået ved tilsætning af spiritus. Produktet skulle dermed henføres til pos. 2208 og pålægges spiritusafgift.

Denne afgørelse blev imidlertid **ændret** ved **SKM2017.457.LSR** (afgørelse af 28. juli 2017), hvor Landsskatteretten fandt, at færdigblandet gløgg med rom ikke var omfattet af afgiftsområdet efter spiritusafgiftslovens § 1. Retten fandt derimod samlet, at produkterne skulle tariferes i **KN-position 2206.00.59** som andre varer, jf. ATB 3 b samt ATB 1 og 6.

Den juridiske vejledning har efterfølgende kodificeret den metodik, praksisskiftet hviler på. For gærede produkter tilsat spiritus skal tariferingen ske efter de **almindelige tariferingsbestemmelser**, og der skal – under henvisning til ATB 3 b og den forklarende bemærkning i HS – foretages en vurdering af den **karaktergivende faktor**, herunder:

- hvor alkoholindholdet stammer fra (gæret drik, spiritus, ethanol mv.),
- i hvilket **mængdemæssigt omfang** produktet stammer fra hver af disse kilder,
- produktets **organoleptiske kendetegn** – smag, duft og udseende – herunder om disse svarer til pos. 2206 eller pos. 2208.

Og — afgørende — hvis dette ikke er tilstrækkeligt:

> *I de tilfælde, hvor det ikke er muligt at fastlægge produktets tarifering på baggrund af ovennævnte objektive kendetegn og karakteristika, skal der foretages en vurdering af produktets bestemmelse (indkøb og indtag), dvs. hvorvidt produkterne indkøbes og indtages som en anden gæret drik eller som spiritus, jf. præmis 47 i EU-Domstolens dom i sag C-339/09 (Skoma-Lux s.r.o.).*

Der er altså en **hierarkisk struktur** i vurderingen: først varens objektive kendetegn og karaktergivende faktor, dernæst — kun subsidiært — varens bestemmelse. Gløggens redning lå netop her: en gløgg indkøbes og indtages som en gæret drik i en juletradition, ikke som spiritus, uanset romtilsætningen. Kontrasten til Siebrands lakridslikør-"shots" er instruktiv — dér pegede navn, form og markedsføring entydigt på spiritus.

Sammenholdt viser gløgg-sagerne, at Siebrand-testen ikke er en mekanisk regel om spirittilsætning, men en helhedsvurdering, hvor produktets identitet i forbrugerens øjne kan være udslagsgivende, når de fysiske kendetegn er tvetydige.

LOV Spiritusafgiftsloven § 1, stk. 1 | Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol - Landsskatterettens afgørelse 22.10.2020

§ 6 Vin i kosttilskud: KN-position 2205 og grænsen mod § 11's tekniske formål

En tilbagevendende tvist er, om et produkt, der lovligt markedsføres som **kosttilskud** eller tonikum, kan være afgiftspligtigt som vin.

Svaret er ja. Det følger allerede af positionsteksten. Den juridiske vejledning (E.A.3.2.2) beskriver KN-position 2205 som omfattende drikkevarer, der oftest bruges som **aperitiffer eller tonika**, og som udelukkende er fremstillet af vin fra gæring af friske druer (pos. 2204) med tilsætning af planter — blade, rødder, frugter — eller aromastoffer. Og videre:

> *Positionen omfatter også ovennævnte typer af drikkevarer, som indeholder tilsatte vitaminer eller jernforbindelser. Disse varer, som i visse tilfælde bliver betegnet som kosttilskud, er bestemt til at bevare almindelig sundhed og velbefindende.*

Den samme reservation findes i beskrivelsen af pos. 2206. EU-lovgiver har altså udtrykkeligt forudset kosttilskuds-scenariet og placeret disse varer inden for vinafgiftens område.

Østre Landsret afgjorde spørgsmålet i **SKM2013.873.ØLR** (dom af 29. oktober 2013). Sagen angik, om et ginseng tonikum var afgiftspligtigt efter øl- og vinafgiftsloven. Landsretten fandt, at **indholdet af produktet svarede til varebeskrivelsen i position 2205 som en drikkevare med indhold af vin**, hvorved produktet var afgiftspligtigt efter loven, jf. § 3, stk. 2. Den juridiske vejledning har optaget dommen som fast praksis under en udtrykkelig "Bemærk"-note: et ginseng tonikum (kosttilskud) skulle henføres til position 2205.

Dommen ligger i naturlig forlængelse af det tariferingsprincip, der blev beskrevet ovenfor: at et produkt er godkendt eller reguleret efter lægemiddel- eller fødevarelovgivningen er uden betydning, fordi disse regelsæt forfølger andre formål end afgiftsretten.

En tilsvarende tvist opstod i 12-0192111 af 5. oktober 2012 om afgiftspligt for kosttilskud med alkohol, hvor Landsskatteretten inddrog både spiritusafgiftsloven § 1, stk. 1, lægemiddelloven § 2 og ØVL § 7, stk. 1 om afgiftsoplag.

Den naturlige indsigelse fra virksomhedernes side er, at vinen i et kosttilskud tjener et **teknisk formål** som bærestof og derfor bør fritages efter § 11, stk. 1, nr. 7, der fritager varer, som "anvendes til teknisk, videnskabeligt, undervisningsmæssigt, medicinsk formål og lignende". Fritagelseskataloget i § 11, stk. 1 er imidlertid konstrueret snævert og forudsætter gennemgående, at alkoholen enten er denatureret eller anvendes i et **produkt, der ikke er bestemt til konsum**. Det ses direkte af nr. 2, der kræver, at den denaturerede alkohol tilsættes "et produkt, der ikke er bestemt til konsum", og af nr. 6, der for levnedsmidler opstiller kvantitative lofter — 8,5 l ren alkohol pr. 100 kg produkt for chokolade og 5 l pr. 100 kg for andre produkter. Efter § 11, stk. 6 kan afgiftsfritagelse endvidere betinges af, at varerne tilsættes stoffer, der gør dem uegnede til drikkebrug. Et tonikum, der drikkes, falder uden for dette system: alkoholen indtages, og fritagelsen for teknisk formål er derfor ikke i spil.

Spørgsmålet om **berettiget forventning** ved tidsbegrænsede bevillinger står i samme sagskompleks. Det følger af almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at en tidsbegrænset tilladelse netop ved sin tidsbegrænsning signalerer, at retstilstanden kan ændres ved udløbet — og at en forventning om varig afgiftsfrihed derfor ikke uden videre beskyttes. Se nærmere om afledte spørgsmål under bindende-svar-skatteraadet og skatteret-genoptagelse.

LOV `Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 2` `Øl- og vinafgiftsloven § 7, stk. 1` `Øl- og vinafgiftsloven § 11, stk. 1, 6`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgiftspligt for kosttilskud med alkohol - Landsskatterettens afgørelse vedrørende spiritusafgift 05.10.2012

§ 7 Alkoholsodavand og tillægsafgiften på mousserende vin i § 3 A

§ 3 A pålægger en **tillægsafgift på 3,35 kr. pr. liter** for varer under KN-position 2204-2206, som forefindes på flasker med champagneproplukke med fastholdelsesanordning eller har et overtryk på mindst 3 bar ved 20 °C. Bestemmelsen rammer altså mousserende vin — men definitionen er teknisk-fysisk (proplukke eller overtryk), ikke betegnelsesbaseret, og fanger derfor en bredere kreds af produkter end klassisk champagne.

Den juridiske vejledning præciserer rækkevidden: tillægsafgiften omfatter varer afgiftspligtige efter § 3, stk. 2, nr. 1 og 2, dvs. mousserende vin m.v. med et ætanolindhold over 1,2 pct. vol., men ikke over 15 pct. vol.

En vigtig aktualitetsmarkering: Til og med 30. juni 2024 blev der tillige betalt tillægsafgift af mousserende vin m.v. med et ætanolindhold over 15 pct. vol., men ikke over 22 pct. vol. (§ 3, stk. 2, nr. 3). Denne tillægsafgift blev **afskaffet pr. 1. juli 2024** ved **lov nr. 333 af 9. april 2024, § 7, nr. 2**. Skattestyrelsen udsendte i den anledning styresignal **SKM2024.641.SKTST** (genoptagelse vedrørende afgiftstilsvar efter øl- og vinafgiftsloven for tillægsafgift af mousserende vin og frugtvin m.m. på over 15 pct. vol., men ikke over 22 pct. vol.). Virksomheder med hedvinsprodukter i det mousserende segment bør derfor kontrollere afgiftstilsvar for perioden forud — se generelt skatteret-genoptagelse.

Alkoholsodavand udgør et selvstændigt klassifikationsproblem, fordi produktet definitionsmæssigt er en **blanding**. Systematikken har været omskiftelig: ved **lov nr. 1217 af 27. december 2003** blev der indsat særlige bestemmelser (§§ 3 B og 3 C) om ølafgift og tillægsafgift på henholdsvis malt- og vinbaseret alkoholsodavand,

og forarbejderne til § 1 forklarer, at "øl tilsat ikke-alkoholholdige drikkevarer (alkoholsodavand) foreslås dog afgiftsbelagt efter den nye foreslåede § 3 B". Tillægsafgiften på alkoholsodavand blev senere afskaffet, og §§ 3 B og 3 C blev ophævet, hvorefter henvisningen i § 1, stk. 1, 2. pkt., blev konsekvensrettet til alene at nævne § 3 A. Forarbejderne til denne ændring gengiver de dagældende differentierede satser — 9,38-17,66 kr. pr. liter for maltbaseret og 7,13-12,13 kr. pr. liter for vinbaseret alkoholsodavand, afhængigt af om alkoholindholdet oversteg 10 pct.

Et konkret eksempel på klassifikationstvisten findes i 13-5583445 af 18. august 2014, hvor Landsskatteretten tog stilling til klassificeringen af en **te-baseret mousserende drikkevare** som alkoholsodavand — med afledte konsekvenser for både øl- og vinafgiftsloven og emballageafgiftsloven. Sagen illustrerer det praktiske pres på systemet: nye produktkategorier med utraditionelle baser (te, kombucha, hard seltzer) skal indpasses i en nomenklatur, der grundlæggende er skrevet med druer, æbler og malt for øje.

EU-Domstolen har i sag C-216/23 af 8. maj 2024 taget stilling til den beslægtede varebetegnelsesregulering for "aromatiseret cocktail af vinprodukter" og forbuddet mod tilsætning af øl som alkohol eller smagsgiver — en påmindelse om, at de markedsordningsretlige og de afgiftsretlige kategoriseringer af blandingsprodukter kører i parallelle, men ikke identiske spor.

LOV Øl- og vinafgiftsloven § 1, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 3a · Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 2

PRAKSIS
- **EU-Domstolen** · Beskyttelse af varebetegnelsen 'aromatiseret cocktail af vinprodukter': Forbud mod tilsætning af øl som alkohol eller smagsgiver — 08.05.2024
- **Landsskatteretten** · Klassificering af te-baseret mousserende drikkevare som alkoholsodavand og emballageafgift — 18.08.2014

§ 8 Autoriseret oplagshaver, afgiftsoplag og sikkerhedsstillelse efter §§ 5 og 7

Registreringssystemet er nøglen til afgiftssuspensionen — og dermed til hele likviditetsøkonomien i branchen.

En **autoriseret oplagshaver** er efter § 5, stk. 1 en virksomhed eller person, der som led i udøvelsen af sit erhverv har fået autorisation til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende varer under afgiftssuspensionsordningen i et afgiftsoplag. Systematikken er tvedelt:

- Virksomheder, der **fremstiller** varer her i landet, **skal** autoriseres, jf. § 5, stk. 2.
- Andre virksomheder, der fra udlandet **modtager** varer med henblik på videresalg her i landet, **kan** autoriseres, jf. § 5, stk. 3.

En særlig faldgrube ligger i § 5, stk. 4: efterbehandling af afgiftspligtig vin og frugtvin, herunder **eftergæring og tilsætning af kulsyre**, anses for fremstilling, hvis behandlingen medfører, at varens afgiftsmæssige kvalificering efter § 3 ændres. En virksomhed, der blot tilsætter kulsyre og dermed udløser tillægsafgiften efter § 3 A, bliver altså fremstillingsvirksomhed med pligtmæssig autorisation.

Autorisation forudsætter **to selvstændige betingelser**:

Lokalegodkendelse. Efter § 7, stk. 2 er det en betingelse, at virksomheden har et lokale, som Skatteforvaltningen har godkendt **inden** autoriseringen. Bekendtgørelsens § 3 opstiller seks kumulative vilkår: lokalerne skal have

en sådan størrelse og indretning, at aktiviteterne kan udføres og der kan holdes rimelig orden; der må kun opbevares afgiftspligtige varer, råvarer, redskaber, hjælpematerialer, emballage samt brandslukningsudstyr; der skal foretages **fysisk adskillelse** mellem beskattede og ubeskattede varer; lokalerne må ikke benyttes til beboelse eller køkken; adgangen skal være uhindret og må ikke ske gennem private beboelsesrum eller en anden virksomhed; og der må ikke være gennemgang til andre virksomheder. Ansøgningen skal vedlægges plantegning. Efter § 7, stk. 3 kan autorisationen eller lokalegodkendelsen tilbagekaldes, hvis lokalerne anvendes eller indrettes, så kontrollen ikke kan udføres på rimelig måde.

Sikkerhedsstillelse. Efter § 5, stk. 5 skal oplagshaveren stille sikkerhed for betaling af afgifter. Bekendtgørelsens § 10 fastsætter mindstebeløbet til **10.000 kr.** – mod 30.000 kr. efter bekendtgørelsen om afgift af spiritus m.m.. Efter en vurdering af risiko for afgiftstab kan Skatteforvaltningen fastsætte et større beløb under hensyn til mængden eller arten af varer. Sikkerhed kan stilles i form af børsnoterede obligationer, garanti eller selvskyldnerkaution fra pengeinstitutter eller kautionsforsikringsselskaber, kontante indskud eller anden betryggende sikkerhed, og skal være Skatteforvaltningen i hænde **forud for** aktivitetens påbegyndelse.

Bekendtgørelsens § 11 regulerer frigivelse: er der stillet sikkerhed for den enkelte forsendelse, kan Skatteforvaltningen efter en konkret vurdering frigive sikkerheden helt eller delvist, hvis varerne er fuldstændig tilintetgjort eller gået uigenkaldeligt tabt, jf. § 28, stk. 5, og tabet er tilstrækkeligt dokumenteret – fx ved billeder eller videomateriale, logbøger eller politirapporter med beskrivelse af hændelsesforløbet.

En praktisk vigtig konstruktion er **fælles lokaler**. To eller flere autoriserede oplagshavere kan efter bekendtgørelsens § 3, stk. 4, benytte fælles lokaler, hvis de holder varerne regnskabsmæssigt adskilt og til enhver tid kan dokumentere deres forholdsmæssige ejerskab via lagerstyringssystemet. Konstaterer Skatteforvaltningen manko, kan der stilles yderligere vilkår om fysisk adskillelse. Hæftelsesmæssigt er dette reguleret i § 27, stk. 12: virksomhederne hæfter som udgangspunkt i forhold til deres ejerskab, men **solidarisk**, hvis det forholdsmæssige afgiftstilsvar ikke kan opgøres korrekt som følge af mangelfuld dokumentation. Skatteforvaltningen kan i særligt begrundede tilfælde fritage for den solidariske hæftelse.

LOV Øl- og vinafgiftsloven § 5, stk. 1-6 Øl- og vinafgiftsloven § 7, stk. 1-3 Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 12

§ 9 Varemodtager, autoriseret modtager og fjernsalg efter § 6 a

Sondringen mellem **oplagshaver** og **varemodtager** er den mest oversete i systemet – og den dyreste at tage fejl af.

En autoriseret oplagshaver kan oplægge varer ubeskattet. En registreret varemodtager kan det ikke: afgiften forfalder ved modtagelsen, jf. § 4, stk. 3, nr. 1, hvorefter varer anses for at forlade afgiftssuspensionsordningen her i landet **på tidspunktet for modtagelsen**, når varetransporten sker til en registreret varemodtager efter § 6, stk. 2.

Skatterådet har fastslået den samme sondring på et parallelt punktafgiftsområde i SKM2013.482.SR af 5. juli 2013. En virksomhed, der importerede rå jordnødder og var registreret som varemodtager, gjorde gældende, at den som "registreret virksomhed" havde ret til suspension. Skatterådet afviste:

> *Skatterådet bekræfter, at virksomheden A ikke er berettiget til at modtage råstofafgiftspligtige jordnødder og andre varer omfattet af chokoladeafgiftslovens § 19, uden at afgiften er berigtiget.*

Begrundelsen var, at suspensionsadgangen kun tilkommer **oplagshavere**, ikke varemodtagere, som skal svare afgiften ved modtagelsen. Ræsonnementet er direkte overførbart til øl- og vinafgiftsloven, hvor § 4, stk. 3, nr. 1, opstiller samme skæringspunkt.

§ 6 a regulerer varer, der **allerede er overgået til forbrug** i et andet EU-land, og som derefter transporteres hertil. Afgiften forfalder ved levering her i landet, når transporten sker med henblik på:

1. **Levering til erhvervsmæssige formål**, jf. § 6 a, stk. 1, nr. 1 — herunder indkøb, som en her i landet hjemmehørende privatperson foretager i et andet EU-land og selv transporterer eller lader transportere hertil, hvor omfanget og karakteren overstiger, hvad der må anses for at skulle medgå til eget brug og egen transport.
2. **Fjernsalg**, jf. § 6 a, stk. 1, nr. 2 — når en ikke-registreret person her i landet køber varer i et andet EU-land, og varerne transporteres af en erhvervsdrivende afsender eller på dennes vegne.

Systemet blev væsentligt omlagt ved gennemførelsen af det omarbejdede cirkulationsdirektiv (Rådets direktiv (EU) 2020/262), der indførte to nye registreringstyper: **autoriseret modtager** (§ 6 a, stk. 4) og **autoriseret afsender** (§ 6 a, stk. 6), hver med en midlertidig variant for lejlighedsvise transporter. Forarbejderne til ændringen forklarer baggrunden:

> *Baggrunden for det foreslåede er, at der med lovforslagets § 4, nr. 19, foreslås indsat nye registreringstyper; autoriseret modtager og autoriseret afsender. […] Efter cirkulationsdirektivets artikel 35, vil det være den autoriserede modtager, som vil skulle betale og hæfte for afgiften i bestemmelseslandet.*

Samtidig blev begrebet **"erhvervsmæssig oplægning"** ændret til **"levering til erhvervsmæssige formål"**-. Forarbejderne understreger, at der ikke er tilsigtet nogen materiel ændring:

> *Der er tale om en ændring af begrebsbetegnelsen, og med ændringen er der ikke tilsigtet nogen ændring af, hvornår en vare skal betragtes som »leveret til erhvervsmæssige formål« (tidligere »erhvervsmæssig oplægning«).*

Ældre praksis om erhvervsmæssig oplægning er derfor fortsat retningsgivende.

Ved **fjernsalg** skal afsenderen eller dennes herværende fiskale repræsentant efter § 6 a, stk. 9 **inden** vareafsendelsen både autoriseres som oplagshaver eller registreres som varemodtager og stille sikkerhed. Mindstebeløbet er også her 10.000 kr., jf. bekendtgørelsens § 10.

LOV `Øl- og vinafgiftsloven § 4, stk. 3` `Øl- og vinafgiftsloven § 6a, stk. 1, 4, 6, 9`

PRAKSIS **Skatterådet** · Afgiftsfritagelse for råstofafgift på jordnødder ved en gros salg 05.07.2013

§ 10 Afgiftssuspension: forfald ved fysisk udlevering — og toldoplagets dobbelte suspension

§ 4, stk. 1 fastlægger fire forfaldsgrunde: når varer forlader afgiftssuspensionsordningen; ved modtagelsen, når varer fra andre EU-lande erhverves af ikke-berettigede; når varer fremstilles eller forarbejdes uden for

ordningen; og ved import fra steder uden for EU, jf. § 13, medmindre varerne umiddelbart efter importen henføres under afgiftssuspensionsordningen.

Det centrale fortolkningsspørgsmål er, hvornår varer "forlader" ordningen. Skatterådet har besvaret det i SKM2024.551.SR af 5. november 2024 om investeringsrom lagret hos en autoriseret oplagshaver. Rådet bekræftede, at afgiften først forfalder ved den **fysiske udlevering** — uanset at ejendomsretten var overgået til investoren tidligere. Afgørelsen bygger på EU-Domstolens dom i **sag C-355/14, Polihim**, hvis præmisser Skatterådet gengav:

> *Da punktafgiften er en afgift, der pålægges forbruget, og ikke salget, skal forfaldstidspunktet således være så tæt som muligt på forbrugeren.*

> *Så længe de pågældende varer forbliver i afgiftsoplaget hos en godkendt oplagshaver, kan der derfor ikke være tale om forbrug, heller ikke selv om denne godkendte oplagshaver har solgt varerne.*

Dette princip udspringer af artikel 6, stk. 3, litra a i cirkulationsdirektivet og gælder ordret på øl- og vinområdet, hvor § 4, stk. 1, nr. 1 er formuleret identisk. Det er den retlige forudsætning for hele investeringsvin- og fadlagringsmarkedet: et salg på oplaget er ikke en afgiftsudløsende begivenhed.

SKM2024.551.SR afgjorde tillige, at **fordampning** under fadlagring (ca. 3-4 pct. volumen og 0,5 procentpoint alkohol årligt) udgør et uigenkaldeligt tab, der ikke anses for overgået til forbrug — et princip, der på øl- og vinområdet har sin parallel i fradragsreglen for tab som følge af varernes art, som netop var begrundelsen for at ophæve udligningstillægget i 1992.

Den mest aktuelle afgørelse er SKM2026.165.SR af 10. april 2026 om **investeringsvin på toldoplag-**. Skatterådet bekræftede, at oplæggelse af importeret vin på et offentligt toldoplag suspenderer **moms, øl- og vinafgift og emballageafgift** samtidig. Afgørelsen bygger på ØVL §§ 3, 4 og 13 sammenholdt med momsloven § 12, stk. 2 og emballageafgiftsloven § 7. Konstruktionen udnytter, at § 13, stk. 1 undtager varer, der tilføres en oplagshaver, og at § 4, stk. 1, nr. 4 undtager importvarer, der umiddelbart efter importen henføres under afgiftssuspensionsordningen. Se om de momsretlige aspekter moms-fortolkning.

Toldoplagskonstruktionen har imidlertid en hård formel side, som 21-0101359 af 5. februar 2024 illustrerer. Et selskab havde ved en fejl angivet varer til fri omsætning i stedet for til toldoplagsproceduren, og søgte om ændring efter EU-toldkodeksens artikel 173, stk. 3. Landsskatteretten stadfæstede afslaget:

> *Da selskabet imidlertid ikke havde bevilling til offentligt toldoplag på indførselstidspunktet, og da selskabet ikke fremlagde oplysninger om et andet toldoplag, som selskabet ønskede anvendt, var betingelserne for ændring af toldangivelserne efter EU-toldkodeksens artikel 173, stk. 3, ikke opfyldt.*

To lærdomme følger. **For det første** kan en bevilling til toldoplag ikke meddeles med tilbagevirkende kraft, jf. artikel 211, stk. 2, litra g. **For det andet** er midlertidig opbevaring (MIO) ikke en toldprocedure i kodeksens forstand:

> *Det forhold, at selskabet havde bevilling til midlertidig oplæggelse på angivelsestidspunktet, kan ikke føre til et andet resultat, da midlertidig oplæggelse af varer ikke er en toldprocedure som nævnt i EU-toldkodeksens artikel 5, litra 16). Toldproceduren for fri omsætning kan således ikke ændres til midlertidig oplæggelse i toldangivelsen.*

Bevillingen skal med andre ord være på plads **før** varerne ankommer. Efterrationalisering er udelukket — også når varerne aldrig var tiltænkt det danske marked og faktisk blev reeksporteret.

LOV Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1 | Øl- og vinafgiftsloven § 4, stk. 1, 3 | Øl- og vinafgiftsloven § 13, stk. 1, 2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afslag på ændring af toldangivelser og toldgodtgørelse 05.02.2024
- **Skatterådet** · Investeringsvin på toldoplag: Moms, øl- og vinafgift og emballageafgift suspenderes ved offentligt toldoplag 10.04.2026
- **Skatterådet** · Afgift af spiritus forfalder ved fysisk udlevering ikke ved ejerskifte 05.11.2024

§ 11 Hæftelsen i § 27: et lagdelt system med solidarisk bund

§ 27 er lovens hæftelsesbestemmelse og er bygget som et **spejl af forfaldsgrundene i § 4**. For hver måde, afgiften kan forfalde på, udpeger § 27 en kreds af hæftende personer:

Forfaldsgrund	Hæftelse	Hæftende personkreds
Varer forlader suspensionsordningen (§ 4, stk. 1, nr. 1)	stk. 1	Oplagshaveren, den registrerede varemodtager, enhver der frigiver varerne eller på hvis vegne de frigives; ved uregelmæssig afgang: de involverede
Uregelmæssighed under EU-transport i suspension (§ 29, stk. 2)	stk. 2	Den, der har stillet sikkerhed; **og** enhver anden involveret, der **vidste eller burde vide**, at vareafgangen var uregelmæssig
Forarbejdning/oplægning uden for ordningen (§ 4, stk. 1, nr. 2)	stk. 3	De, der forarbejder eller oplægger, samt enhver involveret
Fremstilling/forarbejdning (§ 4, stk. 1, nr. 3)	stk. 4	De, der fremstiller eller forarbejder, samt enhver involveret i uregelmæssig fremstilling
Import/uretmæssig indpassage (§ 4, stk. 1, nr. 4)	stk. 5	Klarereren, jf. EU-toldkodeksens art. 5, nr. 15, eller art. 77, stk. 3; de involverede i indpassagen
Levering til erhvervsmæssige formål (§ 6 a, stk. 1, nr. 1)	stk. 6	Den autoriserede modtager; **og** uregistrerede personer involveret i transporten
Fjernsalg (§ 6 a, stk. 1, nr. 2)	stk. 7	Afsenderen; afsenderens repræsentant; **eller** modtageren, hvis afsenderen ikke er registreret, ikke har stillet sikkerhed, ikke har betalt eller ikke har ført regnskab
Uregelmæssighed ved transport af beskattede varer (§ 30)	stk. 8	Den sikkerhedsstillende; og enhver delagtig i uregelmæssigheden
Ikke-afgiftsberigtigede varer uden autorisation/registrering/sikkerhed	stk. 9	**Erhververen og den, der er i besiddelse af varerne**

De to konstruktioner, der bærer hele systemet, er stk. 9 og stk. 11.

§ 27, stk. 9 er opsamlingsbestemmelsen. Den rammer erhververen og besidderen af ikke-afgiftsberigtigede varer, hvor der ikke er sket autorisation eller registrering eller stillet sikkerhed. Bestemmelsen går helt tilbage til lovens tilblivelse. De oprindelige forarbejder forklarer:

> *For så vidt angår afgiftspligtige varer, der ikke er afgiftsberigtiget efter loven, og hvor der ikke er stillet sikkerhed eller foreligger et registreringsforhold, foreslås det, at erhververen eller den, der er i besiddelse af varen, hæfter.*

Dette er en **objektiv besidderhæftelse**: den, der har ubeskattede varer i sin besiddelse, hæfter, uanset om vedkommende selv har indført dem.

§ 27, stk. 11 binder systemet sammen. Hæftelsen efter stk. 1-9 omfatter selskaber, fonde, foreninger m.v. eller den, der som ejer, forpagter el.lign. driver virksomheden for egen regning — og **hæfter flere for samme afgift, hæfter de solidarisk**. Forarbejderne til den seneste justering præciserer, at ændringen fra "når" til "hvis" alene var sproglig:

> *Det foreslåede betyder ingen ændringer i den materielt gældende retstilstand, og § 27, stk. 11, angår således fortsat de situationer, hvor flere virksomheder og personer hæfter for afgiften efter bestemmelsens stk. 1-9.*

Endelig indeholder § 27, stk. 10 en **dokumentationsregel med bevisbyrdevirkning**: en oplagshavers pligt til at betale afgift her i landet ved transport til andre EU-lande under suspension bortfalder først, når det er dokumenteret, at varerne er overgået til modtageren efter de administrative procedurer. De oprindelige forarbejder forklarer, at dokumentationen normalt vil foreligge i form af det eksemplar af ledsagedokumentet, der tilbagesendes til afsenderen — i dag håndteret elektronisk via EMCS.

Selv når en uregelmæssighed opstår, er hæftelsen ikke ubetinget. § 29, stk. 3 giver en **4-måneders frist** fra transportens begyndelse til at dokumentere, at transporten er afsluttet, eller i hvilket andet EU-land uregelmæssigheden opstod. § 29, stk. 4 supplerer med en **1-måneders frist** fra Skatteforvaltningens meddelelse, hvis den sikkerhedsstillende først derved får kendskab til, at varerne ikke er nået frem. Og § 29, stk. 5 samt § 30, stk. 4 giver en **3-årig** godtgørelsesadgang, hvis det senere dokumenteres, at uregelmæssigheden faktisk opstod i et andet EU-land, hvor afgiften er betalt.

LOV `Øl- og vinafgiftsloven § 4, stk. 1` `Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 1-12` `Øl- og vinafgiftsloven § 29, stk. 1-5` `Øl- og vinafgiftsloven § 30, stk. 1-4`

§ 12 Eget brug eller erhvervsmæssig levering — bevisbyrdens vandring i praksis

Det største volumen af hæftelsessager angår grænsehandel: hvornår er indførsel til **eget brug** (afgiftsfri efter § 11, stk. 2), og hvornår er der tale om **levering til erhvervsmæssige formål** (afgiftspligtig efter § 6 a, stk. 1, nr. 1)?

Vurderingen sker efter kriterierne i cirkulationsdirektivets artikel 32 — den erhvervsdrivendes forretningsmæssige status, begrundelsen, stedet, transportformen, dokumenterne samt varernes art og mængde. Medlemsstaterne kan fastsætte **vejledende mængder**, der ikke må være mindre end 110 l øl, 90 l vin og 10 l spiritus.

Praksis viser en klar tredeling.

Ved kraftige overskridelser vender bevisbyrden. I 16-0842780 af 11. november 2016 indførte klageren 2.455 liter øl og 56 liter spiritus i en svensk lastbil og gjorde gældende, at Danmark blot var transitland, og at varerne skulle bruges til en fest for 200 gæster i Sverige. Landsskatteretten fandt, at en overskridelse på mere end 20 gange for øl og 5 gange for spiritus flyttede bevisbyrden til klageren, og at en generel og udokumenteret forklaring ikke rakte. Afgiften på 8.953 kr. blev stadfæstet. Tilsvarende i 18-0001928 af 18. august 2021, hvor 406 liter spiritus — mere end 39 gange den vejledende mængde — ikke kunne henføres til to bryllupper,

blandt andet fordi klagerens eget bryllup lå **mere end 11 måneder senere**, og fordi der manglede objektivt konstaterbar dokumentation for, at drikkevarerne faktisk blev serveret. Retten afviste tillige at forelægge sagen for EU-Domstolen:

> *En afgørelse fra EU-domstolen af dette spørgsmål er ikke nødvendig, inden der træffes afgørelse i sagen, jf. artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde. Der ses herved ikke at være tilstrækkelig tvivl om fortolkning af EU-retten.*

Men mængden alene er ikke nok. 21-0024621 af 10. maj 2022 er den vigtigste modvægt. Ved et uanmeldt kontrolbesøg på en privat bopæl fandt Skattestyrelsen 1.679 dåser øl, 249,62 liter vin og frugtvin, 22,6 liter spiritus og 18 kg chokolade, og opkrævede 5.125,84 kr. Landsskatteretten **ophævede** kravet:

> *Henset til størrelsen af den fundne mængde afgiftspligtige varer finder Landsskatteretten, at den fundne mængde afgiftspligtige varer ikke i sig selv kan dokumentere eller sandsynliggøre, at klageren driver uregistreret virksomhed med køb og salg af afgiftspligtige varer.*

Retten lagde vægt på, at varerne var af forskellig art, spredte og blandet med private ejendele, at observationer af biltrafik ikke dokumenterede salg, og at der var uoverensstemmelser mellem kontrolrapporten og de opkrævede mængder. Konklusionen var utvetydig:

> *Henset til mængden af de beslaglagte varer, varernes placering og opdeling finder retten det ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at klageren har drevet en uregistreret virksomhed på adressen. … Den fundne mængde afgiftspligtige varer må derfor anses for at være til klagerens eget brug.*

Kontrasten til 11-0299279 af 21. marts 2013 er lærerig. Her fandt Skattestyrelsen 368 øl, 416 cider og 5 flasker spiritus i en forenings barområde. Landsskatteretten stadfæstede:

> *Under henvisning til sagens oplysninger anser Landsskatteretten de omhandlede varer for at være udbudt til salg i foreningens bar, idet der herved særligt er henset til oplysninger om pengekasse med penge, opgørelseslister med barpriser, dobbeltkøleskab med glaslåger, opstilling af varerne etc.*

Det afgørende var ikke mængden, men **den kommercielle infrastruktur**: pengekasse, prislister, udstillingskøleskab, systematisk opstilling. Foreningen kunne ikke fremvise følgesedler eller kvitteringer, jf. § 14, stk. 7, og regnskabsgrundlaget kunne derfor tilsidesættes med skønsmæssig ansættelse efter opkrævningsloven § 5, stk. 2. Samme mønster ses i 21-0096526 af 22. april 2024.

Og hæftelsen skal knyttes til en person. 21-0088612 af 27. juni 2025 er den principielt mest interessante. Skattestyrelsen havde opkrævet 329.981 kr. for 73.447 liter øl og 2.015 liter spiritus registreret på et grænsehandelsfordelskort over 278 ture. Landsskatteretten delte sagen i to:

- For køb **uden forudbestilling** – hvor kun kortnummeret var registreret – nedsattes kravet til **0 kr.** Flertallet lagde vægt på, at kortet var et **usikret ihændehaverkort uden pinkode eller ID-kontrol**: "Der er herved navnlig lagt vægt på, at kortet som anført kan anvendes af andre end den person, det er udstedt til. Der foreligger ikke oplysninger i øvrigt, der støtter, at det er klageren, der rent faktisk har foretaget samtlige de registrerede køb."
- For køb **med forudbestilling** i klagerens navn og e-mail var der derimod skabt en formodning, som klageren ikke afkræftede. Her hæftede han efter § 27, stk. 9, og betingelserne for **ekstraordinær genoptagelse** efter skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, nr. 3 var opfyldt på grund af grov uagtsomhed ved systematisk indførsel af 5.803 liter øl og 234 liter spiritus på 18 ture på under fem måneder.

Et retsmedlem dissentierede og ville nedsætte hele kravet til 0 kr., idet heller ikke forudbestillinger skabte tilstrækkelig formodning givet kortets manglende sikkerhedsfunktion.

Afgørelsen sætter en klar grænse for datadrevet afgiftskontrol: **loyalitetsdata er ikke i sig selv identitetsbevis**. Om fristerne, se skatteret-genoptagelse.

LOV Opkrævningsloven § 5, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 6a, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 11, stk. 2 · Øl- og vinafgiftsloven § 14, stk. 7 · Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 9

PRAKSIS

Landsskatteretten · Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige	27.06.2025
Landsskatteretten · Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	22.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	10.05.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af spiritusafgift ved indførsel – manglende dokumentation for eget brug ved bryllup	18.08.2021
Landsskatteretten · Punktafgift på øl og spiritus anset for erhvervsmæssig indførsel	11.11.2016
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af punktafgifter for forening efter kontrolbesøg	21.03.2013

§ 13 Ølmoderationen i § 2: uafhængighedskravet og moderationens vandring med øllet

§ 2 giver små bryggerier en afgiftslettelse – ølmoderationen. Ordningen er hjemlet i artikel 4 i strukturdirektivet 92/83/EØF, der tillader reducerede satser for bryggerier med en produktion op til 200.000 hl om året, dog højst 50 pct. under den normale nationale sats.

Den gældende beregningsmodel efter § 2, stk. 2 er trinvis:

Årlig fremstilling (foregående kalenderår)	Afgiftslettelse
Højst 3.700 hl	**50 pct.**
Over 3.700 hl, højst 20.000 hl	(168.607 ÷ hl) + 4,43 pct.
Over 20.000 hl	14,29 – (hl ÷ 14.003) pct.
Over 200.000 hl	**0 pct.**

Der kan ikke opnås moderation for mere end 200.000 hl i det aktuelle kalenderår. § 2, stk. 3 sikrer, at nystartede bryggerier uden produktion i det foregående år også omfattes.

Modellen er resultatet af en længere udvikling. Den oprindelige ordning fra 1992 var langt enklere. Forarbejderne beskriver:

> *På baggrund heraf foreslås det, at den gældende moderationsordning udvides til at omfatte bryggerier, hvis produktion maximalt er 200.000 hl øl pr. år. Endvidere foreslås det, at satsen ændres, således at en produktion på 0 hl pr. år medfører en moderation på 20 kr. pr. hl faldende lineært til 0 kr. pr. hl ved 200.000 hl pr. år.*

Bemærkelsesværdigt indeholdt 1992-ordningen en historisk begrænsning: "Bestemmelsen omfatter som hidtil kun bryggerier, der er etableret før den 1. november 1940." Den begrænsning er siden bortfaldet.

Omlægningen til **procentbaseret** moderation skete med begrundelsen, at lettelsen — ligesom selve ølafgiften — bør afspejle det konkrete alkoholindhold:

> *Dermed vil afgiftslettelsen ligesom selve ølafgiften afspejle det konkrete alkoholindhold fremfor en generel sats pr. hl færdigfremstillet øl uafhængig af alkoholindholdet, som gælder i dag.*

To forhold har særlig praktisk betydning.

Moderationen følger det fremstillede øl — ikke det udleverede. Ved **lov nr. 104 af 13. februar 2018** blev § 2 nyaffattet, så ordlyden blev ensrettet med strukturdirektivets artikel 4, og "fremstillet og udleveret" blev ændret til "fremstillet". Forarbejderne forklarer konsekvensen:

> *At øllet alene skal være fremstillet af det enkelte bryggeri indebærer, at f.eks. et andet bryggeri (oplagshaver), som køber øllet ubeskattet, og derpå udleverer det til beskatning, også kan opnå ølmoderation til samme sats som bryggeriet, der har fremstillet øllet. Det vil sige, at moderationen følger det fremstillede øl.*

Dette er en betydningsfuld regel for distributionskæden: en oplagshaver, der køber ubeskattet øl fra et mikrobryggeri, arver mikrobryggeriets moderationssats. Forarbejderne beskriver, hvordan informationen overføres — via EMCS ved EU-handel, men ved ren dansk omsætning "på anden måde, f.eks. ved påtegning på faktura, som dermed danner grundlag for opgørelsen af moderationen."

2018-nyaffattelsen efterlod imidlertid en fejl: "udleveret" blev ikke konsekvensrettet i § 2, stk. 2, 3. og 4. pkt. Forarbejderne til rettelsen beskriver problemet præcist:

> *Dette har den utilsigtet konsekvens, at moderationen i visse situationer ikke beregnes i overensstemmelse med intentionen bag ordningen. […] hvor et bryggeri, der fx fremstiller 12.000 hl øl, men kun udleverer en del heraf til beskatning, kan opnå en højere moderationssats pr. hl øl, end et bryggeri der fremstiller 3.000 hl øl.*

Lovgiver bemærkede udtrykkeligt, at fejlen kunne bringe Danmark i strid med strukturdirektivets 50 pct.-loft.

Uafhængighedskravet. Efter § 2, stk. 4 er det en forudsætning, at bryggeriet er **juridisk og økonomisk uafhængigt af andre bryggerier og ikke drives på licens**. Dette er ordningens væsentligste værn: uden det ville et storbryggeri kunne opsplitte produktionen i formelt selvstændige enheder og høste 50 pct. lettelse på hele volumenet. Kravet gælder også bryggerier indbyrdes i distributionskæden — moderationens vandring med øllet forudsætter, at både det fremstillende og det udleverende bryggeri er uafhængige af hinanden og af andre bryggerier.

Grænseoverskridende virkning. Efter § 2, stk. 5 finder afgiftslettelserne **også anvendelse for øl, der leveres fra små, uafhængige bryggerier i andre medlemsstater**. Bestemmelsen er en nødvendig følge af forbuddet mod diskriminerende intern beskatning, og dokumentationen håndteres i dag via den småbryggeriattest, der blev indført ved Rådets direktiv (EU) 2020/1151.

EU-Domstolen har i sag C-184/19 af 30. april 2020 taget stilling til de EU-retlige rammer for differentiering af punktafgifter mellem vin og andre gærede drikkevarer samt til krav om overgangsperioder ved afgiftsforhøjelser – spørgsmål, der sætter grænserne for, hvor frit medlemsstaterne kan differentiere inden for strukturdirektivets kategorier.

LOV Øl- og vinafgiftsloven § 1, stk. 1 | Øl- og vinafgiftsloven § 2, stk. 1-5

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Differentiering af punktafgifter mellem vin og andre gærede drikkevarer samt krav til overgangsperioder ved afgiftsforhøjelser 30.04.2020

§ 14 Fritagelserne i § 11: denaturering, tekniske formål og hjemmebrygning

§ 11, stk. 1 rummer et fritagelseskatalog på elleve numre, der gennemfører strukturdirektivets fritagelser. Systematikken hviler gennemgående på ét princip: **alkoholen må ikke ende i et drikkeligt produkt**.

Det ses tydeligst i nr. 1-2 om **denaturering**. Fuldstændig denatureret alkohol er fritaget uden videre (nr. 1). Delvis denatureret alkohol er kun fritaget, når den anvendes til fremstilling af produkter, **der ikke er bestemt til konsum**, eller til vedligeholdelse og rengøring af fremstillingsudstyr til netop denne proces (nr. 2). Efter § 11, stk. 6 kan afgiftsfritagelse i det hele betinges af, at varerne tilsættes stoffer, der gør dem uegnede til drikkebrug eller til fremstilling af drikkevarer.

De øvrige fritagelser følger samme logik:

- **Nr. 3** – fremstilling af eddike under KN-position 2209.
- **Nr. 4** – fremstilling af lægemidler omfattet af direktiv 2001/82/EF og 2001/83/EF.
- **Nr. 5** – fremstilling af **aromastoffer** til levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2 pct. vol.
- **Nr. 6** – levnedsmidler, med kvantitative lofter: **8,5 l ren alkohol pr. 100 kg** for chokolade og **5 l pr. 100 kg** for andre produkter.
- **Nr. 7** – **teknisk, videnskabeligt, undervisningsmæssigt, medicinsk formål og lignende**.
- **Nr. 8** – fremstilling af varer, som ikke er afgiftspligtige efter loven.
- **Nr. 9-11** – diplomatiske repræsentationer, jf. toldloven § 4, samt EU- og NATO-styrker, hvor fritagelsen administreres af Forsvarsministeriet, jf. § 11, stk. 5.

Aromastof-fritagelsen i nr. 5 har været genstand for en betydelig praksisændring. EU-Domstolen fastslog i **sag C-668/20, Y GmbH**, at artikel 27, stk. 1, litra e, i direktiv 92/83/EØF skal fortolkes således, at et produkt betegnet vanilleoleoresiner, tariferet under pos. 1302 19 05, skal anses for "aromastoffer", forudsat at de udgør en ingrediens, der giver en smag eller en duft, som er specifik for et bestemt produkt. Skattestyrelsen ændrede herefter praksis med **SKM2023.177.SKTST**, således at **afgiftsfritagelsen ikke er begrænset til aromastoffer, der tariferes i konkrete positioner i EU's kombinerede nomenklatur**. Fritagelsen er dermed

funktionsbestemt, ikke positionsbestemt — en interessant modsætning til klassificeringssiden, hvor tariferingen er enerådende. Afgrænsningen af aromastoffer og ethanol hertil hører nærmere under spiritusafgiftens område.

§ 11, stk. 3 fritager **hjemmebrygning**: øl, vin og frugtvin m.m., der fremstilles af en privatperson og forbruges af denne, dennes familie eller dennes gæster, forudsat at der ikke finder noget salg sted. Fritagelsen hænger historisk sammen med, at 1992-loven ophævede det gamle forbud mod hjemmefremstilling af vin af frugter og bær, som ikke er almindeligt avlet her i landet. Betingelsen om, at intet salg må finde sted, er absolut — det mindste salg bringer hele produktionen ind under afgiftspligten og udløser autorisationspligt efter § 5, stk. 2.

§ 11, stk. 4 giver **eksportgodtgørelse** for varer leveret til udlandet, og lader registrerede varemodtagere angive godtgørelsen direkte på afgiftsangivelsen frem for at ansøge særskilt — en administrativ forenkling, der spejles i § 6 a, stk. 10 for EU-leverancer.

LOV Øl- og vinafgiftsloven § 5, stk. 2 Øl- og vinafgiftsloven § 6a, stk. 10 Øl- og vinafgiftsloven § 11, stk. 1-6

§ 15 Aktualitet: ikke-konsoliderede ændringer og sammenfatning af praksismønstret

Retstilstanden er ikke fuldt konsolideret. Den nyeste lovbekendtgørelse (A20240041629) er dateret 25. april 2024, men tre vedtagne ændringer fra 11. december 2024 trådte i kraft **1. januar 2025** uden endnu at være rullet ind i den konsoliderede tekst:

1. **§ 25 a er ophævet.** Bestemmelsen krævede konfiskation ved grove eller gentagne overtrædelser af § 25, stk. 3. Forarbejderne begrunder ophævelsen med, at bestemmelsen sjældent anvendes i praksis, fordi "konfiskation ofte foretages af andre myndigheder end Skatteforvaltningen". Lovgiver peger i stedet på sikkerhedsstillelse og tvangsafmelding som "mere effektive reaktionsmuligheder", og understreger, at ophævelsen ikke er til hinder for beslaglæggelse eller konfiskation af andre myndigheder — fx Fødevarestyrelsen — inden for deres ressort. Ændringen betyder tillige, at afgiftspligten ikke længere bortfalder ved konfiskation efter denne lov.
2. **§ 15 er nyaffattet** med en pligt for klarereren eller andre involverede i toldformaliteter til at forsyne Skatteforvaltningen med oplysninger og dokumentation ved transport af varer fra importstedet under afgiftssuspensionsordningen.
3. **§ 15, stk. 6, er præciseret**, så kravene også omfatter oplysninger.

Hvem der læser § 25 a i den konsoliderede lovbekendtgørelse, læser altså en ophævet bestemmelse.

Sammenfatning. Praksis på området tegner fire gennemgående mønstre.

Klassificeringen er toldretlig — ikke afgiftsretlig. Øl- og vinafgiftsloven har intet selvstændigt varebegreb. Afgørelsen af, om en drikkevare er vin til 11,26 kr. pr. liter eller spiritus til 150 kr. pr. liter ren ethanol, træffes efter KN og de almindelige tariferingsbestemmelser, på grundlag af varens objektive karakteristika på fortoldningstidspunktet. Producentens betegnelse, markedsføring, fremstillingsteknik, lægemiddelgodkendelse eller fødevareregistrering er uden betydning. Der ligger heri en betydelig — og undervurderet —

retssikkerhedsudfordring: en producent kan overholde al fødevareregulering og alligevel opdage, at produktet afgiftsmæssigt er spiritus.

Siebrand-testen er en helhedsvurdering med hierarki. Alkoholkildens fordeling er kun et udgangspunkt, ikke et selvstændigt kriterium — Toorank viser, at 51 pct. gæret alkohol ikke redder tariferingen. De organoleptiske kendetegn bærer vurderingen: har varen mistet smag, duft og udseende af den frugt eller det naturprodukt, den er lavet af? Kun når de objektive kendetegn er tvetydige, inddrages subsidiært varens bestemmelse — hvorvidt den indkøbes og indtages som gæret drik eller som spiritus. Gløgg-sagerne viser, at dette sidste led kan være udslagsgivende, og at praksis kan skifte, når metodikken anvendes stringent. Traditionelle produkter — kirsebærvin, saké, gløgg — beskyttes af testen, ikke rammes af den.

Suspensionen er reel, men formalistisk. Afgiften forfalder først ved fysisk udlevering fra afgiftsoplaget, ikke ved salg — Polihim-princippet, som SKM2024.551.SR og SKM2026.165.SR bygger investeringsvin- og fadlagringsmarkedet på. Men adgangen til suspension er strengt betinget: bevilling og lokalegodkendelse skal være på plads **før** varerne ankommer, sikkerheden skal være Skatteforvaltningen i hænde **forud for** aktiviteten, og en bevilling kan ikke gives med tilbagevirkende kraft. Én forkert procedurekode på en toldangivelse kan ikke rettes efterfølgende, uanset varernes faktiske skæbne.

Hæftelsen er bred, men ikke automatisk. § 27 udpeger en meget vid kreds af hæftende — oplagshaver, varemodtager, klarerer, afsender, repræsentant, modtager, erhverver, besidder — og stk. 11 gør hæftelsen solidarisk. Men Landsskatteretten accepterer ikke en objektiv formodning ud fra mængde alene. Skattestyrelsen skal sandsynliggøre den **erhvervsmæssige karakter**, og det gøres med kommerciel infrastruktur (pengekasse, prislister, udstillingskøleskab, systematisk opstilling) — ikke med volumen. Og hæftelsen skal knyttes til en **identificeret person**: registreringer på et usikret ihændehaverkort er ikke identitetsbevis. Først når myndigheden har løftet denne byrde — eller når overskridelsen af de vejledende mængder er så massiv, at den taler for sig selv — vender bevisbyrden til borgeren.

For tarifering og fritagelse af ethanol og aromastoffer som hovedemne henvises til spiritusafgiftens område; for de generelle punktafgiftsmekanismer på tværs af afgiftslovene henvises til punktafgifter generelt; og for momsfradrag og leveringssted til moms-fortolkning.

LOV Øl- og vinafgiftsloven § 3, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 4, stk. 1 · Øl- og vinafgiftsloven § 15, stk. 6 · Øl- og vinafgiftsloven § 27, stk. 1-12

PRAKSIS

EU-Domstolen · Tarifering af alkoholholdige drikkevarer: Fortolkning af den kombinerede nomenklatur (KN) pos. 2206 og 2208 for rensede og tilsatte gærede drikkevarer	11.05.2016
Landsskatteretten · Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige	27.06.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	10.05.2022
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af punktafgifter for forening efter kontrolbesøg	21.03.2013
Skatterådet · Investeringsvin på toldoplag: Moms, øl- og vinafgift og emballageafgift suspenderes ved offentligt toldoplag	10.04.2026
Skatterådet · Afgift af spiritus forfalder ved fysisk udlevering ikke ved ejerskifte	05.11.2024

REFERENCE Lovgrundlag

14 paragraffer

Spiritusafgiftsloven § 1	stk. 1	Øl- og vinafgiftsloven § 1	stk. 1, 2
Øl- og vinafgiftsloven § 2	stk. 1-5	Øl- og vinafgiftsloven § 3	stk. 1, 2
Øl- og vinafgiftsloven § 3a		Øl- og vinafgiftsloven § 4	stk. 1
Øl- og vinafgiftsloven § 5	stk. 1-6	Øl- og vinafgiftsloven § 6a	stk. 1
Øl- og vinafgiftsloven § 7	stk. 1, 2	Øl- og vinafgiftsloven § 11	stk. 1, 2
Øl- og vinafgiftsloven § 13	stk. 1	Øl- og vinafgiftsloven § 27	stk. 1-12
Øl- og vinafgiftsloven § 29	stk. 1, 2	Øl- og vinafgiftsloven § 30	stk. 1-3

MATERIALE

Citerede afgørelser

18 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 3

08.05.2024	Beskyttelse af varebetegnelsen 'aromatiseret cocktail af vinprodukter': Forbud mod tilsætning af øl som alkohol eller smagsgiver	C-216/23
30.04.2020	Differentiering af punktafgifter mellem vin og andre gærede drikkevarer samt krav til overgangsperioder ved afgiftsforhøjelser	C-184/19
11.05.2016	Tarifering af alkoholholdige drikkevarer: Fortolkning af den kombinerede nomenklatur (KN) pos. 2206 og 2208 for rensede og tilsatte gærede drikkevarer	C-532/14

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 12

27.06.2025	Øl- og spiritusafgift: Kun forudbestilte varer købt med fordelskort blev anset for afgiftspligtige	21-0088612
30.01.2025	Ændret tarifering af importerede dekorationsgenstande: Landsskatterettens afgørelse i sag nr. 22-0085010	22-0085010
22.04.2024	Manglende Dokumentation for Køb af Spiritus Medførte Opkrævning af Spiritusafgift	21-0096526
05.02.2024	Stadfæstelse af afslag på ændring af toldangivelser og toldgodtgørelse	21-0101359
30.11.2023	Stadfæstelse af tariferingsoplysning for håndvask af plastik - KN-kode 3922 10 00 00	22-0089675
10.05.2022	Landsskatteretten ophæver afgiftskrav på øl og spiritus efter manglende bevis for videresalg	21-0024621
18.08.2021	Stadfæstelse af spiritusafgift ved indførsel – manglende dokumentation for eget brug ved bryllup	18-0001928
22.10.2020	Spiritusafgift af frugtdrikke med tilsat alkohol - Landsskatterettens afgørelse	15-1890512
11.11.2016	Punktafgift på øl og spiritus anset for erhvervsmæssig indførsel	16-0842780
18.08.2014	Klassificering af te-baseret mousserende drikkevare som alkoholsodavand og emballageafgift	13-5583445

21.03.2013	Skønsmæssig forhøjelse af punktafgifter for forening efter kontrolbesøg	11-0299279
05.10.2012	Afgiftspligt for kosttilskud med alkohol - Landsskatterettens afgørelse vedrørende spiritusafgift	12-0192111

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 3

10.04.2026	Investeringsvin på toldoplag: Moms, øl- og vinafgift og emballageafgift suspenderes ved offentligt toldoplag	25-5731557
05.11.2024	Afgift af spiritus forfalder ved fysisk udlevering ikke ved ejerskifte	24-1088933
05.07.2013	Afgiftsfritagelse for råstofafgift på jordnødder ved en gros salg	13-0097834