

## PRAKSISOVERSIGT · AFGIFTSRET

# 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, sontringen mellem ren affaldsforbrænding og kraftvarme, mellem centrale (bilag 1) og ikke-centrale værker og mellem CO<sub>2</sub>-kvoteomfattede og ikke-kvotefatte 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 dampturbin, 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« (højest 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 CO<sub>2</sub>-afgiften.
- 
- 13** Kvoteomfattede anlæg, der ikke opgør affaldets faktiske energiindhold i forbindelse med CO<sub>2</sub>-kvoteopgørelsen, skal opgøre tillægsafgiften, som om de ikke havde tilladelse til udledning af CO<sub>2</sub>, jf. § 5, stk. 5, 4. pkt., og § 5, stk. 6, 5. pkt.
- 
- 14** Røggasmetoden i § 5 a – 260 Nm<sup>3</sup> 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   | <b>Varme produceret ved forbrænding af affald</b> (affaldsvarmeafgiften)                                  | 24,1 kr./GJ                         |
| 6   | <b>Affald anvendt som brændsel til produktion af varme i anlæg</b> (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 sontring 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

## Brændværdi eller vægt: § 1, stk. 3, 4 og 7 og lovgivers værn mod metodespekulation

§ 2

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 subsidiaire 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 jordoliekokks 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

## Omlægningen i 2009: fra vægtbaseret forbrændingsafgift til affaldsvarmeafgift og tillægsafgift

§ 3

Den nuværende systematik stammer fra **lov nr. 461 af 12. juni 2009** (L 126), der omlagde affaldsforbrændingsafgiften i affaldsaffgiftsloven – en afgift beregnet efter affaldets vægt – til en energi- og CO<sub>2</sub>-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 affaldsavgiftsloven opgjort efter vægt blev erstattet af en ny tillægsafgift på energi og CO<sub>2</sub> 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 af værk med fradrag for energiindholdet i andre brændsler ganget med brændslernes varmekoefficient. Forarbejderne til 1998-loven forklarede, at afgiftssatsen var korrigeret for en varmekoefficient 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 CO<sub>2</sub>-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-kvotefattede affaldsforbrændingsanlæg, fordi begrænsningen »ikke [passed] 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 kvotefattede 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. **Kvotefattet 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 kvotefattet).

Skematisk for tillægsafgiften:

| Situation                                                       | Opgørelsesgrundlag                                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kvotefattat, bilag 1                                            | Faktisk energiindhold i indfyret affald ÷ elandel efter § 7, stk. 1 (bilag 1-satser), jf. stk. 5            |
| Kvotefattat, ikke bilag 1                                       | Faktisk energiindhold ÷ elandel efter § 7, stk. 1 (ikke-bilag 1), jf. stk. 6                                |
| Kvotefattat, men energiindhold ikke opgjort under kvotereglerne | Opgøres som om virksomheden ikke havde CO <sub>2</sub> -tilladelse, jf. stk. 5, 4. pkt., og stk. 6, 5. pkt. |
| Ikke kvotefattat, kun affald                                    | Varmer ÷ 0,85; ved kraftvarmer varmer ÷ 1,2 eller (varmer + el) ÷ 0,85 – el ÷ 0,67, jf. stk. 7              |
| Ikke kvotefattat, kombinationsfyring                            | Varmer 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 varmer, intet faktisk energiindhold                         | Grundlaget divideres med 1,2, jf. stk. 13                                                                   |

En central pointe er, at kvotefattede anlæg kun kan bruge de "lette" input-baserede regler i stk. 5 og 6, hvis de faktisk opgør affaldets energiindhold i forbindelse med CO<sub>2</sub>-kvotefattelsen. Gør de ikke det, falder de tilbage på de bagudregnende regler for ikke-kvotefattede 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 CO<sub>2</sub>-kvotefattede.*

Samspelet med CO<sub>2</sub>-afgiften er direkte: [kuldioxidafgiftsloven § 5, stk. 2](#) bestemmer, at kvotefattede virksomheder opgør den afgiftspligtige mængde CO<sub>2</sub> 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-kvotefattede 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

[CO<sub>2</sub>-afgiftsloven § 5, stk. 2, 3](#)[Kulafgiftsloven § 5, stk. 2-13](#)

PRAKSIS

**Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afslag på tilbagebetaling af CO<sub>2</sub>-afgift for affaldsforbrændingsanlæg

08.06.2015

**Landsskatteretten** · Afgørelse om CO<sub>2</sub>-afgift af affaldsvarmer og anvendelse af kulafgiftslovens § 5, stk. 13

31.05.2011

## Anlægsbegrebet: fra Landsskatterettens »to anlæg« til domstolenes § 5 »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 kraftvarmeanheder, foretages beregningerne for hver enkelt kedel og anlæg for sig. Enkelte kraftvarmeværker med flere kraftvarmeanheder 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 CO<sub>2</sub>-afgiften blev beregnet.

Samme linje fulgte Landsskatteretten i [13-5646331](#) (SKM2016.453.LSR), hvor affaldsvarmeafgiften og tillægsafgiften for et værk med affaldsovn 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     | <a href="#">Kulafgiftsloven § 5, stk. 2, 3, 7-10</a>                                                                 |            |
| PRAKSIS | <b>Landsskatteretten</b> · Affaldsvarmeafgift og tillægsafgift for forbrændingsanlæg med og uden elproduktion        | 19.09.2016 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Kraftvarmeværk med affalds- og gasfyring anset for to separate anlæg ved afgiftsberegning | 18.11.2015 |
|         | <b>Skatterådet</b> · Afgiftsopgørelse for kraftvarmeværk med fælles røggaskondensering                               | 07.05.2018 |

## Bortkølet varme skal medregnes – og fradraget er historisk låst til 2008

§ 6

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 fratrullet 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 CO<sub>2</sub>-kvotereglerne. Her beregnes affaldets energimængde som summen af leveret varme, bortkølet varme og produceret elektricitet divideret med 0,85, fratrullet 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

[CO<sub>2</sub>-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 fratrullet 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 varmfremstillingen / 1,25 altså i eksemplet  $65 / 1,25 = 52$  GJ. [...] Efter »65 pct.-reglen« er afgiftsgrundlaget brændselsenergien 100 fratrullet elproduktionen / 0,65, altså i eksemplet  $100 \text{ GJ} - 20 \text{ GJ} / 0,65 = 69,23$  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 CO<sub>2</sub>-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-kvotefattede 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     | <a href="#">CO<sub>2</sub>-afgiftsloven § 5, stk. 2</a>                                                                                                                                 | <a href="#">Kulafgiftsloven § 5, stk. 9, 10, 13</a> |            |
| PRAKSIS | <b>Landsskatteretten</b> · Affaldsselskab nægtet ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgift – opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt. med tilbagevirkende kraft |                                                     | 18.03.2026 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Kuldioxidafgift for affaldsforbrænding – ekstraordinær genoptagelse afvist for opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt.                  |                                                     | 18.03.2026 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Landsskatteretten anerkender fuld anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af kuldioxidafgift for affaldsbaseret kraftvarmeanlæg                              |                                                     | 31.10.2025 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af CO <sub>2</sub> -afgift for affaldsbaseret energianlæg                                                            |                                                     | 31.10.2025 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Landsskatteretten stadfæster afslag på tilbagebetaling af CO <sub>2</sub> -afgift for affaldsforbrændingsanlæg                                               |                                                     | 08.06.2015 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Afgørelse om CO <sub>2</sub> -afgift af affaldsvarme og anvendelse af kulafgiftslovens § 5, stk. 13                                                          |                                                     | 31.05.2011 |

## Røggasmetoden i § 5 a og bekendtgørelsen om måling af

### § 9 røggasmængde

De skematiske virkningsgrader 0,85 og 0,95 kan for ikke-kvotefattede 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 (Nm<sup>3</sup>) 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  $Q(\text{ref})$  skal beregnes på basis af minutværdier eller kortere tidseenheder, og timeværdierne lægges sammen for afgiftsperioden, idet  $260 \text{ m}^3$  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](#)

## 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 udsøkt.*

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 konnekt 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 varmforsyningsloven. 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     | <a href="#">Kulafgiftsloven § 7, stk. 1</a>                                                                                             |            |
| PRAKSIS | <b>Højesteret</b> · Spørgsmål om medvirken af sagkyndige dommere i skattesag om kul- og kuldioxidafgift                                 | 14.09.2018 |
|         | <b>Højesteret</b> · Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnekte afgiftskrav trods indsigelser om passivitet | 22.10.2012 |

## Fritagelserne i § 7 a og grænsen for, hvad der overhovedet er

### § 11 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     | <a href="#">Kulafgiftsloven § 1, stk. 1</a>                                                                          | <a href="#">Kulafgiftsloven § 7a, stk. 2-3</a> |            |
| PRAKSIS | <b>Landsretten</b> · Afgiftssag: Gunderup Deponi mod Skatteministeriet - Negative afgiftstilsvare ved biomasseaffald |                                                | 27.03.2019 |
|         | <b>Skatterådet</b> · Affaldsafgift for midlertidig oplagring før forbrænding                                         |                                                | 27.01.2022 |
|         | <b>Skatterådet</b> · Afgift af overskudsvarme leveret til fjernvarmeverk                                             |                                                | 08.09.2015 |

## Afgiftens gennemslag i varmeprisen og forholdet til § 12 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 anlægsgrebet 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     | <a href="#">Kulafgiftsloven § 2, stk. 4, 5</a>                                                                                             | <a href="#">Kulafgiftsloven § 5, stk. 20-22</a> |            |
|         | <a href="#">Kulafgiftsloven § 7, stk. 5</a>                                                                                                |                                                 |            |
| PRAKSIS | <b>Højesteret</b> · Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnektionsafgifts krav trods indsigelser om passivitet |                                                 | 22.10.2012 |

## § 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 CO<sub>2</sub>-fangst med henblik på geologisk lagring, med virkning fra 1. januar 2026).

|         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|
| LOV     | <a href="#">Kulafgiftsloven § 7a</a>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | <a href="#">Kulafgiftsloven § 8</a> |
| PRAKSIS | <b>Højesteret</b> · Ingen godtgørelse af kulafgift for energiforbrug til fremstilling af spædevand til fjernvarmenet 03.05.2024<br><b>Landsretten</b> · Afgørelse om kulafgift på fjernvarme anvendt til spædevandsproduktion 30.06.2023<br><b>Landsskatteretten</b> · Affaldsselskab nægtet ekstraordinær genoptagelse af kuldioxidafgift – opgørelse efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13, 2. og 3. pkt. med tilbagevirkende kraft 18.03.2026<br><b>Landsskatteretten</b> · 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

fyrrer 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.** Kvotefattat eller ej, bilag 1 eller ej, ren affaldsfyring eller kombination, varme alene eller kraftvarme. Kvotefattede anlæg, der ikke opgør affaldets faktiske energiindhold i kvoteregnskabet, falder tilbage på reglerne for ikke-kvotefattede 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 | <b>Højesteret</b> · Højesterets dom om Skatteministeriets adgang til modregning af konnektse afgiftskrav trods indsigelser om passivitet                   | 22.10.2012 |
|         | <b>Landsretten</b> · Afgiftssag: Gunderup Deponi mod Skatteministeriet - Negative afgiftstilsvær ved biomasseaffald                                        | 27.03.2019 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Landsskatteretten anerkender fuld anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af kuldioxidafgift for affaldsbaseret kraftvarmeanlæg | 31.10.2025 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Anvendelse af røggasrabat ved opgørelse af CO <sub>2</sub> -afgift for affaldsbaseret energianlæg                               | 31.10.2025 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Affaldsvarmeafgift og tillægsafgift for forbrændingsanlæg med og uden elproduktion                                              | 19.09.2016 |
|         | <b>Landsskatteretten</b> · Kraftvarmeværk med affalds- og gasfyring anset for to separate anlæg ved afgiftsberegning                                       | 18.11.2015 |
|         | <b>Skatterådet</b> · Afgiftsopgørelse for kraftvarmeværk med fælles røggaskondensering                                                                     | 07.05.2018 |

## REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

|                                                 |        |                                      |          |
|-------------------------------------------------|--------|--------------------------------------|----------|
| <a href="#">CO<sub>2</sub>-afgiftsloven § 5</a> | stk. 2 | <a href="#">Kulafgiftsloven § 1</a>  | stk. 1   |
| <a href="#">Kulafgiftsloven § 5</a>             |        | <a href="#">Kulafgiftsloven § 5a</a> |          |
| <a href="#">Kulafgiftsloven § 7</a>             | stk. 1 | <a href="#">Kulafgiftsloven § 7a</a> | 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 afgifts krav trods indsigelser om passivitet | 66-2011           |

### LANDSRETTEEN · ANKEINSTANS

2

|            |                                                                                                |           |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 30.06.2023 | Afgørelse om kulafgift på fjernvarme anvendt til spædevandsproduktion                          | 4691-5638 |
| 27.03.2019 | Afgiftssag: Gunderup Deponi mod Skatteministeriet - Negative afgiftstilsvær ved biomasseaffald | 926-1124  |

### BYRETTEEN · FØRSTE INSTANS

1

|            |                                                                                                                                |             |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 04.02.2021 | Afgørelse om hvorvidt brændselsfraktionerne A4 og S2 fra spånpladeproduktion udgør affald i henhold til affaldsbekendtgørelsen | 10156-11917 |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|

### LANDSSKATTERETTEEN · 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 CO <sub>2</sub> -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 CO <sub>2</sub> -afgift for affaldsforbrændingsanlæg                                               | 13-0071952 |
| 06.12.2012 | Landsskatteretten: Kuldioxidafgift og kraftvarmeproduktion ved affaldsforbrænding - Fordeling af elforbrug                                                   | 07-0207466 |
| 31.05.2011 | Afgørelse om CO <sub>2</sub> -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