

PRAKSISOVERSIGT · AFGIFTSRET

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.

Lovgrundlag og systematik: fire parallelle afgiftslove med ensartet struktur

§ 1

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 afgiftstilsvaret – 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

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 hærkning. 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/general 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 SKAT's afgørelse om elafgift vedrørende komfortkøling i restaurantkøkken	19.12.2011
	Landsskatteretten · Manglende godtgørelse af energiafgift for opvarmning af malehal	09.12.2009

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](#)

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

§ 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 erhvervmæssigt 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 forurenede 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 erhvervmæssigt indhold:** Er der tale om en reel erhvervsaktivitet, ikke blot videresalg?
- **Ejendomsret:** Ikke afgørende i sig selv.

PRAKSIS

§ 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 adfærdregulerende.

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 el-distributionsbidrag 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 varmbunden 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 kernerdriften, 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 trætorrestuer 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 kraftvarmeverker 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 kraftvarmeverker (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