



Bilagskapitel 2: Delanalyser

Indhold

Bilagskapitel 2: Delanalyser	3
1.1 Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven	3
1.2 Motoransvarsforsikringsafgiftsloven	15
1.3 Skadesforsikringsafgiftsloven.....	20
1.4 Tinglysningsafgiftsloven.....	25
2.1 Forbrugsafgiftsloven	56
2.2 Chokoladeafgiftsloven	67
2.3 Isafgiftsloven	86
2.4 Spiritusafgiftsloven.....	95
2.5 Tillægsafgiften på alkoholsodavand	103
2.6 Øl- og vinafgiftsloven	116
2.7 Annullering af indeksering i 2018	131
2.8 Generelle forslag vedrørende administrative bestemmelser i afgiftslovene.....	137
2.9 Forenkling af reglerne for bevilling	153
3.1 Afgift af affald	162
3.2 Afgift af antibiotika og vækstfremmere	167
3.3 Afgift af kvælstof indeholdt i gødninger	171
3.4 Afgift af mineralsk fosfor i foderfosfat.....	178
3.5 Lov om afgift af visse emballager, poser, engangsservice og pvc-folier.....	184
3.5A Samfundsøkonomisk analyse af den volumenbaserede emballageafgift	199
3.5B Bilag til samfundsøkonomisk analyse af den volumenbaserede emballageafgift	203
3.6 Afgift af PVC.....	217
3.7 Engangslightere (mineralolieafgiftsloven, CO2-afgiftsloven samt NOx-afgiftsloven)	225

Bilagskapitel 2: Delanalyser

1.1 Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven

1. Indledning

Dansk Erhverv og Forsikring & Pension har fremsendt forslag til ændringer i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven¹.

Dansk Erhverv foreslår, at ordlyden præciseres i forhold til hvilke fartøjer, der er omfattet af loven. Ifølge Dansk Erhverv kan der være tvivl om, hvornår der er tale om et lystfartøj, og hvornår fartøjet er hjemmehørende her i landet, som er afgørende for afgiftsforpligtelsen. I forhold til lystfartøjsbegrebet henviser Dansk Erhverv til lystfartøjsbegreber, som fremgår af moms- og mineralolieafgiftslovens regler om afgiftsfritagelse.

Derudover foreslår Dansk Erhverv, at udenlandske forsikringselskaber i større omfang gøres opmærksomme på den danske afgift. Forslaget begrundes i, at mange udenlandske leasingvirksomheder og forsikringsvirksomheder ikke er opmærksom på den danske afgift, hvorfor der er risiko for, at der udbydes forsikringer som ikke afgiftsberigtiges, hvilket fremkalder konkurrenceforvridning til skade for danske forsikringsvirksomheder.

Forsikring & Pension foreslår, at der som led i analysen redegøres for SKATs evne til at sikre afgiftsprovenuet gennem kontrol af udenlandske, afgiftspligtige forsikringsvirksomheder inden for EØS-området.

Det foreslås desuden af Forsikring & Pension, at afgiftens forvridningseffekt beregnes. Ifølge Forsikring & Pension vil en afgift svarende til mere end halvdelen af den samlede pris inklusiv afgift på en frivillig forsikring medføre en væsentlig forvridningseffekt.

¹ Lovbekendtgørelse nr. 1082 af 10. november 2005, som senest er ændret af L 56 (samling 2015/16) og lov nr. 1888 af 29. december 2015 (herefter lystfartøjsforsikringsafgiftsloven).

Endelig foreslår Forsikring & Pension, at afgiften afskaffes. Forslaget begrundes i, at afgiften medfører ulovlig afgiftsfri tegning af forsikringer i udlandet (EØS-området), hvorfor den forvrider konkurrencen mellem danske og udenlandske selskaber. Hertil kommer, at afgiften ikke opfylder dens tiltænkte formål, da det primært er de dyrere lystfartøjer, der forsikres i udlandet uden afgift.

Et udkast til analysen har i perioden fra den 6. oktober 2016 til den 25. oktober 2016 været sendt til bemærkninger hos medlemmerne af Saneringsudvalget. De modtagne bemærkninger er kort gengivet i analysen under afsnittet "Forslag fra branchen og SKAT". I det omfang de har givet anledning til uddybende bemærkninger fra Skatteministeriet er dette indarbejdet løbende i delanalysen.

Provenuet fra lystfartøjsforsikringsafgiften i perioden 2010-2016 fremgår af tabel 1.

Tabel 1. Provenu fra lystfartøjsforsikringsafgiften, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af lystfartøjsforsikring	121	112	102	127	130	126	122

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at *lystfartøjsbegrebet* defineres i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven ved at indføre en definitionsbestemmelse svarende til definitionen fra energibeskatningsdirektivet.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at begrebet om at være *hjemmehørende i Danmark* defineres i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven ved at indføre en definitionsbestemmelse, som definerer hjemmehørende som det land, hvor forsikringstageren har sit sædvanlige opholdssted.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at ulovlig tegning af forsikringer i udlandet imødegås ved at forsikringsvirksomheder forpligtes til at anføre på præmiefakturaen, om der vil blive betalt afgift af forsikringen, samt at forsikringstagere pålægges solidarisk hæftelse² og oplysningspligt over for skattemyndighederne.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget vedrørende afskaffelse af afgiften, da udenlandske forsikringsvirksomheder også har pligt til at lade sig registrere. Der henvises til Skatteministeriets vurdering ovenfor i forhold til at imødegå ulovlig tegning af forsikringer i udlandet.

3. Lovens formål og baggrund

Lystfartøjsforsikringsafgiftsloven blev indført i 1976³ og har til formål at beskatte primært større lystfartøjer. I stedet for at indrette afgiften som en generel afgift på lystfartøjer, afhænger afgiften af, om der er tegnet en valgfri forsikring. Baggrunden herfor er ifølge forarbejderne til loven, at man reg-

² Solidarisk hæftelse er en juridisk betegnelse for, at flere debitorer i samme skyldforhold hæfter for betaling af et skyldigt beløb. I dette tilfælde betyder det, at SKAT, som kreditor, kan rette sit fulde krav mod forsikringstager, såfremt forsikringsvirksomheden ikke er registreret hos SKAT, hvormed afgiften ikke er betalt.

³ Jf. L. 267 (samling 1975/76) og lov nr. 413 af 20. august 1976 om afgifter på lystfartøjsforsikringer.

nede med, at det generelt var større lystfartøjer, som var forsikret, mens der sjældent tegnedes særskilt forsikring for mindre både som kanoer, robåde, kajaker og små sejljoller. I praksis ville mindre lystfartøjer således gå fri af afgiften, da det ikke er lovpligtigt at forsikre sit lystfartøj. Oprindeligt var afgiften indrettet som en præmieafgift på 50 pct. af den årlige forsikringspræmie, men afgiften blev i 1982⁴ ændret til en afgift på 1 pct. af forsikringssummen. I forsikringsretligt henseende er forsikringssummen udtryk for forsikringsvirksomhedens øvre ansvarsgrænse, som typisk svarer til lystfartøjets samlede værdi. Baggrunden for lovændringen var, at denne ville medføre en mere retfærdig beskatning, da ændringen primært betød en afgiftsforhøjelse for næsten alle dyrere sejl- og motorbåde.

Efterfølgende i 2012 er afgiften forhøjet fra 1 pct. til 1,34 pct. af forsikringssummen⁵. Forhøjelsen til 1,34 pct. af forsikringssummen havde særligt til formål at finansiere udgifter relateret til driften af det radiobaserede maritime nødsystem.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Lystfartøjsbegrebet

4.1.1 Gældende ret

Der betales en afgift til statskassen af forsikringer for her i landet hjemmehørende lystfartøjer af enhver art, herunder fartøjets maskineri, inventar og udstyr⁶. Afgiften omfatter også forsikringer for lystfartøjer, der helt eller delvis anvendes erhvervsmæssigt, fx til udlejning. Der findes ingen pligt til at tegne forsikringer for lystfartøjer, og lystfartøjsforsikringsafgiftsloven finder således alene anvendelse, såfremt der tegnes en forsikring for et lystfartøj omfattet af loven.

I forhold til lystfartøjsbegrebet fremgår det hverken af det oprindelige fremsatte lovforslag eller senere retskilder, hvordan et lystfartøj defineres. En nærmere definition, af hvilke lystfartøjer der er afgiftspligtige, er efterfølgende blevet fastlagt i praksis.

Ifølge SKATs Juridiske Vejledning foretages der en konkret vurdering i det enkelte tilfælde, hvor det vurderes, om fartøjet fremstår som et lystfartøj, herunder indgår en vurdering af dets anvendelse. Afgiften omfatter såvel fartøjer, som anvendes erhvervsmæssigt, som ikke erhvervsmæssigt. Som eksempler på afgiftspligtige lystfartøjer nævnes bl.a. windsurf boards samt husbåde med motor⁷. For fartøjer, som anvendes erhvervsmæssigt, er der eksempler fra administrativ praksis, hvor den erhvervsmæssige anvendelse medfører, at fartøjet ikke betragtes som værende et lystfartøj:

1. Lystfartøjer, der af skibstilsynet er godkendt til sejlads med passagerer og optaget i Skibsregistret som sejlskib med hjælpemotor (lastfartøj).
2. Tre middelalderskibe, som var rekonstrueret, og som skulle anvendes både til sejlads og til udstilling.
3. Et museumsfartøj kunne under visse nærmere omstændigheder ikke anses for et lystfartøj.

⁴ Jf. L 217 (samling 1981/82) og lov nr. 268 af 9. juni 1982 om ændring af lov om afgift på lystfartøjsforsikringer.

⁵ Jf. L 81 (samling 2012/13) og lov nr. 1394 af 23. december 2012 om ændring af lov om selskabsskatteloven, lov om afgift af lønsum m.v., afskrivningsloven, lov om afgift af lystfartøjsforsikringer og forskellige andre love.

⁶ Jf. lystfartøjsforsikringsafgiftslovens § 1.

⁷ Den Juridiske Vejledning E.A.6.2.2, 2016-2.

Dansk Erhverv henviser til moms⁸- og mineralolieafgiftsloven⁹ i forhold til fortolkningen af lystfartøjsbegrebet, og derfor gennemgår disse to regelsæt kort.

I momslovens kapitel 8 findes der bestemmelser, som fritager visse leverancer og ydelser for moms. Momsfritagelsen vedrører blandt andet salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af skibe med en bruttotonnage på 5 t eller en bruttoregister-tonnage på 5 t eller derover, bortset fra *lystfartøjer*, og levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disses faste udstyr¹⁰. Momslovens bestemmelse er en implementering og forenkling af momssystemsdirektivets¹¹ artikel 148, litra a og c. Af momssystemsdirektivets artikel 148, litra a fremgår det, at medlemsstaterne pålægges at momsfritage visse ydelser for fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri eller fiskerivirksomhed samt fartøjer der anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet. Ifølge den Juridiske Vejledning beror afgrænsningen efter SKATs praksis på, om fartøjet fremstår som et lystfartøj eller ikke¹². Ved denne konkrete vurdering indgår flere parametre, herunder fartøjets klassificering efter skibsregisteret samt fartøjets konstruktion, indretning og anvendelse, hvor parameteret om anvendelse vægter mere i tvivlstilfælde. Det følger heraf, at fartøjer, der ikke anvendes erhvervsmæssigt, som udgangspunkt anses for at være lystfartøjer, hvorfor de nævnte dispositioner ikke medfører afgiftsfritagelse, medmindre fartøjet efter dets størrelse, art og konstruktion fremtræder som et erhvervsfartøj, og som er i foreningseje.

Mineralolieafgiftsloven indeholder en tilsvarende bestemmelse med afgiftsfritagelse for skibe, medmindre der er tale om lystfartøjer. Bestemmelsen medfører afgiftsfritagelse, når oplagshaver leverer varer til brug om bord på skibe i udenrigsfart og fiskerifartøjer med bruttotonnage på 5 t eller derover eller en bruttoregister-tonnage på 5 t og derover, dog bortset fra *lystfartøjer*¹³. Ligesom det gør sig gældende for momsloven, er der for mineralolieafgiftsloven tale om harmoniserede regler i EU. Bestemmelsen er således en implementering af EU's energibeskatningsdirektiv, hvor medlemsstaterne pålægges at afgiftsfritage energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EU, herunder fiskeri, bortset fra sejlads med *fritidsfartøjer*, og elektricitet, der produceres om bord på et fartøj¹⁴. Ved fritidsfartøjer forstås ethvert fartøj, som ejeren eller en fysisk eller juridisk person anvender, og som den pågældende har rådighed over enten ved leje eller på anden måde, til *ikke-erhvervsmæssige formål*, navnlig andre formål end personbefordring, gods-transport, levering af tjenesteydelser mod vederlag eller offentlige formål¹⁵.

Ved at sammenholde lystfartøjsbegreberne efter moms- og mineralolieafgiftsloven med begrebet efter lystfartøjsforsikringsafgiftsloven, vurderes begreberne som værende sammenlignelige. Dette kommer navnlig til udtryk ved parameteret om anvendelse af fartøjet. Eksempelvis følger det af retspraksis efter lystfartøjsforsikringsafgiften, at fartøjer som er godkendt til personbefordring, medfører, at fartøjet ikke betragtes som et lystfartøj. Hvad angår dette parameter, så fremgår det af såvel

⁸ Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 (herefter momsloven).

⁹ Lovbekendtgørelse nr. 1118 af 26. september 2014 med seneste ændring af L 70 (samling 2015/16) og lov nr. 1893 af 29. november 2015 (herefter mineralolieafgiftsloven).

¹⁰ Jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 7.

¹¹ Rådets direktiv 2006/112 af 28. november 2006 (herefter momssystemsdirektivet).

¹² Den Juridiske Vejledning D.A.10.13.1, 2016-2.

¹³ Jf. mineralolieafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 3.

¹⁴ Jf. energibeskatningsdirektivets artikel 14, stk. 1, litra c.

¹⁵ Jf. energibeskatningsdirektivets artikel 14, stk. 1, litra c.

momssystemsdirektivet som energibeskatningsdirektivet, at personbefordring mod vederlag medfører afgiftsfritagelse. Ifølge forarbejderne til lystfartøjsforsikringsafgiftsloven fremgår det tillige, at der ved erhvervmæssig anvendelse forstås bl.a. leje, som også er omfattet af afgiften¹⁶. Dette stemmer således overens med den definition, som energibeskatningsdirektivet fastsætter for fritidsfartøjer, da fritidsfartøjer også omfatter fartøjer, som den pågældende har rådighed over som lejetager¹⁷.

4.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv foreslår, at lystfartøjsbegrebet tydeliggøres eller forenkles og henviser til lystfartøjsbegrebet efter momsloven og mineralolieafgiftsloven.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget imødekommes, således at lystfartøjsbegrebet defineres i loven. Definitionsbestemmelsen vil blive baseret på definitionsbestemmelsen fra energibeskatningsdirektivet.

Definitionsbestemmelsen vil definere lystfartøjer som ethvert fartøj, som ejeren, herunder juridiske eller fysiske personer, anvender til ikke-erhvervmæssige formål, navnlig andre formål end personbefordring, godstransport, levering af tjenesteydelser mod vederlag eller til offentlige formål. Skatteministeriet vurderer, at definitionsbestemmelsen ikke vil medføre til materielle ændringer af afgiften, da definitionsbestemmelsen fra energibeskatningsdirektivet og definitionen af lystfartøjer fra SKATs praksis er sammenlignelige.

Det bemærkes, at begrebet efter lystfartøjsforsikringsafgiftsloven omfatter både privat og erhvervmæssig anvendelse. Ved erhvervmæssig anvendelse i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven er tiltænkt forhold, hvor brugere af lystfartøjet ikke selv ejer lystfartøjet, men har lejet eller leaset fartøjet. Den foreslåede præcisering af definitionen vil også omfatte lystfartøjer, der udlejes til lystsejlads.

4.2 Hjemmehørende i Danmark

4.2.1 Gældende ret

I medfør af lystfartøjsforsikringsafgiftsloven¹⁸, betales der en afgift til statskassen af forsikringer for *her i landet hjemmehørende* lystfartøjer af enhver art, herunder fartøjets maskineri, inventar og udstyr.

I forhold til at være hjemmehørende her i landet, fremgår det hverken af det oprindelige fremsatte lovforslag¹⁹ eller senere retskilder, hvornår et lystfartøj er hjemmehørende her i landet.

Hvornår et lystfartøj er hjemmehørende i landet, er dog defineret i praksis. Således fremgår det af SKATs Juridiske Vejledning, hvornår et lystfartøj er hjemmehørende i landet. Ifølge denne er et lystfartøj hjemmehørende i landet, når én af følgende betingelser er opfyldt:

1. Lystfartøjet er optaget i det danske skibsregister, selv om lystfartøjet udelukkende benyttes til sejlads uden for dansk toldområde
2. Lystfartøjet ejes af en person bosiddende i det danske toldområde og er forsikret for sejlads inden for dette område

¹⁶ Jf. L 267 (samling 1976/1977).

¹⁷ Jf. energibeskatningsdirektivets artikel 14, stk. 1, litra c.

¹⁸ Jf. lystfartøjsforsikringsafgiftslovens § 1.

¹⁹ L 267 (samling 1976/1977).

3. Lystfartøjet ejes af en person bosiddende uden for det danske toldområde, men hvor reglerne for told- og afgiftsfri indførsel ikke længere er opfyldt
4. Lystfartøjet leases af en person bosiddende i det danske toldområde og er forsikret for sejlads inden for dette område

Det bemærkes, at der ikke er tale om kumulative betingelser, hvorfor det er tilstrækkeligt, at blot én af ovenstående betingelser er opfyldt.

Som undtagelse til nr. 4 ovenfor er en forsikring af et lystfartøj kun afgiftspligtig, såfremt leasingtageren selv tegner forsikringen, og leasinggiveren er bosat eller hjemmehørende i EU eller EØS området.

Hvorvidt et lystfartøj er hjemmehørende i Danmark, afgøres som udgangspunkt efter de fire ovennævnte betingelser. I praksis er der i flere tilfælde tale om grænsetilfælde, herunder tilfælde, hvor der er tale om sameje mellem herboende og udenlandske personer. I disse tilfælde bliver spørgsmålet om "hjemmehørende" afgjort ud fra en konkret vurdering, hvor der bliver lagt vægt på lystfartøjets ejerforhold, forsikringens dækningsområde samt et samejeforholds reelle karakter.

4.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv foreslår, at begrebet "hjemmehørende her i landet" tydeliggøres eller forenkles.

Efter at delanalysen har været sendt i høring hos medlemmerne af Saneringsudvalget, har Dansk Industri fremsendt supplerende oplysninger vedrørende en eksisterende praksis, hvor bådejere ikke betaler afgift for den periode, hvor båden befinder sig uden for dansk toldområde.

4.2.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget imødekommes, således at begrebet "hjemmehørende her i landet" defineres i loven.

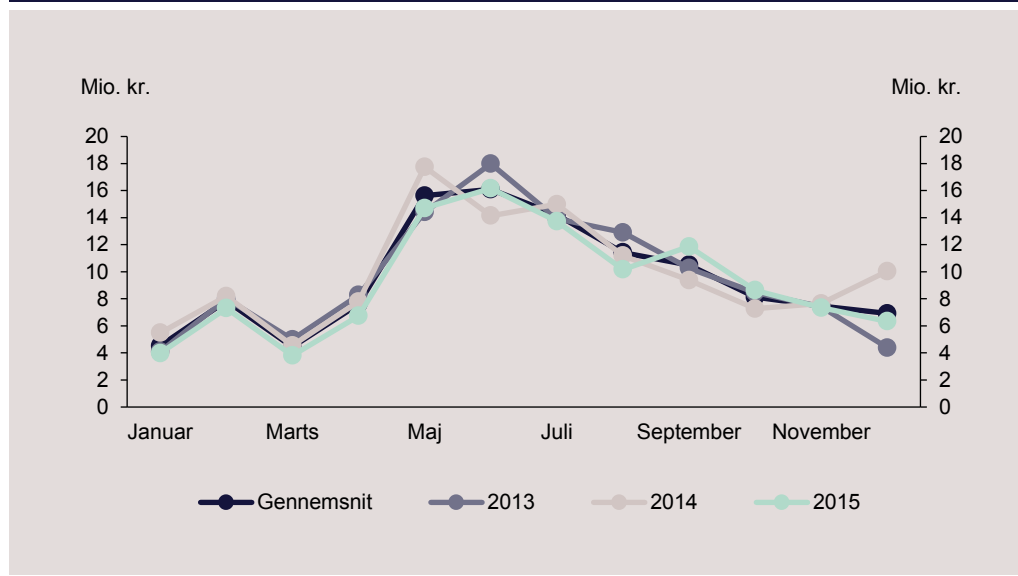
Jf. ovenfor har Dansk Industri oplyst, at der er opstået en praksis, hvor bådejere flytter deres lystfartøjer til udlandet i vinterhalvåret, hvormed de kan slippe for at betale afgift i den periode, hvor lystfartøjet er beliggende i udlandet, og ikke er forsikret for sejlads i dansk territorium. Forsikringstageren afgiver i praksis en tro-og-love erklæring til forsikringsvirksomheden, som berettiger forsikringsvirksomheden til at fritage forsikringerne for afgift i de pågældende perioder. På denne måde kan registrerede forsikringsvirksomheder, herunder danske, sælge billigere forsikringer, da SKAT i henhold til gældende praksis ikke betragter lystfartøjerne for hjemmehørende i Danmark i de pågældende perioder. Dansk Industri påpeger desuden, at danske værfter, sejlmagere m.fl. går glip af omsætning, når folk lægger deres lystfartøj på land i Sverige i vinterhalvåret, da diverse reparationer, forbedringer, klargøring og lignende af bådene udført i Sverige i stedet for i Danmark.

Skatteministeriet vurderer derfor, at definitionen af "hjemmehørende her i landet" baseres på, hvor forsikringstageren har sit sædvanlige opholdssted. En sådan definition vil medføre ændringer af den nuværende retstilstand, da det ikke længere vil være afgørende om forsikringen dækker sejlads i Danmark. Det vil dermed heller ikke være muligt at slippe for afgiften ved at oplægge bådene i fx Sverige i vinterhalvåret.

Det er ikke umiddelbart muligt at konstatere omfanget af hvor mange lystfartøjer, der flyttes til udlandet i vinterhalvåret. Afgiftens provenu er dog ikke jævnt fordelt over året, som kan være en indikation for omfanget af denne praksis. Provenuet ligger forholdsvis lavt fra januar til april, efterfulgt af en markant stigning i provenuet i maj, hvorefter provenuet ligger højt fra juni til august, og derefter

falder jævnt frem mod december. Knap 60 pct. af provenuet indbetales således i perioden maj til september, dvs. ca. 40 pct. af året.

Figur 1. Provenu fra lystfartøjsforsikringsafgiften pr. måned.



Forsikringsvirksomheden indbetaler afgiften til SKAT umiddelbart efter, at forsikringspræmien er forfaldet til betaling. Forsikringen dækker ofte for ét år ad gangen, og præmien vil forfalde til betaling på det tidspunkt, som affaleparterne aftaler. Dette vil typisk være én gang om året eller efter udløbet af hver måned. De stigende indbetalinger af afgift i foråret og først på sommeren kan indikere, at flere lystfartøjer er forsikret for sejlads i Danmark for denne periode end resten af året, og dermed kun betaler enten løbende præmie eller en samlet præmie for denne del af året. Det kan dog ikke afvises, at det bare er udtryk for, at flere betaler forsikringspræmie for hele året i disse måneder, fx fordi de i første omgang har anskaffet lystfartøjet og er begyndt at betale for forsikringen i disse måneder.

Hvis det forudsættes, at de gennemsnitlige indtægter pr. måned i perioden fra maj til september svarer til det provenu, der ville komme ind i de øvrige måneder, hvis alle fartøjer var forsikret hele året i Danmark, ville det samlede årlige provenu fra lystfartøjsforsikringsafgiften være på ca. 175 mio. kr. mod ca. 130 mio. kr. ved gældende regler. Det vil sige et umiddelbart merprovenu på ca. 45 mio. kr. eller ca. 35 mio. kr. efter tilbageløb.

For at imødegå denne praksis, bør det derfor være afgørende, hvor forsikringstageren har sit sædvanlige opholdssted, hvorfor det ikke længere bør være afgørende, om lystfartøjet befinder sig i udlandet, og om lystfartøjet er forsikret for sejlads i dansk territorium. Dette vil også være i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138 af 25. november 2009²⁰, da skatter og afgifter på forsikringer skal pålægges i det land, hvor forpligtelsen består, jf. forsikringsdirektivets artikel 157, jf. artikel 13, stk. 14, litra a). Formålet er således at ændre eksisterende praksis og imødegå forsikringstageres incitament til at flytte lystfartøjer til udlandet i vinterhalvåret, således at der bliver betalt afgift af forsikringen hele året. Såfremt forslaget medfører et merprovenu, kan det overvejes at anvende merprovenuet til at nedsætte afgiftssatsen. Det vurderes dog, at provenuskønnet er forbundet med meget stor usikkerhed, og der bør derfor foretages en yderligere konsolidering af skønnet før der træffes beslutning om en eventuel nedsættelse af satsen.

²⁰ Herefter "Forsikringsdirektivet".

Der er ikke umiddelbart holdepunkter for at beregne de adfærdsmæssige konsekvenser af forslaget. En udvidelse af afgiftsgrundlaget til at være forsikringspræmien for hele året vil øge den effektive afgiftsbelastning, hvilket trækker i retning af, at der vil ske mere omgåelse af afgiften, fx ved at forsikre den hos et udenlandsk forsikringssselskab, som ikke er registreret for afgift hos SKAT og dermed ikke afregner lystfartøjsforsikringsafgift til Danmark i modstrid med reglerne. Sættes satsen ned vil det dog trække i modsat retning. Mens udvidelsen af afgiftsgrundlaget kun rammer personer, der ikke har forsikret deres båd i Danmark hele året, vil en lempelse i satsen være fordelt ud på alle afgiftspligtige. Den effektive afgiftsbelastning vil derfor stige for personer, der fremover skal betale afgift af deres forsikring for et fuldt år.

4.3 Tegning af forsikring hos udenlandske forsikringsvirksomheder

4.3.1 Gældende ret

Som udgangspunkt berigtiges afgiften af den forsikringsvirksomhed, som tegner forsikringen²¹. Princippet gælder også for forsikringsvirksomheder, som er hjemmehørende i de øvrige EU-lande eller EØS. Berigtigelse af afgiften forudsætter dog, at forsikringsvirksomheden er registreret hos SKAT, der udsteder et bevis for registreringen. Såfremt forsikringsvirksomheden udsteder afgiftspligtige forsikringer, har forsikringsvirksomheden pligt til at lade sig registrere hos SKAT²². Principperne om registrering og berigtigelse gælder dog ikke, såfremt forsikringen er tegnet hos en forsikringsvirksomhed uden for EU eller EØS, hvor afgiften i så fald betales af forsikringstageren²³.

4.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv foreslår, at udenlandske forsikringsselskaber i større omfang gøres opmærksomme på den danske afgift. Forslaget begrundes i, at mange udenlandske leasingvirksomheder og forsikringsvirksomheder ikke er opmærksom på den danske afgift, hvorfor der er risiko for, at der udbydes forsikringer som ikke afgiftsberigtiges, hvilket fremkalder konkurrenceforvridning til skade for danske forsikringsvirksomheder.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at følgende initiativer gennemføres, med henblik på at udenlandske forsikringsvirksomheder registreres hos SKAT, og dermed imødegå ulovlig tegning af forsikringer hos ikke-registrerede forsikringsvirksomheder:

1. Der indføres solidarisk hæftelse for forsikringstagere i tilfælde af, at forsikringsvirksomheden ikke er registreret hos SKAT.
2. Der indføres en faktureringsbestemmelse i afgiftsloven, hvorefter forsikringsvirksomheder har pligt til at anføre på præmiefakturaen, hvorvidt der vil blive betalt afgift eller ej.
3. Der indføres oplysningspligt for bådejere, hvor bådejere forpligtes til at fremvise forsikringspolice og faktura efter anmodning fra SKAT, således at SKAT kan vurdere, om der er eller vil blive betalt afgift af forsikringen.

Vurderingerne begrundes med, at det i dag er risikofrit for forsikringstageren at tegne en kaskoforsikring hos en udenlandsk forsikringsvirksomhed, som ikke er registreret hos SKAT, da registrerings- og betalingsforpligtelsen påhviler forsikringsvirksomheden.

²¹ Jf. lystfartøjsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 1.

²² Jf. lystfartøjsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 6.

²³ Jf. lystfartøjsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 7.

Forslagenes primære formål er således at få udenlandske forsikringsvirksomheder til at lade sig registrere hos SKAT, hvorfor forslagene, såfremt de gennemføres, bør have præventiv virkning.

4.4 Afskaffelse af afgiften

4.4.1. Forslag fra branchen og SKAT

Forsikring & Pension foreslår, at afgiften afskaffes. Forslaget begrundes i, at afgiften medfører ulovlig afgiftsfri tegning af forsikringer i udlandet (EØS-området), hvorfor den forvrider konkurrencen mellem danske og udenlandske selskaber. Hertil kommer, at afgiften ikke opfylder dens tiltænkte formål, da det primært er de dyrere lystfartøjer, der forsikres i udlandet uden afgift.

4.4.2 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for, at forslaget imødekommes, da udenlandske forsikringsvirksomheder også har pligt til at lade sig registrere hos SKAT. Skatteministeriet henviser til vurderingerne under afsnit 4.3.3 i forhold til at imødegå ulovlig tegning af forsikringer i udlandet.

Det bemærkes desuden, at der ud fra skattefaglige hensyn både kan argumenteres for og imod en afskaffelse af afgiften. En afskaffelse af afgiften vil medføre et mindreprovenu i størrelsesordenen 100 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd. En afskaffelse vil medføre økonomiske lettelser for erhvervslivet svarende til det umiddelbare provenu ved afskaffelsen, som dog må forventes overvæltet til forsikringstagere i form af billigere forsikringer.

Endelig henvises der til afsnit 4.6 i forhold til afgiftens forvriddningseffekt.

4.5 SKATs kontrol

SKAT har kontrolbeføjelser til at foretage kontrol hos de registrerede forsikringsvirksomheder og hos forsikringsagenter.

SKAT har ikke mulighed for at spørge bådejerne om forsikringsforholdet, eller at anmode havnene om oplysninger. Havnene har endvidere ofte alene krav om, at bådene skal være ansvarsforsikret, og disse forsikringer er ikke omfattet af afgiften.

I forhold til lystfartøjsforsikringer tegnet i andre lande i EU eller EØS af udenlandske forsikringsvirksomheder kan Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet - samt evt. den nordiske bistandsaftale - anvendes ved kontrol. Det betyder, at SKAT kan bede udenlandske skatte- og afgiftsmyndigheder om bistand til kontrol af disse landes forsikringsvirksomheder, hvis disse er afgiftspligtige i Danmark. SKAT har hjemmel til at stille spørgsmål til de udenlandske myndigheder, når der foreligger en begrundet formodning om, at en bestemt udenlandsk forsikringsvirksomhed har tegnet forsikringer på lystbåde hjemmehørende i Danmark.

I relation til udenlandske forsikringsvirksomheder, som måtte tegne afgiftspligtige forsikringer, men som ikke lader sig registrere for og indbetaler lystfartøjsforsikringsafgift i Danmark, er det SKATs vurdering, at kontrollen er yderst vanskelig. SKAT kan bruge samarbejdsaftaler og direktiv 2011/16/EU over for myndighederne i de respektive lande, men det kræver, at SKAT har konkrete oplysninger vedrørende forsikringstagere eller forsikringsvirksomhederne. SKAT får endvidere kun svar på det, der konkret spørges om. Det er ikke muligt at spørge generelt om et udenlandsk selskabs eventuelle danske kunder.

4.6 Afgiftens forvriddningseffekt

Lystfartøjsforsikringsafgiften udgør 1,34 pct. af lystfartøjernes forsikringssum, som må forventes at svare til bådens værdi. Afgiften indbetales af registrerede forsikringsvirksomheder.

Der er således tale om en afgift på lystfartøjernes værdi, som af praktiske hensyn opkræves af forsikringselskaberne. Det betyder dog også, at der ikke sker en beskatning af lystfartøjer, der ikke er forsikret.

Ifølge Forsikring & Pension udgør præmien på lystfartøjskaskoforsikringer i størrelsesordenen 1 pct. af forsikringssummen. Afgiften på 1,34 pct. udgør således mere end 50 pct. af prisen på forsikringsydelsen inkl. afgiften. Forsikring & Pension påpeger, at en afgift af denne størrelsesorden ikke kan undgå at medføre en betydelig forvridding af lystfartøjsejernes forsikringsadfærd. Lystfartøjsejerne kan således undlade at forsikre sig (evt. i dele af året), nedjustere forsikringssummen i forhold til fartøjets værdi (underforsikre sig) eller spekulere i at tegne forsikringer i udlandet i forventning om at de udenlandske forsikringselskaber ikke betaler afgiften. Den afgiftsmæssige tilskyndelse til disse adfærdstilpasninger skal ses i forhold til de risiko-justerede omkostninger ved at være selvforsikret eller underforsikret.

Samtidig skal der tages højde for, at en afgift på værdien af lystfartøjer forvrider arbejdsudbuddet i samme omfang som en skat på arbejdsindkomst, der anvendes til forbrug af lystfartøjer.

Lystfartøjsforsikringen bør dog også ses i sammenhæng med øvrig beskatning af afkast af investeringer, da køb af lystbåd er en alternativ placering af husholdningernes formue i forhold til bolig, aktier, pensionsopsparing mv. Afkastet af investeringen er lejeværdi af eget lystfartøj, og kan dermed sammenlignes med investeringer i boliger, som medfører et afkast i form af lejeværdien af egen bolig. Herudover gives der rentefradrag på lån til køb af lystfartøjer. For ikke at forvride husholdningernes formueplacering mod investeringer i lystfartøjer skal værdien af lystfartøjer derfor beskattes med en sats svarende til normalafkastet/renten ganget med skattesatsen for alternativ anbringelse af formuen. Er renten fx 4,5 pct. og skattesatsen 33 pct., så er den ideale sats for beskatning af lystfartøjer ca. 1,5 pct., hvilket er højere end de nuværende 1,34 pct.

Er satsen for høj vil for lille en del af husholdningernes formue blive anbragt i lystfartøjer, og omvendt hvis satsen er for lav. I og med at afgiften alene opkræves af frivilligt forsikrede lystfartøjer, så vil for stor en andel af husholdningernes formue placeres i ikke-forsikrede lystfartøjer.

Den samlede forvridding som følge af lystfartøjsforsikringsafgiften kan således opgøres som nettovirkningen af øget forvridding af forbruget og forsikringer af lystfartøjer og forsikringer samt arbejdsudbud og mindsket forvridding af husholdningernes formueplacering.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Forslagene vedrørende definitionsbestemmelser, solidarisk hæftelse, faktureringsbestemmelsen og oplysningspligt medfører et vist merprovenu idet forslagene forventes at medføre, at der fremadrettet svares afgift af flere forsikringer og afgift for de perioder, hvor lystfartøjet er uden for Danmark. Det umiddelbare merprovenu vil kunne anvendes på en nedsættelse af afgiftssatsen. Såfremt forslaget medfører et merprovenu, kan det overvejes at anvende merprovenuet til at nedsætte afgiftssatsen. Det vurderes dog, at provenuskønnet er forbundet med meget stor usikkerhed, og der bør derfor foretages en yderligere konsolidering af skønnet før der træffes beslutning om en eventuel nedsættelse af satsen.

Det bemærkes endvidere, at forslaget vedrørende solidarisk hæftelse vil modvirke en fremtidig udhuling af afgiftsprovenuet, såfremt omfanget af forsikringer i udenlandske forsikrings­selskaber, der ikke betaler afgift, tager til.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

SKAT vurderer, at forslagene vedrørende definitionsbestemmelser, solidarisk hæftelse, faktureringsbestemmelsen og oplysningspligt vil lette SKATs kontrolarbejde og forbedre regelefterlevelsen hos forsikringsvirksomheder og forsikringstagere.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Forslagene vedrørende definitionsbestemmelser, solidarisk hæftelse, faktureringsbestemmelsen og oplysningspligt har ingen økonomiske konsekvenser for de forsikringsvirksomheder, som allerede er registreret hos SKAT og betaler afgift. Forslagene om solidarisk hæftelse, faktureringsbestemmelsen og oplysningspligt vil medvirke til, at de forsikringsvirksomheder som er registreringspligtige, registreres hos SKAT.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har foretaget en foreløbig vurdering af de administrative konsekvenser for erhvervslivet som følge af forslagene til ændring af lystfartøjsforsikringsafgiftsloven, motoransvarsforsikringsafgiftsloven, skadesforsikringsafgiftsloven og tingslysning­safgiftsloven. TER opgør normalt de administrative konsekvenser af ny regulering i forbindelse med lovprocessen. Administrative konsekvenser på under 4 millioner kr. årligt på samfundsniveau kvantificeres ikke i forbindelse med lovprocessen og tæller ikke med i regeringens målsætning om at lette de administrative byrder med 3 mia. kr. frem mod 2020. Målsætningen angår de løbende, årlige konsekvenser, mens omkostninger til at omstille sig til de nye krav ikke tæller med. Konsekvenserne angår desuden alene dansk erhvervsliv (ikke det offentlige eller borgere).

TER vurderer, at forslaget vil medføre løbende administrative byrder i et yderst begrænset omfang for de erhvervs­ejere af lystfartøjer, som vil få pligt til at fremvise forsikringspolice og faktura for SKAT efter anmodning. Kravet om faktureringsbestemmelse vurderes ikke at have administrative konsekvenser, idet kravet allerede efterleves af forsikrings­selskaberne i dag. Skatteministeriet oplyser, at lidt under 50 forsikrings­selskaber vil blive omfattet af kravet.

TER vurderer, at de administrative byrder som følge af forslaget om ændring af lystfartøjsforsikringsafgiftsloven er under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene vedrørende definitionsbestemmelser, solidarisk hæftelse, faktureringsbestemmelsen og oplysningspligt har ingen miljø- eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslagene vedrørende definitionsbestemmelser, solidarisk hæftelse, faktureringsbestemmelsen og oplysningspligt skønnes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

Det bemærkes, at den solidariske hæftelse kun træder i kraft af manglende registrering af forsikringsvirksomheden, som gælder for såvel danske som udenlandske forsikringsvirksomheder. Skatteministeriet vurderer på den baggrund, at forslaget ikke strider mod den frie udveksling af tjenesteydelser.

11. Nabo tjek

I tabel 2 fremgår afgiftssatserne på kaskoforsikring af lystfartøjer i en række europæiske lande. Danmark er det eneste af de syv lande med en afgift specifikt på kaskoforsikring af lystfartøjer, i de resterende seks lande er afgiften på kaskoforsikring af både en konsekvens af en generel afgift på forsikringer.²⁴ Afgiftsgrundlaget i Danmark er desuden forskelligt fra de andre lande, hvilket gør, at afgifterne ikke direkte kan sammenlignes. Dette skyldes, at den danske afgift baseres på forsikringssummen, som typisk svarer til bådens værdi, mens de andre lande baserer afgiften på forsikringspræmien.

Tabel 2. Afgift på kaskoforsikring af lystfartøjer

	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Afgift i pct. af forsikringssummen	1,34						
Afgift i pct. af forsikringspræmien	134 ¹	-	3	32	24	-	10

Anm.: ¹ Under forudsætning af at forsikringspræmien udgør 1 pct. af forsikringssummen, jf. F&Ps forslag til omlægninger.
 Kilde: EU-Kommissionen og det norske Finansministerium og egne omregninger.

For at forbedre sammenligningsgrundlaget er den danske afgift i tabel 2 omregnet, så den baseres på forsikringspræmien, fremfor forsikringssummen. Det lægges til grund, at den typiske præmie for kaskodækning udgør 1 pct. af forsikringssummen. Efter omregningen fremgår det af tabel 1, at afgiften er væsentligt højere i Danmark end i de resterende lande, hvilket stemmer overens med det billede som tegner sig i figur 2.

Figur 2 er udarbejdet med udgangspunkt i kaskoforsikring af et lystfartøj med en forsikringssum på 1 mio. kr. hvor forsikringspræmien udgør 1 pct. af summen, svarende til 10.000 kr. Danmark har den højeste pris på kaskoforsikring af lystfartøjer og prisen er mere end 10.000 kr. over den næst højeste pris, som findes i Sverige, jf. figur 2. Dette vidner om en væsentlig niveauforskel i afgifterne landene imellem.

Det fremgår desuden af figur 2, at afgiften i Danmark udgør over 50 pct. af forsikringsprisen inkl. afgifter. Til sammenligning udgør afgiften i de resterende lande mellem 0 og 25 pct. af den samlede pris.

²⁴ Nederlandene har en fast afgift på forsikringer, men forsikring af lystfartøjer er fritaget.

1.2 Motoransvarsforsikringsafgiftsloven

1. Indledning

Forsikring & Pension, Dansk Erhverv og SKAT har fremsendt forslag til sanering af motoransvarsforsikringsafgiftsloven.

Forsikring & Pension har i sin henvendelse foreslået, at det overvejes, hvorvidt trafikofres retsstilling i bred forstand ved ulykker forårsaget af offentlige myndigheders selvforsikrede køretøjer, er den samme som, hvis ulykken skyldtes et forsikret motorkøretøj.

Dansk Erhverv påpeger i sin henvendelse, at motoransvarsforsikringsafgiftsloven som minimum bør tydeliggøres og forenkles.

SKAT foreslår at afskaffe den eksisterende papirbaserede indberetningsløsning, og at der foretages en væsentlig omlægning af afgiften, med et ændret afgiftsgrundlag.

Provenuet fra motoransvarsforsikringsafgiften i perioder 2010-2016 fremgår af tabel 1.

Tabel 2. Provenu fra motoransvarsforsikringsafgiften, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af motoransvarsforsikring	1.854	1.746	1.732	1.598	1.578	1.528	1.535

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget vedrørende præcisering af lovens anvendelsesområde. Henset til at motoransvarsforsikringen er en lovpligtig ansvarsforsikring vurderes det, at anvendelsesområde er så objektivt afgrænset, at det ikke giver anledning til tvivl, hvornår der er tale om en motoransvarsforsikring som udløser en afgiftspligt.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at den papirbaserede indberetning af afgiften afskaffes. Dette vurderes at kunne imødekommes uden ændringer af det eksisterende regelgrundlag.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, såfremt branchen ønsker at afskaffe den valgfri opgørelsesmetode. Det bemærkes, at opgørelsesmetoden oprindeligt blev indført på branchens tilskyndelse. Henset hertil og det forhold, at reglen kun i meget begrænset omfang anvendes i praksis, vurderes, at forslaget om en afskaffelse af opgørelsesmetoden først bør gennemføres efter forudgående anbefaling fra branchen.

3. Lovens formål og baggrund

Motoransvarsforsikringsafgiftsloven²⁵ blev indført den 1. juli 1975 og var oprindelig en præmieafgift. I 1996 blev præmieafgiften suppleret med en minimumsafgift, som skulle sikre, at den samlede årlige afgift var proportional med de faktiske erstatningsudbetalinger vedrørende skader forvoldt af motorkøretøjer. Bestemmelserne i loven er siden hen løbende blevet justeret, herunder primært i forhold til afgiftsniveauet. De nugældende satser har været uændrede siden 2003.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Forenkling og præcisering af loven

4.1.1. Gældende ret

Der skal betales en afgift af forsikringspræmier vedrørende lovpligtige ansvarsforsikringer for motorkøretøjer²⁶. Det er forsikringsselskaberne, der skal beregne og indbetale afgiften²⁷.

Afgiftspligten omfatter ansvarsforsikringer for indregistrerede motorkøretøjer, traktorer, påhængsvogne, sættevogne, sidevogne og påhængsredskaber. Der skal ikke betales motoransvarsforsikringsafgift af ansvarsforsikringer vedrørende last- og varemotorkøretøjer og tilhørende påhængsvogne, der anvendes til godskørsel for fremmed regning (vognmandskørsel) med tilladelse efter lov om godskørsel. Ansvarsforsikringer for traktorer, der ikke er registreringspligtige, men kun skal godkendes, samt grænseforsikringer for køretøjer, der er registreret i udlandet er heller ikke afgiftspligtige efter motoransvarsforsikringsafgiftsloven. Endelig er ansvarsforsikringer, som ikke knytter sig til et bestemt køretøj, heller ikke omfattet af afgiftspligten efter denne lov. Det drejer sig f.eks. om ansvarsforsikringer for køretøjer på prøvenummerplader, værkstedsforsikringer og hotelansvarsforsikringer.

Motoransvarsforsikringsafgiften er knyttet op på en lovpligtig ansvarsforsikring for motorkøretøjer, som i forbindelse med registreringen af et motordrevet køretøj skal kunne godtgøres, er i overensstemmelse med færdselslovens forskrifter, og at forsikringen er i kraft for det pågældende motorkøretøj på tidspunktet for registreringen af motorkøretøjet²⁸. Dette sker ved, at der over for motorkontoret afleveres en meddelelse i form af et signifikant forsikringsbevis for den pågældende lovpligtige ansvarsforsikring, som dokumentation for, at (ansvars)forsikringen er udstedt af det pågældende forsikringsselskab.

4.1.2. Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv adresserer i sin henvendelse behovet for at forenkle og præcisere motoransvarsforsikringsafgiftsloven. Dansk Erhverv begrundet sit forslag med, at udviklingen på forsikringsområdet med tværgående og bredere forsikringer i fremtiden vil kunne skabe afgrænsningsproblemer i forhold til, hvornår noget anses for en ansvarsforsikring.

4.1.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget vedrørende præcisering af lovens anvendelsesområde.

Henset til motoransvarsforsikringens lovpligtige karakter og regulering i forhold til dokumentation for forsikringens udstedelse, må det antages, at forsikringen, og dermed også den dertilhørende

²⁵ Jf. lovbekendtgørelse nr. 216 af 12. marts 2007 om lov om afgift for motorkøretøjer m.v., (herefter motoransvarsforsikringsafgiftsloven).

²⁶ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 1.

²⁷ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 2, stk. 1.

²⁸ Jf. bl.a. § 6 i bekendtgørelse nr. 579 af 6. juni 2006 om ansvarsforsikring for motorkøretøjer.

motoransvarsforsikringsafgift, umiddelbart vil kunne udsondres fra øvrige afgiftspligtige typer af forsikringer, som f.eks. skadesforsikringer, der – modsat motoransvarsforsikringer – ikke er lovpligtige eller udelukkende knytter sig til et bestemt motorkøretøj.

Det bemærkes, at øvrige relevante interessenter (Forsikring & Pension) i forhold til motoransvarsforsikringsafgiftsloven ikke har fundet anledning til at foreslå ændringer i form af præciseringer om lovens anvendelsesområde.

4.2. Afskaffelse af valgfri opgørelsesmetode og afskaffelse af den eksisterende papirbaserede indberetningsløsning

4.2.1. Gældende ret

Den ordinære angivelse og indbetaling af præmieafgiften foregår som månedlige angivelser og indbetalinger, idet afgiftsbetalinger udgør afgift af forsikringspræmierne i den forløbne måned.

Efter årets udgang skal forsikringsselskabet – for at kunne beregne minimumsafgiften – opgøre sine erstatningsbeløb for det forløbne år efter lovens hovedregel²⁹. Disse beløb skal angives og indberettes til SKAT³⁰.

Loven indeholder imidlertid en alternativ opgørelsesmetode vedrørende minimumsafgiften, som forsikringsselskaberne kan vælge at bruge³¹. Reglen giver mulighed for at foretage en alternativ periodisering af præmier og erstatningsbeløb 5 år tilbage³² til brug for beregningen. Selskaberne skal opgøre og angive præmier og erstatningsbeløb, som kan henføres til de 5 foregående år.³³

4.2.2. Forslaget fra branchen og SKAT

I lyset af den relativt lille anvendelse af den meget komplicerede, valgfri beregningsmetode vedr. minimumsafgift³⁴, foreslår SKAT, at bestemmelsen afskaffes. Dermed vil der alene være én opgørelsesmetode for minimumsafgiften, hvilket vil udgøre en forenkling.

SKAT foreslår endvidere, at der indsættes et felt på afgiftsangivelsen til digital angivelse af erstatningsbeløb i TastSelv³⁵. Dermed kan en evt. rykkerprocedure automatiseres. Når den alternative opgørelsesmetode samtidigt afskaffes, skal der ifølge SKAT alene indberettes 2 tal for erstatningsbeløb pr. år.

Med en Tast-selv-løsning afskaffes de manuelle procedurer både i forsikringsselskaberne og hos SKAT med håndtering af årsopgørelser på papir. Når angivelsen bliver omfattet af afgiftsangivelsen i TastSelv vil det ligeledes hjælpe selskaberne til at huske denne indberetningspligt. Med den forenkede angivelses- og beregningsmetode forventer SKAT, at både forsikringsselskaberne og SKAT vil opnå en enklere og mere korrekt administration af afgiften.

4.2.3. Skatteministeriets vurdering

²⁹ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 2 og stk. 4.

³⁰ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 5 a, stk. 1.

³¹ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 3.

³² Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 3 og stk. 5.

³³ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 5a, stk. 2.

³⁴ Jf. tilbageførelsesreglen i motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 3, stk. 3 og 5, og § 5 a, stk. 2.

³⁵ Jf. motoransvarsforsikringsafgiftslovens § 5 a, stk. 1.

Det vurderes umiddelbart, at den nævnte alternative beregningsmetode kun er meget sjældent anvendt, hvilket SKAT også anfører i sin beskrivelse af forslaget. I lyset af reglens umiddelbart manglende praktiske relevans kan det overvejes, om bestemmelsen bør udgå af loven. Det bemærkes samtidig at den valgfri beregningsmetode oprindeligt blev indført på foranledning af branchens tilskyndelse. Henset hertil og reglens meget begrænset praktiske relevans vurderes det, at forslaget om en afskaffelse af den alternative beregningsmetode først bør gennemføres, hvis branchen anbefaler en sådan afskaffelse.

For så vidt angår SKATs forslag om forenkling og afskaffelse af den papirbaserede indberetningsløsning er det Skatteministeriets vurdering, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, idet det samtidig bemærkes, at dette ikke umiddelbart vurderes at forudsætte materielle ændringer af motoransvarsforskringsafgiftsloven.³⁶

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Forslagene har ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

For så vidt angår SKATs forslag om en afskaffelse af den eksisterende indberetningsordning (årlig indsendelse af årsopgørelse) bemærker SKAT, at forslaget vil medføre, at SKAT ikke længere skal håndtere en usystematisk indsendelse af årsopgørelser. Det er endvidere SKATs vurdering, at forslaget – selvom det umiddelbart giver en administrativ lettelse – ikke er målbart på den løbende drift.

SKAT vurderer endvidere, at forslaget – som konsekvens af den samtidige indførelse af en elektronisk indberetningsordning – vil medføre udgifter af ikke-nævneværdigt omfang i størrelsesordenen 50-75.000 kr. til tilpasning af SKATs Tast-Selv løsning. Derudover må begge dele af forslaget (afskaffelse af den alternative opgørelsesmetode samt digitalisering af angivelse af erstatningsbeløb) forventes at medføre behov for kommunikative tiltag rettet mod de berørte virksomheder.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Forslagene har ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har foretaget en foreløbig vurdering af de administrative konsekvenser for erhvervslivet som følge af forslagene til ændring af lystfartøjsforskringsafgiftsloven, motoransvarsforskringsafgiftsloven, skadesforskringsafgiftsloven og tingslysningssafgiftsloven. TER opgør normalt de administrative konsekvenser af ny regulering i forbindelse med lovprocessen. Administrative konsekvenser på under 4 millioner kr. årligt på samfundsniveau kvantificeres ikke i forbindelse med lovprocessen og tæller ikke med i regeringens målsætning om at lette de administrative byrder med 3 mia. kr. frem mod 2020. Målsætningen angår de løbende, årlige konsekvenser, mens omkostninger til at omstille sig til de nye krav ikke tæller med. Konsekvenserne angår desuden alene dansk erhvervsliv (ikke det offentlige eller borgere).

TER vurderer, at forslaget vil medføre løbende administrative lettelser for de ca. 60 forsikringselskaber, der administrerer ordningen. De administrative lettelser består i, at den årlige indberetning digitaliseres, hvorfor selskaberne slipper for at indsende indberetningen i fysisk form. Derudover ændres

³⁶ Jf. også ordlyden af motoransvarsforskringsafgiftslovens § 5a, stk. 1.

indberetningen fra at være en opstilling af opgørelsen til kun at indeholde ét sumtal, der skal indberettes. Den administrative lettelse pr. forsikringselskab vurderes ikke at overstige mere end en time årligt.

TER vurderer, at de administrative lettelser som følge af forslaget om ændring af motoransvarsforsikringsafgiftsloven er under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene har ingen miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslagene har ingen EU-retlige konsekvenser.

11. Naboljek

I tabel 2 fremgår afgiftssatserne vedrørende afgifter på forsikring af motorkøretøjer i en række europæiske lande. I Danmark og Sverige er der tale om specifikke afgifter for forsikring af motorkøretøjer, mens der i de øvrige lande er tale om en generel afgift på forsikringer. Grundlaget for afgiften er i alle tilfælde forsikringspræmien.

Danmark har den højeste afgift på forsikring af motorkøretøjer efterfulgt af Sverige og Finland. Det bemærkes dog, at de danske satser alene vedrører ansvarsforsikring af motorkøretøjer. Kaskoforsikring er omfattet af skadesforsikringsafgiften, hvor satsen er 1,1 pct. Den effektive afgiftssats på den samlede bilforsikring er således noget lavere end 42,9 pct.³⁷

Tabel 2. Afgifter på forsikring af motorkøretøjer

	DK ¹	NO ²	DE	SE	FI	NL	UK
Afgift i pct. af forsikringspræmien	42,9/34,4/ 230 kr. pr. år	-	19	32	24	-	9,5

Anm.: 1) Generel sats/ Turistbusser/ Knallerter. 2) Der findes på nuværende tidspunkt ikke en afgift på forsikring af motorkøretøjer. Det planlægges at omlægge den årlige bilafgift i Norge til en afgift på bilforsikringer fra 2018.

³⁷ Vedrører 50 pct. af forsikringspræmien ansvarsforsikring og 50 pct. kaskoforsikring, så vil den effektive sats på den samlede forsikringspræmie være 22 pct.

1.3 Skadesforsikringsafgiftsloven

1. Indledning

Dansk Erhverv og SKAT har fremsendt forslag til ændring af skadesforsikringsafgiftsloven³⁸.

Dansk Erhverv foreslår, at der sker en præcisering af, hvilke ydelser der er omfattet af skadesforsikringsafgiftsloven særligt i forhold til, hvorvidt abonnementer anses for at være omfattet af lovens anvendelsesområde.

Dansk Erhverv og SKAT foreslår begge, at reglerne om fiskale repræsentanter i skadesforsikringsafgiftsloven gøres enslydende med reglerne i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven og motoransvarsforsikringsafgiftsloven³⁹. En sådan ændring vil gøre det lettere for virksomhederne (forsikringsselskaberne og repræsentanterne) at registrere sig, samt sikre, at de ikke skal være opmærksomme på forskellige forhold i de tre afgiftslove.

Provenuet fra skadeforsikringsafgiften i perioden 2014-2016 fremgår af tabel 1. Provenuet for skadeforsikringsafgiften er ikke tilgængeligt for 2013.

Tabel 3. Provenu fra skadeforsikringsafgiften, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af skadeforsikringsafgift	-	-	-	-	502	506	534

Kilde: Skatteministeriets indtægtslister, opgjort efter bogføringsprincippet.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget, da antallet af sager efter administrativ praksis er begrænset. Skatteministeriet vurderer dog, at der på sigt kan opstå et behov for en præcisering af lovens anvendelsesområde ift. serviceabonnementer.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om en ensretning af udformningen af reglerne for fiskale repræsentanter, således at ordlyden i skadesforsikringsafgiftsloven præciseres i overensstemmelse med ordlyden i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven og motoransvarsforsikringsafgiftsloven. Forslaget har ingen materielle konsekvenser.

3. Lovens formål og baggrund

Skadesforsikringsafgiftsloven har til formål at beskatte forskellige typer af skadesforsikringer såsom ulykkes-, indbo- og ansvarsforsikringer. Loven⁴⁰ blev indført med den hensigt at modernisere

³⁸ Jf. lov nr. 551 af 18. juni 2012 om afgift af skadesforsikringer (herefter skadesforsikringsafgiftsloven).

³⁹ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1082 af 10. november 2005 om afgift af lystfartøjsforsikringer (herefter lystfartøjsforsikringsafgiftsloven) og lovbekendtgørelse nr. 2016 af 13. marts 2007 om afgift af ansvarsforsikringer for motorkøretøjer mv. (herefter motoransvarsforsikringsafgiftsloven).

⁴⁰ Jf. lov nr. 551 af 18. juni 2012 om afgift af skadesforsikringer.

og forenkle afgiften på skadesforsikringer. Ved indførelsen af skadesforsikringsafgiftsloven blev stempeleafgiften ved tegning af en forsikring ændret således, at afgiften nu betales af den løbende præmie.

I 2016 indbragte skadesforsikringsafgiften 534 mio. kr. i afgiftsprovener.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Hvilke ydelser er omfattet af skadesforsikringsafgiftsloven

4.1.1 Gældende ret

Efter skadesforsikringsafgiftsloven⁴¹ skal der betales afgift af præmier vedrørende skadesforsikringer. Med skadesforsikringer⁴² forstås forsikring af risici, som lader sig ansætte i penge. Endvidere skal skadesforsikring defineres i overensstemmelse med den almindelige forsikringsret, hvormed der også henvises til bilag 7 i lov om finansiel virksomhed⁴³ for en nærmere klassifikation.

I forhold til vejhjælpsabonnenter blev ordlyden af skadesforsikringsafgiften præciseret ved en lovændring i 2014. Ændringen medførte, at vejhjælpsabonnenter, som leveres af andre end egentlige forsikringselskaber, også blev omfattet af skadesforsikringsafgiftsloven⁴⁴. Med lovændringen blev den hidtidige praksis ændret således, at det nu fremgik, at såkaldte vejhjælpsabonnenter blev omfattet af skadesforsikringsafgiftslovens anvendelsesområde. Indtil da var praksis i forhold til vejhjælpsabonnenter fastlagt efter en afgørelse fra Skatterådet, jf. SKM2013.646.SR, hvorefter de vejhjælpsabonnenter, som blev leveret af andre end egentlige forsikringselskaber, ikke var omfattet af afgiften. Ovennævnte lovændring trådte i kraft pr. 1. juli 2015.

SKAT har endvidere præciseret praksis i forhold til vejhjælpsabonnenter ved styresignal af 25. juni 2015 (SKM2015.457).

Efter gældende regler og praksis er vejhjælpsabonnenter, som udgangspunkt omfattet af lovens anvendelsesområde og dermed omfattet af afgiften. Virksomheder er dog kun afgiftspligtige, såfremt de har påtaget sig den direkte forsikringsrisiko. Virksomheder er således ikke afgiftspligtige, hvis de ikke selv påtager sig en direkte forsikringsrisiko, dvs. den økonomiske risiko for, at der indtræffer et uheld, der medfører behov for vejhjælp/assistance. Det kan være tilfældet, hvis virksomheden tegner et vejhjælpsabonnement på vegne af en kunde (bilist) hos en vejhjælpsvirksomhed via en formidlingsaftale, og hvor kunden (bilisten) har ret til at kræve vejhjælpen direkte hos vejhjælpsvirksomheden i dækningsperioden. Afgiften skal i disse tilfælde betales af vejhjælpsvirksomheden og beregnes af den præmie, vejhjælpsvirksomheden opkræver for abonnenterne hos bilisterne. I tilfælde, hvor en virksomhed påtager sig den direkte forpligtelse overfor den sikrede bilist til at yde vejhjælpen (forsikringsrisiko), men hvor denne risiko afdækkes ved at tegne abonnement hos en vejhjælpsvirksomhed, skal afgiften betales af den virksomhed, der har påtaget sig den direkte forsikringsrisiko. I sådanne tilfælde vil præmien, som virksomheden betaler til vejhjælpsvirksomheden, være afgiftsfritaget som genforsikring⁴⁵.

⁴¹ Jf. skadesforsikringsafgiftslovens § 1.

⁴² Jf. skadesforsikringsafgiftslovens § 1, stk. 3.

⁴³ Lovbekendtgørelse nr. 182 af 18. februar 2015 om finansiel virksomhed.

⁴⁴ Jf. lov nr. 1533 af 27. december 2014 om ændring af lov om afgift af skadesforsikringer (L 64 B, samling 2014/15).

⁴⁵ Jf. skadesforsikringsafgiftslovens § 4, stk. 1, nr. 5.

4.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv har foreslået, at der sker en præcisering af, hvilke ydelser der er omfattet af skadesforsikringsafgiftsloven. Som baggrund for forslaget henviser Dansk Erhverv til, at autoværksteder i dag tilbyder månedlige abonnementer, hvor der udbydes service på skader, som løbende opstår på motorkøretøjer (serviceabonnementer). Ifølge Dansk Erhverv kan sådanne typer af services give anledning til tvivl i forhold til, om disse kan anses som skadesforsikringer, der udløser en skadesforsikringsafgift.

Forsikring & Pension har i forlængelse af ovennævnte forslag tilskyndet til, at der i forbindelse med en evt. præcisering af den afgiftsmæssige behandling af såkaldte serviceabonnementer tages kontakt til Finanstilsynet med henblik på at få afklaret begrebet "serviceaftaler" i en forsikringsretlig kontekst. Baggrunden for Forsikring & Pensions forslag er, at der ifølge Forsikring & Pension i praksis også kan opstå tvivl, om sådanne produkter – som har karakter af en forsikring uden at være et vejhjælpabonnement – forsikringsretligt må udbydes af andre end forsikringselskaber.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om en præcisering af lovens anvendelsesområde, for så vidt angår serviceabonnementer. Baggrunden herfor er, at der i administrativ praksis kun har været et begrænset antal af sager. Der henvises til SKM2015.638.SR, hvor Skatterådet i et bindende svar bemærkede, at ydelser i henhold til indgåede serviceaftaler (serviceabonnementer) delvist måtte anses for forsikringsydelser, som var momsfri-taget efter momsloven. Idet Skatterådets svar alene omhandlede den momsmæssige behandling af serviceaftaler/abonnementsaftaler og ikke skadesforsikringsafgiftsloven, kan svaret give anledning til også at præcisere, hvornår serviceabonnementer er omfattet af skadesforsikringsafgiftslovens anvendelsesområde. I lyset af administrativ praksis kan der på sigt opstå et behov for at præcisere, hvorledes visse andre typer af abonnementer eller abonnementslignende ordninger end vejhjælpabonnementer skal behandles i forhold til skadesforsikringsafgiftslovens anvendelsesområde. Såfremt antallet af administrative sager tiltager, vil Skatteministeriet arbejde for at præcisere lovens anvendelsesområde. Skatteministeriet vil i forbindelse med en sådan præcisering, og i overensstemmelse med Forsikring & Pensions forslag, inddrage Finanstilsynet i forhold at få afklaret, om den kommende præcisering giver anledning til forsikringsretlige overvejelser i relation de nævnte typer af serviceabonnements forsikringsretlige beskaffenhed.

4.2 Ensretning af registreringsreglerne for fiskale repræsentanter

4.2.1 Gældende ret

Afgiftspligtige virksomheder, der har indgået aftaler om afgiftspligtig skadesforsikring, skal anmelde og registrere sig hos SKAT. Følgende virksomheder kan dog lade sig registrere ved en person eller virksomhed, som er bosiddende eller har forretningssted her i landet: Virksomheder, der er hjemmehørende i EU eller et land med regler om inddrivelse svarende til reglerne inden for EU, og som har en aftale om gensidig bistand til inddrivelse med Danmark.

Har den afgiftspligtige virksomhed forretningssted uden for EU og er uden aftale om gensidig bistand til inddrivelse, skal den registreres ved en person eller virksomhed, som er bosiddende eller har hjemsted her i landet. Anmeldelse til registrering skal ske inden 8 dage inden registreringspligtig virksomhed påbegyndes.

Det fremgår, at repræsentanten, hvad enten det er en juridisk eller fysisk person, hæfter solidarisk med forsikringsvirksomheden.

4.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv og SKAT foreslår en ændring af registreringsreglerne for fiskale repræsentanter ved at gøre reglerne i skadesforsikringsafgiftsloven enslydende med reglerne i lystfartøjsforsikringsloven og motoransvarsforsikringsafgiftsloven. Videre ønsker Dansk Erhverv det afklaret, om repræsentanten skal være hæftende.

4.2.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om en ensretning af udformningen af reglerne for fiskale repræsentanter, således at ordlyden i skadesforsikringsafgiftsloven præciseres i overensstemmelse med ordlyden i lystfartøjsforsikringsafgiftsloven og motoransvarsforsikringsafgiftsloven. Dette skønnes ikke at føre til en materiel ændring af gældende ret. Der vil alene være tale om en ensretning af ordlyden.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Forslaget medfører ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

SKAT vurderer, at forslaget ikke vil have indflydelse på SKATs ressourceforbrug, da der primært vil være tale om en præcisering af ordlyden i skadesforsikringsafgiftsloven.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Forslaget medfører ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har foretaget en foreløbig vurdering af de administrative konsekvenser for erhvervslivet som følge af forslagene til ændring af lystfartøjsforsikringsafgiftsloven, motoransvarsforsikringsafgiftsloven, skadesforsikringsafgiftsloven og tingslysningssafgiftsloven. TER opgør normalt de administrative konsekvenser af ny regulering i forbindelse med lovprocessen. Administrative konsekvenser på under 4 millioner kr. årligt på samfundsniveau kvantificeres ikke i forbindelse med lovprocessen og tæller ikke med i regeringens målsætning om at lette de administrative byrder med 3 mia. kr. frem mod 2020. Målsætningen angår de løbende, årlige konsekvenser, mens omkostninger til at omstille sig til de nye krav ikke tæller med. Konsekvenserne angår desuden alene dansk erhvervsliv (ikke det offentlige eller borgere).

TER vurderer, at forslaget til ændringen af skadesforsikringsafgiftsloven ikke vil medføre administrative konsekvenser, da forslaget ikke medfører til materielle ændringer.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene medfører ingen miljø- og sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Kravet om herboende repræsentant skal ses i sammenhæng med EU-Domstolens dom af 11. december 2014 i sag C-678/11, EU-Kommissionen mod Kongeriget Spanien. Ifølge dommen er det i strid med artikel 56 TEUF om fri udveksling af tjenesteydelser at stille generelle krav til en virksomhed om at udpege en hjemmehørende repræsentant. Den fri udveksling af tjenesteydelser omfatter tillige EØS-landene, men EU-Domstolen har ved dommen anerkendt væsentligheden af, at der forefindes tilstrækkelig mulighed for bl.a. at opnå bistand til inddrivelse af skyldige skatter og afgifter i den pågældende forsikringsvirksomheds etableringsland.

Kravet om herboende repræsentanter skal ligeledes ses i lyset af Rådskonklusion 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger (EU's inddrivelsesdirektiv). Det følger af direktivet, at Danmark kan få bistand fra andre EU-lande til at inddrive skatter og afgifter af enhver art, herunder de omhandlede afgifter. Dermed vil en skat eller en afgift kunne inddrives hos virksomheden, hvis denne er etableret i et EU-land. Bistandsaftalen om inddrivelse af skatter og afgifter indgået mellem de nordiske lande (Danmark, Færøerne, Grønland, Finland, Island, Norge og Sverige) sidestilles med de gældende regler i EU's inddrivelsesdirektiv.

Der er derfor kun tale om en sproglig rettelse, som ikke indeholder nogen materiel ændring, som har indflydelse på EU-retten.

11. Naboland

I tabel 2 fremgår afgiftssatserne vedrørende afgifter på skadesforsikringer i en række europæiske lande. I de øvrige lande er der tale om en generel afgift på forsikringer. Grundlaget for afgiften er i alle tilfælde forsikringspræmien.

Blandt de udvalgte lande med afgift på forsikringer har Danmark den laveste sats, hvilket dog skal ses i lyset af at den finansielle sektor, herunder forsikringsselskaber, er relativt hårdt beskattet i Danmark i forhold til udlandet, idet de betaler lønsumsafgift.

Tabel 2. Skadesforsikringsafgifter

	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Afgift i pct. af forsikringspræmien	1,1	-	19/3- 16,2	-	24	-	9,5

1.4 Tinglysningsafgiftsloven

1. Indledning

Der betales tinglysningsafgift ved tinglysning af ejerskifter og pant samt tinglysning af andre rettigheder end ejer- og panterettigheder.

Provenuet fra tinglysningsafgiften udgjorde knap 5,7 mia. kr. i 2015, svarende til ca. 0,3 pct. af BNP. Heraf vurderes ca. 25 pct. at vedrøre tinglysning af ejerskifter, 50 pct. at vedrøre tinglysning af pant og 25 pct. at vedrøre øvrig tinglysning herunder tinglysning af ejer- og pantrettigheder i biler, løsøre, fly og skibe. Provenuet kan variere betydeligt fra år til år som følge af ændringer i bl.a. antallet af handler med fast ejendom og antallet af låneomlægninger.

Finans Danmark samt SKAT har foreslået en række ændringer til tinglysningsafgiftsloven for så vidt angår tinglysning af pant i fast ejendom og andelsbolig.⁴⁶ Forslagene har hovedsageligt til formål at sikre et mere ensartet og enklere regelsæt, da reglerne er svære at håndtere i praksis, og sager ofte udtages til kontrol. Ønsket er også, at reguleringen bliver i overensstemmelse med mulighederne i det digitale tinglysningsystem, så de potentialer digitaliseringen indebærer samlet realiseres.

Der er de senere år vedtaget en række ændringer til tinglysningsafgiftsloven (TAL), som gør regelsættet komplekst. Der er bl.a. indsat undtagelsesbestemmelser og forskellige opgørelsesmetoder, som gør det svært at afgøre, om der skal betales afgift og i så fald hvor meget. Reglerne i dag resulterer endvidere i, at der foretages en række tinglysningsmæssige dispositioner af afgiftsmæssige grunde og ikke som formålet tilsiger for at sikre sin rettighed⁴⁷. Hertil kommer, at når der er mange forskellige regler, kan tinglysningerne ikke i samme grad foregå automatisk.

En enklere lovgivning kan også være med til at skabe en større retssikkerhed, så borgerne altid betaler den afgift, de skal efter loven, og kun den.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

En del af de forslag, der er stillet, vurderes at medføre administrative lettelser for både erhvervslivet og SKAT, bl.a. fordi reglerne gøres mere ensartede både i forhold til, hvornår man skal betale afgift, og i forhold til hvilken afgift der skal betales. Nogle af forslagene kan også være med til at sikre, at det bliver nemmere og billigere for låntagere at skifte institut eller lave en låneomlægning.

Forslagene og de administrative og økonomiske konsekvenser heraf er opsummeret i tabel 1.

⁴⁶ Bemærk at tinglysning af ejerskifter derfor ikke indgår i analysen.

⁴⁷ Det overordnede formål med tinglysning er, at rettighedshaveren sikrer sin rettighed (ejendomsret, pant mv.) mod andre rettigheder, der stiftes efterfølgende, og som strider mod ens egen rettighed.

Tabel 4. Oversigt over forslag og konsekvenser

Forslag	Administrative lettelser	Økonomiske konsekvenser ¹
Underpant² i ejerpantebreve: Tinglysning af særskilt underpant i ejerpantebreve skal udløse én fast afgift, som ved andre former for tinglysninger.	Forslaget vil have meget begrænsede administrative byrder, da det kan håndteres i det digitale tinglysningsystem.	Forslaget vil indbringe et merprovenu på ca. 50 mio. kr., og kan dermed være med til at finansiere andre forslag.
Påtegninger³: Tinglysning af pantebrevspåtegninger (inkl. rykningspåtegninger) er altid fritaget for afgift.	Det vil medføre en administrativ lettelse, da man kun skal betale afgift ved tinglysning af selve pantebrevet og ikke af nogle af de efterfølgende dispositioner, hvor det i dag skal afgøres om de efterfølgende ekspeditioner er afgiftspligtige eller ej.	Forslaget vil medføre et mindreprovenu på ca. 200 mio. kr.
Rykningspåtegninger⁴: Reglerne skal være ens, så det altid udløser en fast afgift at tinglyse en rykningspåtegning.	Det er særligt rykningspåtegninger, som giver anledning til problemer, da man skal afgøre, hvorvidt en rykningspåtegning er afgiftsfri. Såfremt man skal prioritere forslagene, kan man derfor gøre regelsættet for rykningspåtegninger ensartet i stedet for at fritage alle påtegninger.	Forslaget vil indbringe et merprovenu på ca. 10 mio. kr., og kan dermed være med til at finansiere andre forslag.
Overførsel af afgift⁵: Det skal altid være muligt at få en hel eller delvis afgiftsfritagelse ved at "overføre" en tidligere betalt afgift direkte - uanset pantebrevstype og lån.	Det vil give en del administrative lettelser, da der foretages unødvendige tinglysninger for at minimere afgiftsbetalingen. Det vil endvidere sikre afgiftsmæssige ligestilling mellem realkreditlån og andre låntyper og ligeledes mellem lån i fast ejendom og andelsboliger.	Forslaget vil medføre et mindreprovenu på ca. 20 mio. kr.
Opgørelsesmetode⁶: Der skal kun være én beregningsmetode (hovedstolsprincippet), når man skal "overføre" en afgift. Samtidig indføres at der altid betales en fast afgift ved hovedstolsprincippet. Alternativ opgørelsesmetode Alternativt skal der for pantebreve tinglyst før 1.7.2007 kun være mulighed for at overføre den nominelle restgæld, herefter kaldet det nye restgældsprincip.	Det vil give administrative lettelser, da der bruges en del ressourcer på at undersøge, hvilken metode der medfører den laveste afgiftsbetaling.	Overgang til kun at anvende hovedstolsprincip medfører et mindreprovenu, som reduceres over tid, mens indførelsen af en fast afgift medfører et merprovenu. Netto skønnes et varigt merprovenu på ca. 70 mio. kr. Det alternative forslag om det nye restgældsprincip vil indbringe et merprovenu på ca. 20 mio. kr. og kan dermed være med til at finansiere andre forslag.
Frist for aflysning af pantebrev, der skal erstattes: Fristen skal være ens uanset om det er pant i erhvervsaktiver, fordringspant eller pant i fast ejendom.	Det vil skabe et mere ensartet regelsæt, og dermed en lettere administration af reglerne. Det vil endvidere betyde, at erhvervsdrivende har længere tid til at afvikle lån m.m. ved handler, da de får længere frist til at aflyse pantebrevet.	Forslaget har umiddelbart ingen nævneværdige økonomiske konsekvenser.
Flere tinglysning i én anmeldelse. Det skal undersøges, om der altid kan foretages en samlet anmeldelse af flere tinglysninger og § 9 dermed ikke er relevant længere. Alternativt skal det undersøges, om der kan laves nogle tekniske løsninger, som gør, at tinglysningerne kan foretages i en anmeldelse.	Det vil medføre en del administrative lettelser for SKAT, da de bruger mange ressourcer på at administrere bestemmelsen, navnlig fordi betingelserne giver anledning til tvivl. Bestemmelse bruges ofte forkert, og der udtages en del sager til kontrol.	Forslaget har umiddelbart ingen nævneværdige økonomiske konsekvenser.

1. Opgjort som varig virkning efter tilbageløb og adfærd i 2017-niveau. Beregningerne er forbundet med betydelig usikkerhed.
2. En panteretsform, hvor den pantsatte genstand forbliver i pantsætterens besiddelse. Se afsnit 4.1.
3. Påtegninger er angivelser om fx hæftelser eller rettigheder vedrørende et pantebrev på en fast ejendom.
4. En påtegning på et pantebrev om, at dette fremtidigt skal respektere en rettilighed, som ellers ville være prioriteret efter det tilbagerykkende pantebrev
5. For en nærmere beskrivelse af reglerne for overførsel af afgift, se afsnit 4.3.
6. Se afsnit 4.3.

En del af forslagene vil medføre et mindreprovenu for statskassen, som kan overvejes finansieret ved forhøjelse af satserne i tinglysningsafgiftsloven, hvilket kan øge forvridningen af afgiften. Det er således nødvendigt at foretage en afvejning af de administrative lettelser i forhold til de økonomiske konsekvenser af forslagene. Skatteministeriet har opstillet tre forskellige modeller, der gennemfører en del af de forslag, som er stillet, og som illustrerer, hvor store forhøjelser af afgiftssatserne der skal til, såfremt ændringerne skal finansieres inden for tinglysningsafgiften af pant.

Skatteministeriet bemærker, at modellerne, herunder finansieringen, eventuelt kan drøftes, afhængigt af prioriteringer på området, og at Skatteministeriet derfor ikke vurderer, at der bør vælges én af modellerne.

I tabel 2 fremgår en oversigt over de forskellige modeller og dertilhørende forslag.

Tabel 5. Oversigt over foreslåede modeller

	Model 1	Model 2	Model 3
Underpant i ejerpantebreve: Der betales en fast afgift for hver tinglysning.	x	x	x
Pantebrevspåtegninger: Fritagelse for afgift.	-	x	x
Overførsel af afgift:			
- Mulighed for at overføre afgift mellem alle typer pantebreve, herunder også for andelsboliger	x	x	x
- Overførsel af afgift sker altid efter hovedstolsprincip (for alle pantebreve uanset tinglysningsdato)	x	x	-
- Der kan kun anvendes det nye restgældsprincip for pantebreve tinglyst før 1. juli 2007	-	-	x
Rykningspåtegninger: Gøres afgiftspligtige i alle tilfælde.	x	x	x
Fjernelse af afgiftsfritagelse i § 9	x	x	x
Fristen for at aflyse et pantebrev: Ensartet frist på 60 dage, uanset om det er virksomhedspant eller pant i fast ejendom.	x	x	x

Model 1 og 2 indeholder forslag, der reducerer grundlaget for den variable afgift. Model 1 fører til en forøgelse af grundlaget for den faste afgift, mens model 2 og 3 netto reducerer grundlaget for den faste afgift.

Model 1 vurderes at medføre et merprovenu på ca. 110 mio. kr., mens model 2 og 3 vurderes at medføre et årligt mindreprovenu på henholdsvis 100 og 150 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd.

Med en reduktion af afgiftsgrundlaget for den variable eller faste afgift vil der skulle ske en yderligere forhøjelse af afgiftssatserne i forhold til en situation med et fastholdt grundlag.

Model 1 og 2 medfører en afgiftslempelse for personer eller virksomheder, der tinglyser pant, hvor der kan modregnes afgift efter hovedstolsprincippet. Omvendt vil det betyde afgiftsstigninger for personer og virksomheder i situationer, hvor der ikke kan modregnes afgift af betydning, fx i tilfælde hvor der er sket store værdistigninger i forhold til, da det oprindelige pant er stiftet eller i situationer, hvor der finansieres investeringer i fx nybyggeri eller tilbygninger, herunder til produktionsanlæg.

Modellerne er indrettet med henblik på at mindske de administrative omkostninger for det offentlige og erhvervslivet, hvilket har en positiv samfundsøkonomisk virkning. Omvendt medfører modellerne en reduktion af skattebaserne og en forøgelse af satserne i tinglysningsafgiften, hvilket medfører en øget forvridding af lånebeslutningen i de tilfælde, hvor der fortsat skal betales tinglysningsafgift samt en omfordeling af afgiftsbelastningen.

Forvridningerne samt de fordelingsmæssige virkninger skal opvejes af de administrative besparelser, hvis det skal være samfundsøkonomisk hensigtsmæssigt at gennemføre forslagene.

3. Lovens formål og baggrund

Tinglysningsafgiftsloven⁴⁸ fastsætter de nærmere regler for afgift på tinglysning af ejer og panterrettigheder.

Den nuværende tinglysningsafgiftslov afløste stempeloven⁴⁹ og den del af retsafgiftsloven, der vedrørte afgift ved tinglysninger (retsafgift). Tinglysningsafgiften blev indført den 1. januar 2000⁵⁰. Loven er siden ændret flere gange bl.a. som følge af digitaliseringen af tinglysningssystemet.

Tinglysningsafgiften er en skat på kapitaltransaktioner. Sammenholdt med beskatning af afkastet af kapital, som påvirker placeringen af formue, så reducerer en skat på kapitaltransaktioner også selve omfanget af transaktioner. Hvor ejendomsværdiskatten påvirker bestanden af fast ejendom, så påvirker tinglysningsafgiften både bestanden af fast ejendom og antallet af bolighandler og medfører dermed en dårligere udnyttelse af bestanden af fast ejendom.

Det er derfor som udgangspunkt mere forvridende at opkræve et givet skatteprovenu via tinglysningsafgiften end via en skat på afkastet af boliger, dvs. ejendomsværdiskatten.

Tinglysningsafgiften af ejerskifter og pant i fast ejendom skal dog også ses i sammenhæng med den øvrige beskatning af boliger. I det omfang den nuværende effektive ejendomsværdiskat er lavere end den optimale ejendomsværdiskat (fx pga. vurderingerne af boliger ligger under de faktiske handelspriser eller hvis ejendomsværdiskatten er for lav i forhold til fx rentefradraget), vil tinglysningsafgiften opveje en del af forvridningen herved. Omvendt vil det forstærke forvridningen i det tilfælde, at ejendomsværdiskatten er for høj.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

Udgangspunktet er, at der ved tinglysning af et pantebrev i en fast ejendom eller andelsbolig betales en fast afgift på 1.660 kr. og en variabel afgift på 1,5 pct. af det pantsikrede beløb⁵¹. Det pantsikrede beløb er pantebrevets nominelle værdi, dvs. pantebrevets hovedstol. Udgangspunktet for tinglysning af påtegninger⁵² på pantebrevet er, at der betales én fast afgift på 1.660 kr.⁵³

Finans Danmark foreslår to forskellige modeller, der indeholder en ændring af reglerne i tinglysningsafgiftsloven for så vidt angår tinglysning af pant i fast ejendom og andelsbolig. Hensigten er, at modellerne skal være provenuneutrale, hvorfor de også foreslår en forhøjelse af afgiftssatserne, enten den variable eller faste afgift.

⁴⁸ Jf. lovbekendtgørelse nr. 462 af 14. maj 2007 om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder m.m. med senere ændringer (herefter tinglysningsafgiftsloven).

⁴⁹ Jf. Lovbekendtgørelse nr. 1209 af 28. november 2006 om stempelafgift (herefter stempelafgiftsloven).

⁵⁰ Jf. lov nr. 382 af 02. juni 1999 om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder m.v. og L. nr. 208 (samling 1998/99).

⁵¹ Jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 1.

⁵² En påtegning er enhver tilføjelse til et allerede tinglyst pantebrev, dvs. tilføjelser eller ændringer til aftalen om pantsætning (f.eks. vilkårsændringer).

⁵³ Bemærk at den faste afgift efter § 7 kun gælder, hvis påtegningen ikke udgør yderligere pantsætning i form af en forhøjelse af det pantsikrede beløb eller en pantudvidelse. I disse tilfælde skal der både betales fast afgift og variabel afgift.

Løsningsmodel 1 med én fast afgift og variabel afgift, hvor den variable afgift nedsættes fra 1,5 pct. til 1,42 pct. Der skal betales fast afgift for alle nytinglysninger, herunder foreslås, at der altid betales fast afgift ved tinglysning af underpant i ejerpantebreve, når dette ikke sker samtidig med tinglysningen af ejerpantebrevet, hvilket medfører, at den variable afgift kan nedsættes. Øvrige påtegninger på pantebreve ønskes afgiftsfritaget.

Løsningsmodel 2 uden en fast afgift, hvor den variable afgift forhøjes til 1,9 pct.

I denne model er der et ønske om at afgiftsfritage påtegninger på pantebreve, som normalt udløser en fast afgift. Ligesom der ved denne model ikke skal betales afgift ved tinglysning af underpant i ejerpantebreve som ved branchens model 1. Modellen medfører et provenutab, som foreslås finansieret ved at hæve den variable afgift.

Begge Finans Danmarks modeller indeholder en lang række konkrete ændringsforslag, som stort set er ens for begge modeller. Modellerne adskiller sig kun for så vidt angår tinglysning af underpant i ejerpantebreve. Skatteministeriet vil derfor i analysen fokusere på de konkrete forslag, som er stillet til bestemmelserne i tinglysningsafgiftsloven.

Nedenfor vil de forslag, herunder også SKATs, som er stillet til tinglysningsafgiftslovens regler om tinglysning af pant i fast ejendom og andelsbolig blive analyseret enkeltvis.

4.1 Underpant i ejerpantebreve

4.1.1 Gældende ret

Indtil reglerne om digital tinglysning trådte i kraft har ejerpantebreve⁵⁴ været brugt til at stille sikkerhed ved at blive håndpantset (dvs. fysisk udleveret, også kaldet rådighedsberøvet) til den kreditor, der skulle have sikkerhed i ejerpantebrevet. Det vil sige, at der ikke skulle foretages en tinglysning.

Da det digitale tinglysningssystem blev sat i drift i 2009⁵⁵ var det ikke længere muligt at benytte ejerpantebreve i fysisk form, og sikringsakten kunne dermed ikke være håndpantsetning (rådighedsberøvelse). I stedet skulle ejerpantebreve fremadrettet bruges som sikkerhed ved underpantsetning, der skal tinglyses i den respektive bog (andelsboligbogen eller tingbogen for fast ejendom).

Der blev samtidig med ændringen indsat en undtagelse i tinglysningsafgiftsloven for tinglysning af underpant i ejerpantebreve, hvoraf det fremgår, at der kun skal betales afgift ved tinglysningen af selve ejerpantebrevet, men ikke den efterfølgende underpantsetning.⁵⁶ Afgiftsfriheden blev indsat som en konsekvens af, at det fortsat skulle være gratis at benytte allerede tinglyste ejerpantebreve som sikkerhed for et nyt låneforhold.

4.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

Finans Danmark foreslår, at det fremover skal udløse én fast afgift at tinglyse særskilt underpant i ejerpantebreve, modsat i dag hvor tinglysningen er afgiftsfri. Sker tinglysningen af underpantet i samme ekspedition som selve pantebrevet (ved nytinglysning eller forhøjelse) skal der kun udløses én fast afgift.

Forslaget skal ses i sammenhæng med, at der i branchens model 1 er et ønske om, at der skal betales fast afgift for alle nytinglysninger (nye dokumenter, forhøjelser, pantudvidelser og underpant) for

⁵⁴ Et ejerpantebrev er et pantebrev, hvor ejeren både står som pantsætter og pantfører, dvs. både som debitor og kreditor, fordi ejeren erklærer at have en fordring mod sig selv. Ejeren kan således sikre en bestemt placering i prioritetsrækkefølgen forud for øvrige kreditorer. Ejeren af ejendommen kan udstede underpant i selve ejerpantebrevet til kreditorer som sikkerhed for sine dispositioner.

⁵⁵ Jf. L 199 (samling 2005-2006), og lov nr. 539 af 08. juni 2006 om ændring af lov om tinglysning og forskellige andre love (Digital tinglysning).

⁵⁶ Jf. tinglysningsafgiftsloven § 8, nr. 7.

bl.a. at finansiere en nedsættelse af den variable afgift. Forslaget skal sikre, at man konkurrence-mæssigt sidesiller realkreditlån og banklån, så det altid koster én fast tinglysningsafgift, når man skal optage lån.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet bemærker, at tinglysning af underpant i ejerpantebrev i dag er afgiftsfri, fordi det ikke skulle medføre øgede økonomiske konsekvenser at overgå til det digitale tinglysningsystem. I dag foregår alt tinglysning digitalt, og der kan derfor stilles spørgsmål ved, om tinglysning af underpant i ejerpantebreve ikke på samme måde – som andre former for tinglysning – skal udløse en afgift. Fjernes undtagelsen for tinglysning af underpant, vil reglerne også i højere grad være mere ensartede og følge udgangspunktet om, at der skal betales en afgift, når der tinglyses pant, påtegninger, ejerskifter m.m.

Det vil endvidere ikke medføre nævneværdige administrative konsekvenser, da det skønnes at kunne understøttes rent systemmæssigt.

Skatteministeriet bemærker, at det vil medføre et merprovenu for det offentlige, og forslaget derfor samtidigt kan være med til at finansiere andre forslag.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget imødekommes, så tinglysning af underpant i ejerpantebreve i fast ejendom og andelsboliger altid udløser én fast afgift.

4.2 Pantebrevspåtegninger

4.2.1 Gældende ret

Udgangspunktet er, at tinglysning af påtegninger på pantebreve udløser én fast afgift på 1.660 kr.⁵⁷

4.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

Finans Danmark foreslår, at tinglysning af påtegninger på pantebreve i fast ejendom og andelsboliger, undtagen forhøjelser og pantudvidelser, skal være afgiftsfrie.

4.2.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet bemærker, at forslaget vil medføre administrative lettelser, da der kun skal bruges ressourcer på at administrere tinglysningsafgiften ved tinglysning af selve pantet og ikke ved de efterfølgende dispositioner.

Forslaget vil dog medføre økonomiske konsekvenser, da en sådan fritagelse, vil medføre et mindreprovenu. Skal forslaget gennemføres, som en provenuneutral ændring, vil det derfor kræve, at den variable eller faste afgift forhøjes. Det vil samlet set betyde, at det bliver dyrere at tinglyse selve pantebrevet, hvorimod senere dispositioner, evt. ændringer af pantet, ikke vil koste noget.

Forslaget er på grund af de økonomiske konsekvenser kun medtaget i model 2 og 3.

4.3 Rykningspåtegninger

4.3.1 Gældende ret

Når flere panthavere har pant i samme ejendom, kan der ved tinglysning af et nyt pantebrev eller ved en pantudvidelse, dvs. hvor hovedstolen forhøjes, være behov for at tinglyse en rykningspåtegning. Det er for at sikre, at efterstående panthavere accepterer at rykke for et nyt lån. Tinglysning af en rykningspåtegning udløser som udgangspunkt en fast afgift. Tinglysning af en rykningspåtegning er dog afgiftsfri, når et pantebrev skal rykke for et nyt pantebrev, og der ikke skal betales afgift ved tinglysningen, fordi afgiftsgrundlaget er 0 kr. opgjort efter reglen i TAL § 5 a⁵⁸.

⁵⁷ Bemærk at forhøjelser af pantet og pantudvidelser også udløser en variabel afgift.

⁵⁸ Det såkaldte hovedstolsprincip, hvor det nye pantebrevs hovedstol ikke overstiger det tidligere pantebrevs hovedstol.

4.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

Finans Danmark anfører, at det kræver en del ressourcer at beregne, hvordan kunden får den billigst mulige samlede tinglysningsafgift, når rykningspåtegningerne i nogle situationer er afgiftsfrie. Derfor er det foreslået, at tinglysning af rykningspåtegninger altid er afgiftsfrie. Det skal ses som et alternativ til forslaget om, at alle påtegninger på pantebreve vil være afgiftsfrie.

SKAT foreslår også, at reglerne bliver mere ensartede enten ved, at der altid betales én fast afgift ved tinglysning af en rykningspåtegning, eller at tinglysning af rykningspåtegninger altid er afgiftsfri. Det skyldes, at en del sager herom tages ud til kontrol.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Det vil medføre administrative lettelser, såfremt reglerne for, hvornår der skal betale tinglysningsafgift ved tinglysning af rykningspåtegning er ens, så der ikke skal bruges ressourcer på at beregne, om tinglysningen er afgiftsfri. Ligesom SKAT ikke skal bruge ressourcer på at føre kontrol. Det vil også bidrage til, at nogle af de undtagelser, som er indført, siden loven er trådt i kraft, vil blive fjernet, så reglerne er mere ensartet.

Skatteministeriet bemærker, at formålet med at fritage visse rykningspåtegninger ikke i samme omfang er gældende, såfremt forslaget i afsnit 4.1 om at tinglysning af underpant i ejerpantebreve fremover skal udløse én fast afgift, imødekommes.⁵⁹ Imødekommes dette forslag således, bør tinglysning af rykningspåtegninger altid udløse en fast afgift.

Det bemærkes endvidere, at såfremt tinglysning af rykningspåtegninger altid udløser en fast afgift kan det bidrage til et merprovenu, som kan anvendes til at finansiere andre forslag.

Skatteministeriet vurderer på den baggrund, at tinglysning af rykningspåtegninger altid skal udløse en fast afgift, såfremt forslaget om at gøre regelsættet mere ensartet skal imødekommes.

Det er dog vigtigt at bemærke – som Finans Danmark også under høringen gjorde gældende – at det kan medføre en afgiftsmæssig forskel ved en låneomlægning afhængigt af, om der er tinglyst et ejerpantebrev eller realkreditpantebreve. Det skyldes, at der ved tinglysning af realkreditpantebreve, kan være brug for at tinglyse flere rykningspåtegninger, såfremt der er flere efterstående panthavere, som skal acceptere at rykke længere ned i prioritetsrækkefølgen. Dermed skal der muligvis betales mere end en fast afgift. Ved tinglysning af et ejerpantebrev, skal der højst betales en fast afgift ved en låneomlægning.

4.4 Overførsel af afgift

4.4.1 Gældende ret

Tinglysningsafgiftsloven indeholder to bestemmelser⁶⁰, hvorefter afgiftsgrundlaget kan nedsættes eller bortfalde, når man tinglyser et nyt pantebrev i samme ejendom. Reglerne kaldes for "overførsel af afgift", da hensigten er, at man ikke skal betale afgift igen, når man har behov for at tinglyse et nyt pantebrev i samme ejendom, da man allerede én gang har betalt fast og variabel afgift ved belåning af ejendommen.

⁵⁹Omlægning af lån, der er sikret ved et pantebrev, der ikke er et ejerpantebrev eller et skadesløsbrev, medfører som regel en ændring af pantebrevet eller udstedelse af et nyt pantebrev. I givet fald vil efterstående panthavere skulle acceptere at rykke for det nye lån. I medfør af § 7 skal der betales 1.660 kr. i afgift for tinglysning af en rykningspåtegning. Hvis lånet er sikret ved et ejerpantebrev eller et skadesløsbrev, er der ikke behov for tinglysning af et nyt pantebrev ved en låneomlægning, dog forudsat at pantebrevets tinglyste hovedstol ikke forøges. Derfor er der heller ikke behov for tinglysning af rykningspåtegning. For at sidestille lån, som er omfattet af § 5 a, stk. 1, med lån sikret ved ejerpantebreve er indsat § 5 b, stk. 1, hvorefter rykningspåtegninger på efterstående pantebreve kan tinglyses afgiftsfrit, hvis den nye samlede hovedstol ikke overstiger den tidligere tinglyste hovedstol. Da tinglysning af underpant i ejerpantebreve fremover skal udløse en fast afgift, er der således ikke behov for at ligestille disse typer af pantebreve.

⁶⁰Jf. tinglysningsafgiftslovens §§ 5, stk. 2 og 5 a, stk. 1.

Formålet med reglerne er at sikre, at låntagere skal kunne skifte institut eller lave en låneomlægning uden, at der skal betales variabel afgift igen. Det er kun de situationer, hvor man inddrager yderligere fast ejendom eller forhøjer lånet, at der skal betales variabel afgift.

Det er imidlertid ikke i alle låneforhold eller ved pant i andelsboliger, at det kan lade sig gøre, da der er en række betingelser, som skal være opfyldt.⁶¹ Ligesom der er forskelligt, hvor meget afgiften kan nedsættes, da der er forskellige opgørelsesmetoder.

4.4.1.1 Bestemmelsens anvendelsesområde

I det følgende fremhæves de betingelser, der gælder for overførsel af afgift, som der er stillet ændringsforslag til.

- Der skal være tale om tinglysning af pant i fast ejendom, bortset fra pant ifølge ejerpantebrev og skadesløsbreve. Dvs. reglerne finder ikke anvendelse ved tinglysning af pant i andelsboliger.
- Det nye pantebrev skal være til sikkerhed for lån i realkreditinstitutter, lån i pengeinstitutter på realkreditlignende vilkår (løbetid 10-30 år) eller lån finansieret ved udstedelse af særligt dækkede obligationer. Det vil sige, at reglerne ikke gælder for andre former for lånetyper, og at reglerne kun gælder ved tinglysning af de såkaldte realkredit- eller realkreditlignende pantebrev.
- Det nye pantebrev skal afløse et pantebrev, der er sikkerhed for lån i realkreditinstitutter, lån i pengeinstitutter på realkreditlignende vilkår (løbetid 10-30 år) eller lån finansieret ved udstedelse af særligt dækkede obligationer eller et ejerpantebrev
 - Reglerne kan dog ikke anvendes ved afløsning af et ejerpantebrev, der er opstået ved omdannelse af et pantebrev fra og med den 21. marts 2011.⁶²
 - Det bemærkes også, at der skal betales to faste afgifter (dobbelt fast afgift), når man overfører fra et ejerpantebrev.⁶³
- Der skal tinglyses en erklæring om, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker på vilkår om afløsning af det tidligere pant. Det skal sikre, at afgiften fra det gamle pantebrev ikke benyttes flere gange.
- Når der tinglyses flere nye pantebrev, skal de nye pantebrev i mindst et år efter tinglysning have pant i samme ejendom, som det pantebrev, der blev afløst, hvis ejendommen herefter udstykkes i flere ejendomme.⁶⁴

Landsskatteretten er i en konkret sag nået frem til, at det er lovligt at overføre afgift til et ejerpantebrev, når man først tinglyser et pengeinstitutpantebrev, som der kan overføres afgift til, for kort tid efter at ændre pantebrevet til et ejerpantebrev, som der ifølge loven skal betales fuld tinglysningsafgift af, og uden at det bagvedliggende lån er effektueret.

4.4.1.2 Opgørelsesmetode

⁶¹ Jf. tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 2-3 og stk. 8 og § 5 a, stk. 1-6 og stk. 8.

⁶² Det blev muligt at overføre afgift fra ejerpantebrev pr. 21. marts 2011⁶², og der blev derfor indsat denne værnsregel, der skal sikre, at alle direkte pantebrev ikke omdannes til ejerpantebrev med henblik på at overføre afgift fra pantebrevet

⁶³ Før ændring i marts 2011, jf. note 25 ovenfor, var parterne nødsaget til at omdanne ejerpantebrev til realkreditpantebrev eller lignende pantebrev, når der skulle foretages en låneomlægning. En sådan ændring udløste to faste afgifter, hvilket dog var væsentligt billigere end, at der skulle betales variabel afgift af hele det pantsikrede beløb på det nye pantebrev. Da udvidelsen af anvendelsesområdet til også at omfatte overførsel af afgift fra ejerpantebrev skulle være provenuneutral blev der derfor indført en regel om, at det skal udløse to faste afgifter.

⁶⁴ En værnsregel, der skal sikre, at pantebrev ikke afgiftsfrit kan flyttes fra én ejendom til en anden, når man vælger at udstykke ejendommen i flere forskellige ejendomme.

Afgiften overføres ikke som sådan til det nye pantebrev. Afgiftsgrundlaget på det nye pantebrev nedsættes eller bortfalder på følgende to måder:

1. Hovedstolen på det nye pantebrev, som der skal betales afgift af, nedsættes med restgælden på det lån, som pantebrevet ligger til sikkerhed for.

Det betegnes som *restgældsprincippet*, da det er restgælden, som anvendes til modregning. Det er vigtigt at være opmærksom på, at denne metode skal anvendes til afløsning af et pantebrev, der er tinglyst før den 1. juli 2007.⁶⁵

Når man benytter restgældsprincippet kan man anvende kursværdien eller den nominelle værdi af restgælden.

2. Hovedstolen på det nye pantebrev, som der skal betales afgift af, nedsættes med hovedstolen på det gamle pantebrev.

Denne undtagelse, hvor hovedstolen på det gamle pantebrev benyttes til modregning, betegnes *hovedstolsprincippet*, og det indebærer, at der kun skal betales variabel afgift, hvis hovedstolen på det nye pantebrev overstiger hovedstolen på det tidligere tinglyste pantebrev.

4.4.2 Forslag fra branchen og SKAT

4.4.2.1 Bestemmelsens anvendelsesområde

Finans Danmark har foreslået at udvide reglerne om overførsel af afgift, så der kan overføres afgift mellem flere typer af pantebreve. Det overordnede formål er at sikre, at det altid er muligt at skifte pantebreve i samme ejendomme, evt. for at foretage en låneomlægning eller skifte institut uden store omkostninger. Ligesom man vil undgå, at man i de tilfælde, hvor man ikke kan overføre en afgift, foretager unødvendige tinglysninger for at holde omkostningerne nede⁶⁶.

Der foreslås i den forbindelse følgende ændringer til anvendelsesområdet og opgørelsesmetoderne. Eventuelt mindreprovenu foreslås finansieret ved en forøgelse af satserne i tinglysningsafgiftsloven, men eventuelt merprovenu foreslås anvendt til at nedsætte satserne i tinglysningsafgiftsloven.

Der drejer sig om følgende konkrete ændringer til anvendelsesområdet.

Andelsboliger: Finans Danmark foreslår, at reglerne også finder anvendelse på tinglysning af pant i andelsboliger, så andelshavere også kan foretage en låneomlægning eller skifte institut uden at betale variabel afgift ved tinglysning af nyt pantebrev.

Pantebrevstype og lån: Det skal fremover være muligt at overføre afgift mellem alle typer af pantebreve, undtagen tinglysning af skadesløsbreve. Dvs. at det også skal være muligt at overføre afgift til et ejerpantebrev.

Det skal endvidere være muligt at bruge reglerne uanset hvilket lån, som pantebrevet er til sikkerhed for. Kravet om, at der skal være tale om et realkreditlån eller realkreditlignende lån bør derfor også udgå.

Skatteministeriet bemærker, at hensigten med forslaget er, at der ikke foretages unødvendige tinglysninger for at undgå at betale fuld variabel afgift. I dag kan man i nogle tilfælde omdanne de pantebreve, der ikke er omfattet af reglerne, ved at tinglyse omdannelsespåtegninger. Fx kan man ændre et pantebrev, så det ligger til sikkerhed for et realkreditlignende lån, der er omfattet af reglerne.

⁶⁵ Jf. tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 1, anden sidste pkt.

⁶⁶ Der er – som beskrevet – stort afgiftsmæssigt incitament til at omdanne pantebreve, hvor det ikke er muligt at overføre afgift fra. Det gør man ved at tinglyse vilkårsændringer (omdannelsespåtegninger) for at ændre pantebreve. På den måde er der incitament til at foretage en række tinglyse kun for at sikre den laveste afgift.

En udvidelse vil derfor indebære, at der ikke foretages unødvendige tinglysninger, og at der kun foretages en tinglysning for at sikre sin rettighed og ikke af afgiftsmæssige årsager.

Finans Danmark fremhæver også, at forslaget vil sikre konkurrencemæssig ligestilling mellem de forskellige sikkerhedstyper, og at det vil betyde, at langt de fleste påtegninger vil bortfalde til fordel for tinglysning af nye pantebrev med afgiftsoverførelse. Således vil tingbogen langt hurtigere få ryddet ud i de gamle, papirbårne pantebrev – og ejendomshandler vil kunne ekspederes hurtigere, når koordinering mellem handlens parter om fx transport af et ejerpantebrev bortfalder.

SKAT foreslår, som et alternativ, at anvendelsesområdet begrænses, således at det fremover ikke er muligt at overføre afgift fra pantebrev, som tidligere er omdannet. På den måde undgår man, at pantebrev omdannes af afgiftsmæssige grunde. Lignende værnsregel findes i dag, hvorefter det ikke er muligt at overføre afgift fra et ejerpantebrev, der er omdannet til et ejerpantebrev efter den 21. marts 2011, således at direkte pantebrev ikke omdannes til ejerpantebrev med henblik på at overføre en afgift.

Særligt for ejerpantebrev: Finans Danmark foreslår, at bestemmelsen udgår, således at der ikke betales en ekstra fast afgift, når der overføres afgift fra et ejerpantebrev. Forslaget skal ses i sammenhæng med det generelle ønske om at ensarte reglerne, således at der altid betales én fast afgift, uanset type af pantebrev. Dertil kommer det, at den ekstra afgift komplicerer beregningerne af, hvordan borgeren betaler den mindste afgift efter lovens hensigt betragteligt (da mange kombinationer skal beregnes igennem, hvis der er flere nye og/eller eksisterende pantebrev).

Det foreslås endvidere, at det fremover skal være muligt at overføre en afgift fra ejerpantebrev, der er tinglyst før 21. marts 2011, da der bruges en del ressourcer på at undersøge historikken på pantebrevene. Det skal ses i sammenhæng med, at man ønsker at udvide reglerne, således at der kan overføres afgift til og fra alle pantebrevstyper, og der derfor ikke bør være særlige regler ved ejerpantebrev.

Krav om afgivelse af erklæring: Finans Danmark foreslår, at kravet om, at det skal erklæres, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker på vilkår om aflysning af det tidligere pant, udgår. Forslaget stilles, da Finans Danmark mener, at den er overflødig, da det fremgår af den digitale anmeldelse hvilke pantebrev, der er overført afgift fra (og dermed er anmelder implicit ansvarlig for at sikre aflysningen inden for lovens tidsfrister).

Værnsreglen mod vandrende pantebrev: Finans Danmark foreslår, at det ikke længere skal være et krav, at de nye pantebrev er tinglyst i den samme ejendom minimum et år efter tinglysning ved udstykningssituationer. Det indebærer, at et pantebrev afgiftsfrit kan flyttes fra en ejendom til en anden.

4.4.2.2 Opgørelsesmetode

Finans Danmark og SKAT foreslår, at der skal være færre opgørelsesmetoder, så der ikke skal bruges ressourcer på at beregne hvilken metode, der giver den billigste løsning for kunden.

Forslaget går konkret på, at det ved anvendelse af det såkaldte restgældsprincip kun skal være muligt at anvende den nominelle restgæld på lånet og ikke kursværdien med fradrag for etableringsomkostninger, kurstab på nyt lån og indfrielsesomkostninger.

4.4.3 Skatteministeriets vurdering

4.4.3.1 Anvendelsesområde

Forslaget kan være mere til at sikre, at det bliver billigere at skifte lån eller institut i de tilfælde, som ikke er omfattet af reglerne i dag. Da reglerne i dag kun omfatter pantebrev til sikkerhed for realkredit eller realkreditlignende lån og kun ved tinglysning af pant i fast ejendom, vil det konkret be-

tyde, at det bliver billigere og nemmere at skifte lån eller institut, når der skal tinglyses et nyt pantebrev i en andelsbolig, eller når der skal tinglyses et ejerpantebrev, som ifølge loven ikke er omfattet af reglerne i dag.⁶⁷

Det vil samtidigt ligestille en låntager med realkreditlån med en låntager med en anden lånetype, fx banklån. Det vil også indebære en ligestilling af en ejer af fast ejendom med en ejer af en andelsbolig, da køb af en andelsbolig, modsat fast ejendom, finansieres ved banklån og ikke realkreditlån.

En udvidelse af anvendelsesområdet kan også medføre administrative lettelser. Skatteministeriet er blevet bekendt med, at der i praksis bruges en del ressourcer på at finde alternative afgiftsbesparelser, hvis det ikke er muligt at overføre en afgift fra eller til et pantebrev i en fast ejendom. Branchen har f.eks. gjort opmærksom, at der tinglyses omdannelsespåtegninger for at ændre pantebrevet, eventuelt for at kunne overføre afgiften fra pantebrevet eller for at ændre pantebrevet efter, at der er overført afgift til det. Der foretages således en række unødvendige tinglysninger alene for at betale mindre i afgift, når der skal tinglyses et nyt pantebrev i samme ejendom.

Det er ikke hensigten med tinglysningssystemet, at der skal foretages tinglysninger for at sikre den laveste afgift. Formålet er, at man skal tinglyse sin rettighed. Det bør således sikres, at tinglysningsskatteloven ikke er indrettet på en måde, så der er incitament til at bruge tingbogen for at afgiftsoptimere. Da reglerne også kan bidrage til, at der ikke er store omkostninger forbundet med at skifte et pantebrev ud, når der fx skal skiftes institut eller lån, vurderes det, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget imødekommes, således at der kan overføres afgift, uanset låntype, om der anvendes ejerpantebreve, eller om der anvendes ejerpantebrev.

Ejerpantebreve: Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget om, at det kun skal udløse én fast afgift at overføre en afgift fra et ejerpantebrev, imødekommes. Da der er lagt op til at forslaget udvides mere generelt synes der ikke længere at være et hensyn til, at netop overførsel af afgift fra ejerpantebreve udløser to faste afgifter.

Det vurderes også, at der kan overføres afgift fra ejerpantebrev, der er tinglyst før 21. marts 2011, så der ikke skal bruges ressourcer på at undersøge historikken på pantebrevet.

Krav om afgivelse af erklæring: Skatteministeriet bemærker, at udgangspunktet er, at der skal betales fuld afgift, dvs. 1.660 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb, ved anmeldelse af et pantebrev til tinglysning. Skal der ikke betales fuld afgift, skal der afgives en erklæring, som angiver årsagen til, at tinglysningen er omfattet af en undtagelse eller fritagelse. Det bygger på et selvangivelsesprincip, hvor erklæringen angiver årsagen til den reducerede afgift. Erklæring herom skal derfor sikre, at pantebrevet rent faktisk aflyses, og at SKAT har mulighed for at føre kontrol med dette.

Finans Danmark anførte under høringen, at erklæringen ikke sikrer, at det gamle pantebrev aflyses. Der skal i forvejen gives en afgiftsberegning og en henvisning til pantebrevet, hvor afgiften kommer fra, hvilket bør være tilstrækkeligt.

SKAT har herefter yderligere anført, at erklæringen skal bruges til at kunne kontrollere både aflysningen og afgiftsberegningen. Erklæringen anvendes endvidere systemmæssigt af det digitale tinglysningssystem til at skelne mellem pantebreve med og uden afgiftsfritagelse. Uden erklæringen ville dette skulle håndteres manuelt, hvilket vil mere ressourcekrævende. Både SKAT og Tinglysningsskatteretten mener, at disse erklæringer fortsat er nødvendige for administrationen af reglerne, og kan ikke umiddelbart se nogen bedre løsning.

Skatteministeriet vurderer på den baggrund, at kravet ikke bør udgå.

⁶⁷ Ligesom Finans Danmark har foreslået, skal reglerne fortsat ikke gælde for skadeløsebreve.

Værnsreglen mod vandrende pantebrev: Skatteministeriet bemærker, at der vil være tale om en lempelse, da man i dag betaler fuld variabel afgift, når man skal tinglyse et pantebrev i en ejendom, der er udstykket. Det vil således betyde, at der frit kan overføres afgift i en udstykningssituation, og at belåning af nye ejendomme, der er udstykket, derfor kan ske afgiftsfrit.

Finans Danmark har under høringen yderligere anført, at bestemmelsen kan være svær at forklare – og at borgerne med den nødvendige tilrettelæggelse alligevel kan opnå afgiftsoverførslen. Dertil kommer, at forslaget kan gøre finansiering af nybyggeri billigere, idet køberne i fx en ejerlejlighedsudstykningsituation kan overføre afgift fra bygherrens (bygge)ejerpantebrev. Forslaget vil således sidestille købere af fx nybyggerier med købere, der køber eksisterende ejendomme, hvor afgiften kan overføres direkte fra sælgers pantebrev.

Formålet med bestemmelsen er at undgå vandrende pantebrev, så f.eks. et pantebrev på 10 mio. i hovedejendommen ikke uden afgiftsmæssige konsekvenser kan opdeles i 10 pantebrev på hver 1 mio. med pant i hver af de 10 udstykkede ejendomme. Ligesom det – som beskrevet – ikke vil være i overensstemmelse med udgangspunktet om, at der skal betales afgift af ændringer af pantet.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for, at forslaget om at ophæve værnsreglen vedrørende vandrende pantebrev, imødekommes.

4.4.3.2 Opgørelsesmetode

Skatteministeriet vurderer, at det vil medføre administrative lettelser, såfremt brugerne af tinglysningsystemet ikke skal beregne, hvilken metode der giver den billigste løsning og bidrage til et mere ensartet regelsæt. Det skønnes, at den største administrative lettelse vil opnås ved, at restgældsprincippet fjernes helt, så det fremover kun er muligt at bruge én metode; hovedstolsprincippet. Skatteministeriet foreslår derfor som et alternativ, at det fremover kun er muligt at hovedstolsprincippet, så der hverken skal bruges ressourcer på at undersøge historikken på pantebrevet (om det er tinglyst før eller efter 1. juli 2007), og om det er billigst at bruge kursværdien eller den nominelle værdi på restgælden, når man anvender restgældsprincippet.

Ved restgældsprincippet kan der kun overføres afgift af restgælden. Det giver isoleret set boligejeren et incitament til ikke at afdrage på sin gæld for at bevare mest mulig restgæld at modregne tinglysningsafgift i, og derved undgå, at der nedvælttes tinglysningsafgift i salgsprisen.

Ved hovedstolsprincippet vil der kunne overføres afgift af hele hovedstolen, så længe pantet ikke er aflyst. Derved vil hovedstolsprincippet ikke påvirke boligejerens incitament til at afdrage på sit lån. Hovedstolsprincippet betyder dog som udgangspunkt, at der isoleret set ikke vil være incitament til at betale lånet ud, da det vil betyde, at en køber skal stifte nyt pant, hvoraf der skal betales afgift, hvilket i et vist omfang må forventes at blive nedvæltet i salgsprisen. Det er dog muligt, at gemme uudnyttet afgift fra et lån på et såkaldt afgiftspantebrev, som indestår i ejendommen til brug for modregning i fremtidige lån i ejendommen. I praksis vil hovedstolsprincippet således ikke påvirke incitamentet til at betale lånet ud.

Anvendelse af hovedstolsprincippet vil desuden betyde, at det alene er udvidelser af pantet, hvorved tinglysningsafgiften alene betales i forbindelse med forøgelsen af ejendomsværdien. Dette kan have en prisdæmpende effekt i forhold til generelle ejendomsværdistigning, og derved bidrage til en mere stabil prisudvikling på boligmarkedet.

En del værdistigninger og udvidelser af pantet vil dog ikke skyldes den generelle udvikling i boligpriserne, men skyldes at der konkret er foretaget investeringer for at øge ejendommens værdi, fx foretaget tilbygninger. Værdistigning som følge af denne type investeringer vil udløse tinglysningsafgift og vil således reducere investeringens værdi ved salg af ejendommen, hvilket der ikke er begrundelse for.

Det understreges, at der ovenfor er tale om isolerede effekter af tinglysningsafgiften, og at de kan blive domineret af effekten af andre elementer, der påvirker incitament til at afdrage på lån mv. samt påvirker prisudviklingen.

Forslaget skønnes, at medføre et betydeligt mindreprovenu på kort sigt, da det vurderes, at en betydelig andel af den afgift, der overføres i dag, overføres efter restgældsprincippet. Mindreprovenuet vil aftage over tid i takt med at færre pantehæftelser vil være tinglyst før 1. juli 2007 og dermed omfattet af restgældsprincippet efter gældende regler.

Fastholdes både hovedstols- og restgældsprincippet kan det overvejes at ensrette opgørelsesmetoden for restgælden under restgældsprincippet, som både Finans Danmark og SKAT foreslår. Konkret vil det betyde, at det kun er den nominelle værdi uden fradrag for indfrielsesomkostninger og etableringsomkostninger og kurstab på det nye lån.

4.5 Afgiftspantebreve

4.5.1 Gældende ret

Afgiftspantebreve kan anvendes i forbindelse med reglerne om "overførsel af afgift". Når hovedstolen på det pantebrev, som skal erstattes, overstiger hovedstolen på det nye pantebrev, er det muligt at gemme forskellen på hovedstolene på et afgiftspantebrev.⁶⁸ Det kan fx være i tilfælde, hvor lånet er nedbragt, og hovedstolen derfor skal være mindre, når der skal tinglyses nyt pantebrev til sikkerhed for lånet. Ræsonnementet/hensynet er, at hele "afgiften" ikke blev overført fra det pantebrev, som skal erstattes, og at der derfor er en afgiftsfritagelse, som ikke er benyttet ved tinglysningen af et nyt pantebrev (ubenyttede afgiftsfritagelsesgrund).

Der skal derfor være muligt at gemme den ubenyttede afgiftsfritagelsesgrund på et afgiftspantebrev, så den kan anvendes ved tinglysning af et helt nyt (tredje) pantebrev i samme ejendom.

Anvendes restgældsprincippet til at "overføre afgiften", kan der ikke anvendes et afgiftspantebrev, og den del af afgiftsfritagelsen, der ikke er brugt på et nyt pantebrev, kan kun gemmes i 1 år efter indfrielsen af det gamle pantebrev. Der sker i stedet ved, at pantebrevet ikke aflyses i tingbogen, så "afgiften" gemmes på den måde, dog kun op til 1 år efter tinglysning.

4.5.2 Forslag fra branchen og SKAT

Finans Danmark foreslår, at det også skal være muligt at anvende afgiftspantebreve, når restgældsprincippet er anvendt. Såfremt restgælden på det gamle pantebrev er større end restgælden på det nye pantebrev, kan forskellen på gælden gemmes på et afgiftspantebrev.

Det kan sikre, at det tydeligere fremgår af tingbogen, at der er et afgiftspantebrev med ubenyttet afgiftsfritagelsesgrundlag, da panteretten på det gamle pantebrev herefter vil aflyses eller nedlyses med det samme. I dag vil det gamle pantebrev ikke aflyses eller nedlyses før, at hovedstolen på pantebrevet eller gælden kan anvendes til modregning i forbindelse med tinglysningen af et nyt pantebrev.

Finans Danmark fremhæver, at når det er muligt at anvende et afgiftspantebrev, kan et lån indfries hurtigere og pantebrevet kan aflyses med det samme, da afgiften fra det gamle pantebrev kan gemmes og overføres til et nyt pantebrev, der tinglyses i den samme ejendom senere.

For ejendomshandler vil det også betyde, at salgsprovenuet ved salg af fast ejendom eller andelsbolig kan frigives hurtigere, da skødet kan tinglyses anmærkningsfrit, uafhængigt af hvornår købers institut tinglyser et nyt pantebrev.

4.5.3 Skatteministeriets vurdering

⁶⁸ Jf. tinglysningsafgiftslovens § 5 a, stk. 6.

Forslaget skal sikre, at det altid er muligt at gemme en ubenyttet afgiftsfritagelsesgrund på et afgiftspantebrev, som kan anvendes, hvis der skal tinglyses et nyt pantebrev i samme ejendom på et senere tidspunkt. Det vil også betyde, at det gamle pantebrev kan aflyses med det samme – inden der tinglyses et nyt – uden at afgiften går tabt.

Skatteministeriet vurderer derfor, at der bør arbejdes hen imod en løsning, hvor det altid er muligt at bruge afgiftspantebreve. Det er også hensynet til, at forslaget ikke umiddelbart medfører væsentlige økonomiske konsekvenser for det offentlige.

4.6 Afrunding af afgiftsbeløbet

4.6.1 *Gældende ret*

Den del af et afgiftsbeløb, der er beregnet som en procentdel, afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der er deleligt med 100.⁶⁹

4.6.2 *Forslag fra branchen og SKAT*

Finans Danmark anbefaler, at bestemmelsen udgår, således at afgiftsbeløbet ikke skal afrundes.

4.6.3 *Skatteministeriets vurdering*

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for, at forslaget imødekommes, således at afrundingsreglen bibeholdes. Det vurderes, at være hensigtsmæssigt i forhold til overskueligheden, at afgiftsbeløbet fortsat afrundes, når afgiften beregnes som en procentdel i relation til den variable afgift (0,6 pct. af afgiftsgrundlaget). Hertil kommer, at forslaget ikke skønnes at medføre nævneværdige administrative lettelser.

Der er også hensynet til, at forslaget skønnes at medføre et mindreprovenu, og at det vil kræve en ændring i tinglysningssystemet, samt at udgifterne hertil ikke umiddelbart skønnes at stå mål med de administrative lettelser, som forslaget kan medføre.

4.7 Afgiftsbeløb i fremmed valuta

4.7.1 *Gældende ret*

Når afgiftsbeløbet er beregnet i fremmed valuta er udgangspunktet, at det er den dagskurs på valutaen, som er gældende på tidspunktet for tinglysningen, der anvendes til beregningen af afgiften. Det er dog muligt i visse situationer at vælge en kurs inden for de sidste 14 dage forud for anmeldelsen til tinglysning eller toldkursen for perioden for anmeldelsen til tinglysning.⁷⁰ Der er fx tilfælde, hvis der overføres en afgift fra et eksisterende pantebrev til et nyt pantebrev, fx ved en låneomlægning.

4.7.2 *Forslag fra branchen og SKAT*

Finans Danmark foreslår, at det skal være muligt at anvende den dagskurs på valutaen, som er gældende på tidspunktet for lånetilbuddet, dvs. ofte op til 6 måneder før tinglysningstidspunktet.

Baggrunden for dette forslag er, at det ofte tager længere tid end 14 dage at tinglyse et pantebrev på grund af omfanget af involverede parter. Der kan, fra det tidspunkt hvor banker eller realkreditinstitutter giver et lånetilbud, til der reelt sker en anmeldelse til tinglysning, være gået længere tid end 14 dage, og kurserne kan derved have ændret sig væsentligt. Kan kursen anvendes på tidspunktet for lånetilbuddet, kan afgiften også fastlægges, når lånet tilbydes. Med forslaget er der derfor ikke risiko for, at afgiften skal genberegnes, fordi kursen har ændret sig.

4.7.3 *Skatteministeriets vurdering*

⁶⁹ Jf. tinglysningsafgiftslovens § 2, stk. 1.

⁷⁰ Jf. tinglysningsafgiftslovens § 2, stk. 2.

Med forslaget vil det være muligt at vælge mellem den kurs i en periode fra låntilbuddet er afgivet frem til tinglysningstidspunktet, som er mest fordelagtig. Det kan derfor medføre, at der skal bruges flere ressourcer på at undersøge på hvilket tidspunkt i perioden, at kursen er mest fordelagtig.

Det er også vigtigt at være opmærksom på, at tinglysningsafgiften relaterer sig til den tinglysningsmæssige ekspedition, som foretages ved tinglysning af pant i fast ejendom og andelsbolig. Det bør derfor være tidspunktet for anmeldelse til Tinglysningsretten, der er afgørende for afgiftsbeløbet og ikke tidspunktet for lånetilbuddet.

Hertil kommer, at det er staten, som vil være bære risikoen for, at kurserne kan ændre sig væsentligt fra tidspunktet for lånetilbuddet er afgivet til tidspunktet for tinglysning.

Skatteministeriet vurderer derfor ikke, at forslaget kan imødekommes.

Under høringen har det været drøftet, om der var andre muligheder, da Finans Danmark igen gjorde opmærksom på, at det er ressourcekrævende at operere med foreløbige tal, og foretage tilbagebetaling/efteropkrævning for afgift, hvis kursen har ændret sig siden tidspunktet for lånetilbuddet. Hvis de gældende regler ændres kan det således give administrative lettelser, fordi beregningen af tinglysningsafgiften kan foretages endeligt overfor kunden allerede på det tidspunkt, hvor lånetilbuddet udfærdiges.

Finans Danmark foreslår som et alternativ, at det altid skal være kursen på tidspunktet for lånetilbuddet, så det ikke er muligt at vælge mellem en kurs i perioden fra låntilbuddet er afgivet til, at tinglysningen anmeldes. Det vil betyde, at der ikke skal bruges ressourcer på at undersøge på hvilket tidspunkt i perioden, at kursen er mest fordelagtig.

Skatteministeriet henviser fortsat til, at det ikke bør være muligt at gå længere tid tilbage fra tinglysningstidspunkt både af hensyn til, at man bevæger sig længere væk fra det tidspunkt, som bør være afgørende for afgiften, og at det vil være staten, der bærer risikoen for væsentlige ændringer i kursen for valutaen. Er kursen fx meget lavere på tidspunktet for lånetilbuddet end for tidspunktet for tinglysningsafgiften, vil der ikke blive betalt af afgift af den reelle værdi af pantebrevet.

Skatteministeriet foreslår, som en alternativ metode, at man fjerner undtagelsen om, at det i nogle tilfælde er muligt at anvende en hvilken som helst kurs tilbage til 14 dage forud for tinglysningstidspunktet. Det vil gøre regelsættet mere ensartet, da det altid er tinglysningstidspunktet, der er afgørende. Hertil kommer, at Finans Danmark har fremhævet, at reglen alligevel ikke anvendes, da der ofte vil være brug for at gå længere tid tilbage end 14 dage forud for tinglysningen.

4.8 Frist for aflysning af et pantebrev, der skal erstattes

4.8.1 Gældende ret

Når der skal tinglyses et nyt pantebrev, som skal erstatte et tidligere tinglyst pantebrev i samme ejendom eller løsøre, og afgiften overføres til det nye pantebrev, skal det gamle pantebrev aflyses inden en nærmere angivet frist. For tinglysning af fordringspant, virksomhedspant og pant i erhvervsaktiver gælder der en frist på 30 dage.⁷¹ For tinglysning af pant i fast ejendom gælder der en frist på 1 år.

Det er vigtigt, at det gamle pantebrev aflyses, da der i princippet ikke vil være betalt afgift af dette, da den er "anvendt" i forbindelse med tinglysningen af et nyt pantebrev. Det har tidligere været et krav, at det gamle pantebrev blev afløst senest samtidig med, at det nye pantebrev tinglyses. Da det imidlertid ikke er muligt i det digitale tinglysningssystem, blev der givet en frist for, hvornår pantebrevet skal være aflyst.

4.8.2 Forslag fra branchen og SKAT

⁷¹ Jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5.

Finans Danmark foreslår at udvide fristen til 60 dage, så parterne har længere tid til at aflyse det gamle pantebrev. Det skyldes, at der ved virksomhedspant mm., som i dag kun har en frist på 30 dage, ofte kan være mange parter involveret, som gør, at det kan tage længere tid end 30 dage at aflyse det gamle pantebrev.

4.8.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget gennemføres, således at fristen på 30 dage for tinglysning af fordringspant, virksomhedspant og pant i erhvervsaktiver udvides til 60 dage.

Skatteministeriet bemærker, ligesom Finans Danmark, at det er vigtigt, at der tages hensyn til de situationer, hvor det kræver længere tid at aflyse et pantebrev, fx handler hvor virksomhedspant benyttes eller handler med fast ejendom.

4.9 Pantudvidelser

4.9.1 Gældende ret

Når der inddrages anden eller yderligere fast ejendom eller løsøre under den tinglyste panteretfighed, udløser tinglysningen af denne ændring som udgangspunkt én fast og variabel afgift af hele det pantsikrede beløb.

Der betales imidlertid kun en fast afgift (og ikke variabel afgift) ved en tinglysning, hvorved der inddrages yderligere fast ejendom eller løsøre, hvis tinglysningen sker som led i en samlet matrikulær ændring. Det omfatter bl.a. ændringer som følge af sammenlægning, arealoverførsel eller jordfordeling.⁷² Det er en betingelse for afgiftsfritagelsen, at tinglysningen - efter Tinglysningsrettens afgørelse - er en nødvendig forudsætning for at lave en matrikulær ændring.

4.9.2 Forslag fra branchen og SKAT

Finans Danmark foreslår, at anvendelsesområdet udvides, således at der ved pantudvidelser i følgende tilfælde også kun skal betales en fast afgift (og ikke variabel afgift), selvom der ikke sker en matrikulærændring:

- i) sammenlægning af andelsboliger,
- ii) ejersammenfald på ideelle anparter af fast ejendom og
- iii) som følge af ejersammenfald mellem grundejer og bygningsejer

Finans Danmark gør opmærksom på, at der i dag anvendes ressourcer på håndtering af disse sager for at afgiftsoptimere, og at det kan medføre, at tingbogen bliver mere simpel og retvisende. Ved sammenlægning af ideelle anparter er det allerede i dag muligt at undgå den variable afgift, men det kræver, at man i forbindelse med sammenlægningen omlægger bestående lån (uanset om det er økonomisk fordelagtigt for kunden eller ej). I forbindelse med tvangsauktioner kan det også medføre en administrativ lettelse, hvis alle pantebreve har samme pantsikkerhed, så visse lån ikke har pant i grunden, andre i bygningen og andre igen i den samlede faste ejendom (grund og ejendom).

4.9.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for, at der arbejdes videre med forslaget om at ovennævnte tre tilfælde af pantudvidelser, skal fritages for variabel afgift.

Det klare udgangspunkt er, at man skal betale tinglysningsafgift ved pantudvidelser, medmindre det sker som led i en samlet matrikulær ændring.

Det stemmer ikke umiddelbart overens med ønsket om et enstreget system, hvor der betales den samme afgift af den samme form for tinglysning. En gennemførelse af forslaget vil medføre, at det i flere tilfælde skal vurderes, hvorvidt betingelserne er opfyldt for at få en lempeligere beskatning, og derved medføre øget ressourceforbrug for såvel branchen som for SKAT.

⁷² Jf. tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 4.

Skal der foretages en udvidelse af undtagelsen, er det også vigtigt, at situationerne kan knyttes op om nogle objektive kriterier, så det er meget tydeligt, hvornår en situation er omfattet af undtagelsen. I dag er det kun matrikulære ændringer, som er omfattet. I de situationer er det nemt at konstatere, at der er sket en pantudvidelse som led i en matrikulær ændring.

Finans Danmark har under høringen anført, at udfordringen ved de pågældende områder er, at det af tekniske årsager ikke kan gennemføres som en matrikulær ændring. Realiteten er, at der mistes afgiftsværdi, og at det låser låntager fast til den belåning, som de allerede har. Hvis f.eks. en virksomhed, der har opført bygninger af stor værdi på lejet grund og optaget lån i disse, efterfølgende får mulighed for at købe grunden, skal der betales fuld variabel afgift af hele værdien.

Skatteministeriet bemærker, at det fortsat ikke anses for hensigtsmæssigt, navnlig henseende til, at der ikke er nogen objektive kriterier at fastsætte reglerne ud fra. Det er svært at vide, hvad der skal afgøre, om situationen er omfattet af de foreslåede undtagelser. Skal bestemmelsen kunne administreres i praksis, er det vigtigt, at såvel SKAT som branchen kan fastlægge, hvornår betingelserne er opfyldt. Det stemmer endvidere ikke overens med ønsket om et mere ensartet regelsæt.

4. 10 Flere tinglysninger i én anmeldelse

4.10.1 Gældende ret

Før den digitale tinglysning var det muligt at tinglyse flere rettigheder i én anmeldelse. Da det digitale tinglysningssystem blev indført, befød det, at der i nogle tilfælde skulle foretages flere tinglysninger, da det ikke altid er muligt at anmelde flere tinglysninger på én gang. Det kan fx være brug for at tinglyse den samme påtegning på pantebreve på flere ejendomme på samme tid.

Da det digitale tinglysningssystem ikke skulle medføre afgiftsbetalinger i større omfang end før digitaliseringen, blev der indsat en bestemmelse,⁷³ som angiver, at følgende tinglysninger kun udløser én fast afgift: tinglysninger på flere ejendomme, der sker som led i en samlet pantsætning, et samlet ejerskifte eller en samlet pålæggelse af en servitut, og som bygger på et retsforhold mellem samme parter.

4.10.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at tinglysningsafgiftsloven regler om tinglysning af samme rettighed på flere ejendomme, ophæves, da brugerne af tinglysningssystemet og SKAT har svært ved at bedømme om betingelserne for at anvende reglerne er opfyldt. Reglerne indebærer bl.a., at der er en del sager, som udtages til kontrol.

4.10.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet er blevet opmærksom på, at bestemmelsen sjældent bruges i praksis, da de fleste påtegninger kan tinglyses i en anmeldelse, som led i at det digitale tinglysningssystem er blevet forbedret. Tinglysningsystemet medfører derfor ikke længere, at der skal betales fast afgift flere gange, og praksis er derfor i overensstemmelse med det, som var tilfældet, hvor bestemmelsen blev indført som led i indførelsen af det digitale tinglysningssystem.

Da reglen således ikke ses at være relevant længere, vurderede Skatteministeriet i første omgang, at der var grundlag for at ophæve reglen.

Finans Danmark har under høringen gjort opmærksom på, at der vil være nogle tilfælde, hvor bestemmelserne anvendes, da det af tekniske årsager ikke er muligt at foretage en tinglysning af flere påtegninger i en anmeldelse. De gør samtidigt opmærksom på, at de gerne vil hjælpe, hvis der skal pågå et arbejde med at nedbringe de tilfælde, hvor der ikke kan foretages en samlet anmeldelse.

⁷³ Jf. tinglysningsafgiftslovens § 9.

Skatteministeriet vil undersøge i hvilke situationer, der ikke kan foretages en samlet anmeldelse af flere tinglysninger, og om det er muligt at ændre dette i tinglysningssystemet, så bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 9, stk. 1 og 2 kan ophæves. I arbejdet vil Tinglysningsretten og Finans Danmark og andre relevante inddrages.

Det skal også undersøges, om der er brug for vejledning, så der kan foretages flere tinglysninger i én anmeldelse, da der kan være, at mulighederne i det digitale tinglysningssystem ikke bruges optimalt. Det er vigtigt, at der er tydeligt i hvilke tilfælde, at reglerne finder anvendelse, så brugere af tinglysningssystemet og SKAT ikke skal bruge ressourcer på at undersøge reglerne.

4.11 Lovtekniske ændringer

4.11.1 Forslag fra branchen og SKAT

Finans Danmark har endvidere foreslået en række ændringer af mere lovteknisk karakter.

De foreslår, at der i tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 2 og 3, henvises til tinglysningsafgiftsloven § 8. Formålet er, at man ønsker at gøre opmærksom på tinglysningsafgiftslovens § 8, som henviser til de tinglysninger, som er afgiftsfrie.

Finans Danmark foreslår endvidere, at to bestemmelser udgår, da bestemmelserne ikke længere er aktuelle.⁷⁴

4.11.2 Skatteministeriet vurdering

Skatteministeriet bemærker, at der ikke er andre steder i loven, hvor man henviser til § 8, da bestemmelsen finder anvendelse, uanset om der henvises til den. Af lovtekniske hensyn bør der således ikke henvises til tinglysningsafgiftslovens § 8 i tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 2 og 3.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1 Indledende bemærkninger til alle forslag

5.1.1 Underpant i ejerpantebreve

Forslaget skønnes at medføre et varigt merprovenu på ca. 50 mio. kr. (2017-niveau) efter tilbageløb og adfærd, da det vil udløse en fast afgift hver gang, der foretages en selvstændig underpantstæning af et ejerpantebrev.

Skønnet er baseret på data for antallet af tinglysninger af underpant i 2015 omregnet til strukturelt niveau. Der er korrigeret for, at der ikke lægges fast afgift på tinglysning af underpant ved samtidig stiftelse af et ejerpantebrev.

Tabel 6. Tinglysningsafgift af underpant i ejerpantebreve

Mio. kr. 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
	Varig virkning		
Umiddelbar provenuvirkning	60	60	60
Umiddelbar provenuvirkning efter tilbageløb	50	50	50
Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd	50	50	50

⁷⁴ i) Tinglysningsafgiftsloven § 9, stk. 3, der hjemler en midlertidig afgiftsfritagelse for kommunal-overdragelse af en ejendom, der sker som led i gennemførelsen af vand-sektorloven, da fritagelsen kun galt til og med 31.12.2011.

ii) Tinglysningsafgiftsloven § 10, stk. 1, nr. 3, der hjemler en lempeligere afgiftsberegning ved afløsning af lån omfattet af lov om imødegåelse af indlåsnings effekter på inkonverterbare lån mv., da disse lån har været dyre at indfri og staten derfor har hjulpet heril ved en særlig ordning, da ordningen udgår pr. 31.12.2015.

5.1.2 Pantebrevspåtegninger

Såfremt der indføres en generel undtagelse for tinglysningsafgift af påtegninger på pantebreve, vil det medføre et betydeligt varigt mindreprovenu på ca. 200 mio. kr. (2017-niveau) efter tilbageløb og adfærd. Skønnet er baseret på data for antallet af tinglysninger af pantebrevspåtegninger i 2015 omregnet til strukturelt niveau.

Hvis forslaget i afsnit 4.4 imødekommes, og det bliver muligt at overføre tinglysningsafgift mellem alle pantebrevstyper, vil antallet af pantebrevspåtegninger falde, da der ikke vil være incitament til at foretage vilkårsændringer for at kunne overføre afgift. Mindreprovenuet herved er medregnet i beregningen vedrørende overførsel af afgift. Det betyder dog også, at provenutabet ved at fritage pantebrevspåtegninger for tinglysningsafgift alt andet lige er mindre end hvis forslaget i afsnit 4.4 ikke imødekommes.

Tabel 7. Fritage pantebrevspåtegninger for fast afgift

Mio. kr. 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
	Varig virkning		
Umiddelbar provenuvirkning	-	-230	-230
Umiddelbar provenuvirkning efter tilbageløb	-	-200	-200
Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd	-	-200	-200

5.1.3 Rykningspåtegninger

En del af de rykningspåtegninger, som tinglyses i dag, er afgiftsfrie. Afgiftsfriheden finder sted, når et eksisterende pantebrev skal rykke for et nyt pantebrev, hvoraf der ikke skal betales fast afgift, fordi afgiftsgrundlaget for den variable afgift er opgjort til nul ved overførsel af afgift efter hovedstolsprincippet. Fast afgift på disse rykningspåtegninger vurderes at medføre et varigt merprovenu på ca. 10 mio. kr. (2017-niveau) efter tilbageløb og adfærd i model 1. Skønnet er baseret på data for antallet af tinglysninger af rykningspåtegninger i 2015 omregnet til strukturelt niveau.

I model 2 og 3 fritages pantebrevspåtegninger generelt for fast afgift, jf. afsnit 4.2, og der vil således ikke være et merprovenu, da afgiftsfritagelsen i så fald også skal gælde for rykningspåtegninger.

Tabel 8. Fast afgift på afgiftsfri rykningspåtegning

Mio. kr. 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
	Varig virkning		
Umiddelbar provenuvirkning	20	0	0
Umiddelbar provenuvirkning efter tilbageløb	10	0	0
Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd	10	0	0

5.1.4 Overførsel af afgift

5.1.4.1 Anvendelsesområdet

Forslaget, om at give mulighed for at overføre afgift mellem alle pantebrevstyper og tillige i relation til pantebreve tinglyst i andelsboliger, skønnes samlet set at medføre et varigt mindreprovenu for det offentlige på ca. 200 mio. kr. (2017-niveau) vedrørende fast ejendom.

Landsskatteretten er i en konkret sag nået frem til, at det er lovligt at overføre afgift til et ejerpantebrev, når man først tinglyser et pengeinstitutpantebrev, som der kan overføres afgift til, for kort tid efter at ændre pantebrevet til et ejerpantebrev, som der ifølge loven skal betales fuld tinglysningsafgift af, og uden at det bagvedliggende lån er effektueret. Med Landsskatterettens kendelse må det forventes, at denne praksis vil blive mere udbredt. Konsekvensen heraf vil være, at der allerede

ved gældende regler vil opstå et mindreprovenu i forhold til tidligere praksis, som følge af overførsel af afgift mellem flere typer pantebrev. Der er således ikke et mindreprovenu ved den del af forslaget, der vedrører selve overførslen af afgift. Der vil dog være et mindreprovenu forbundet med, at der bortfalder fast afgift af en række pantebrevspåtegninger i form af vilkårsændringer, som ved gældende regler er nødvendige at foretage for at kunne overføre afgift efter den praksis, som Landsskatteretten har godkendt.

I skønnet indgår, udover muligheden for overførsel af afgift, også forslag om, at der kun skal betales én fast afgift ved overførsel fra et ejerpantebrev i stedet for to gange fast afgift.

Skønnet er baseret på data for antallet af tinglysninger af pantebrevspåtegninger og forskellige typer pantebrev i 2015 omregnet til strukturelt niveau.

Tabel 9. Indføre mulighed for overførsel af afgift for alle pantebrev i fast ejendom og andelsboliger

Mio. kr. 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
	Varig virkning		
Umiddelbar provenuvirkning, heraf:	-35	-35	-35
<i>Bortfald af én fast afgift på ejerpantebrev, hvor der i dag betales to gange fast afgift ved overførsel af afgift</i>	-15	-15	-15
<i>Bortfald af behov for at foretage vilkårsændringer for at omdanne pantebrev mhp. at kunne overføre afgift</i>	-20	-20	-20
<i>Mulighed for overførsel af afgift for alle pantebrev i fast ejendom</i>	0	0	0
Umiddelbar provenuvirkning efter tilbageløb	-30	-30	-30
Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd	-20	-20	-20

5.1.4.2 Opgørelsesmetode

Såfremt det fremover kun er muligt at anvende hovedstolsprincippet vil det give et væsentligt mindreprovenu på kort sigt, da afgiftsgrundlaget kan blive reduceret betydeligt, hvis man bruger hovedstolen frem for restgælden afhængigt af, hvor meget gæld der er afdraget på det lån, som pantebrevet er til sikkerhed for. På længere sigt vil mindreprovenuet dog reduceres, da antallet af lån, der er optaget før 1. juli 2007, og dermed følger restgældsprincippet, løbende reduceres, også selvom forskellen mellem hovedstol og restgæld på de udestående lån vil være stigende. Med udgangspunkt i at størstedelen af udestående realkreditlån er lån med 30 års løbetid, må størstedelen af lånene, der følger restgældsprincippet, forventes at være udbetalt eller omlagt i 2037. Herunder er der taget højde for, at lån med afdragsfrihed optaget før 1. juli 2007 i overvejende grad vil blive omlagt senest i 2017, da afdragsfriheden typisk løber i 10 år. Det varige mindreprovenu vil dermed være lavere end mindreprovenuet i 2017.

I relation til dette forslag foreslås det, at der altid betales fast afgift ved overførsel efter hovedstolsprincippet, også selvom grundlaget for den variable afgift bliver nul ved modregning af afgift i eksisterende lån, hvilket skønnes at medføre et betydeligt varigt merprovenu.

Tabel 7. Altid anvendelse af hovedstolsprincip

Mio. kr. 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
	Varig virkning		
Umiddelbar provenuvirkning, heraf:	110	110	-
Altid anvendelse af hovedstolsprincip	-40	-40	-
Altid fast afgift ved overførsel efter hovedstolsprincip	150	150	-
Umiddelbar provenuvirkning efter tilbageløb	100	100	-
Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd	70	70	-

Skønnet er baseret på data for antallet af tinglysninger af pantebrevspåtegninger og forskellige typer pantebreve i 2015 samt data vedrørende udestående realkreditlån omregnet til strukturelt niveau.

Det skønnes, at forslagene samlet set medfører et varigt merprovenu på 70 mio. kr. (2017-niveau) efter tilbageløb og adfærd, *jf. tabel 7.*

Fastholdes de gældende regler for overførsel af afgift efter henholdsvis hovedstol- og restgældsprincippet kan det overvejes at forenkle restgældsprincippet, således at restgælden altid opgøres som den nominelle restgæld. I dag er der valgfrihed mellem at opgøre restgælden som den nominelle restgæld eller efter kursværdien. Det vurderes, at der vil være et begrænset merprovenu herved.

Det skyldes, at renteniveauet i dag er faldet i forhold til renteniveauet på tidspunktet for optagelsen af lån, som er sikret ved pantebreve, der er tinglyst før den 1. juli 2007, og derved omfattet af restgældsprincippet. Med faldet i markedrenten vil kursen på obligationerne bag de udestående lån i næsten alle tilfælde være steget til kurs 100, hvorved der ikke er forskel på kursværdien og den nominelle værdi af gælden. Det vil derfor ikke medføre nogen provenuvirkning. For ikke-konverterbare obligationer kan kursen dog være steget over kurs 100, hvorved den nominelle værdi af gælden vil være lavere end kursværdien. En ændring af opgørelsesmetoden ved restgældsprincippet til altid at bruge den nominelle værdi af gælden vil i dette tilfælde derfor medføre et merprovenu.

Det foreslås parallelt hermed at afskaffe muligheden for at indregne omkostninger ved låneindfrielse og –stiftelse i forbindelse med overførsel af afgift efter restgældsprincippet, hvilket medfører et merprovenu i størrelsesordenen 20 mio. kr. (2017-niveau) efter tilbageløb og adfærd, *jf. tabel 8.*

Tabel 8. Altid anvendelse af nominal værdi af gæld ved restgældsprincip

Mio. kr. 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
	Varig virkning		
Umiddelbar provenuvirkning	0	0	30
Umiddelbar provenuvirkning efter tilbageløb	0	0	30
Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd	0	0	20

5.1.5 Afgiftspantebreve

Såfremt det for pantebreve tinglyst før den 1. juli 2007 bliver muligt at anvende afgiftspantebreve, vil det betyde, at afgiftsgrundlaget i flere tilfælde kan nedsættes eller bortfalde, da det er muligt at "gemme" en tidligere betalt afgift i længere tid.

Der foreligger på nuværende tidspunkt ikke data, som muliggør en provenuvurdering.

5.1.6 Afrunding af afgiftsbeløbet

Da afgiftsbeløbet efter gældende regler skal afrundes *opad* til nærmeste beløb, der er deleligt med hundrede, skønnes det, at forslaget vil medføre et umiddelbart mindreprovenu i størrelsesordenen 10 mio. kr., da afgiftsbeløbet og dermed provenuet vil være lavere.

5.1.7 Afgiftsbeløb i fremmed valuta

Afgiftsgrundlaget for tinglysningsafgiften kan potentielt blive lavere, da det med forslaget vil være muligt at vælge det tidspunkt, hvor kursen på valutaen er mest fordelagtig: enten på tidspunktet for i) låntilbuddet, ii) anmeldelsen til tinglysning eller iii) en hvilken som helst kurs i perioden mellem låntilbuddet og tinglysningstidspunktet.

Det alternative forslag, hvorefter det kun er muligt at bruge kursen på tidspunktet for lånetilbuddet, kan også medføre økonomiske konsekvenser for det offentlige, da kursen kan have ændret sig væsentligt, og afgiften dermed kan blive lavere. Det vil således være de offentlige finanser, som vil bære risikoen for, at lånet er optaget i fremmed valuta.

5.1.8 Frist for aflysning af et pantebrev, når det skal erstattes

Forslaget medfører ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.1.9 Pantudvidelser

Det skønnes umiddelbart, at forslaget vil medføre et væsentligt mindreprovenu for det offentlige, da der ved flere pantudvidelser kun skal betales én fast afgift og ikke en variabel afgift af hele det pantsikrede beløb.

5.1.10 Flere tinglysninger i én anmeldelse

Forslaget medfører ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.2 Samlet vurdering af de forslag, som indgår i Skatteministeriets model

Der opstilles 3 modeller for gennemførelse af en række af forslagene i pkt. 4.1 til 4.10, som varierer i forhold til afgiftsoplægningsomfang, jf. tabel 8 ovenfor. De resterende forslag er ikke inkluderet i modellerne, da der ikke foreligger grundlag for at opgøre de provenue-mæssige konsekvenser, eller fordi det ikke vurderes hensigtsmæssigt at gennemføre forslagene. De enkelte forslag er i nogen grad indbyrdes afhængige, hvorved et forslag kan påvirke afgiftsgrundlagene i et andet forslag. Provenuvirkningen ved de enkelte forslag kan således afvige fra nedenstående, hvis de gennemføres enkeltvis.

I tabel 9 nedenfor fremgår en oversigt over provenuvirkningerne. Det understreges, at beregningerne er forbundet med betydelig usikkerhed.

Tabel 9. Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd ved model 1-3

Mio. kr. varig virkning 2017-niveau	Model 1	Model 2	Model 3
4.1 Underpant i ejerpantebreve	50	50	50
4.2 Pantebrevspåtegninger		-200	-200
4.3 Overførsel af afgift:			
4.3.1 & 4.3.2 Mulighed for overførsel for alle pantebreve i fast ejendom og andelsboliger	-20	-20	-20
4.3.3 Altid anvendelse af hovedstolsprincip	70	70	0
- heraf altid anvendelse af hovedstolsprincip	-30	-30	0
- heraf altid fast afgift ved overførsel efter hovedstolsprincip	100	100	0
4.3.4 Altid anvendelse af nominal værdi af gæld ved restgældsprincip	-	-	20

4.4	Rykningspåtegninger	10		
4.8	Fristen for at aflyse et pantebrev	0	0	0
4.10	Ophævelse af § 9, stk. 1 og 2.	0	0	0
Sum af lempelser=finansieringsbehov		110	-100	-150

Det er desuden angivet, hvor meget tinglysningsafgiften på pant skal forhøjes for at finansiere mindreprovenuet inden for tinglysningsafgiften i de 3 modeller. Dette er angivet som en ren forhøjelse af henholdsvis den variable eller faste afgift på tinglysning af pant eller en kombination heraf. Dette er i tråd med Finans Danmarks forslag, hvor der også lægges op til en provenuneutral omlægning ved ændring i satserne for hhv. den faste og variable afgift.

Tabel 10. Mulig finansiering af model 1-3 ved forhøjelse af tinglysningsafgiften

	Model 1	Model 2	Model 3
Finansiering alene ved øget variabel afgift			
Forhøjelse af variabel afgift, pct.-point	-0,2	0,2	0,3
Ny variabel afgift, pct.	1,3	1,7	1,8
Finansiering alene ved øget fast afgift			
Forhøjelse af fast afgift, kr.	-250	280	440
Ny fast afgift, kr.	1.410	1.940	2.100
50 pct. af mindreprovenu finansieret af øget fast afgift og 50 pct. af mindreprovenu finansieret ved øget variabel afgift			
Forhøjelse af variabel afgift, pct.-point	-0,1	0,1	0,1
Ny variabel afgift, pct.	1,4	1,6	1,1
Forhøjelse af fast afgift, kr.	-125	140	220
Ny fast afgift, kr.	1.550	1.830	1.910

- Model 1 medfører et merprovenu på 110 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd. Merprovenuet kan finansiere en ren nedsættelse af den variable afgift med 0,2 pct.-point til 1,3 pct. eller en ren nedsættelse af den faste afgift med 250 kr. til 1.410 kr. eller en kombination heraf.
- Model 2 medfører et mindreprovenu på 100 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd. Sammenholdt med model 1 øges mindreprovenuet netto med 210 mio. kr., da pantebrevspåtegninger fritages, og den øgede afgift på rykningspåtegninger derfor bortfalder. Mindreprovenuet kan finansieres ved en ren forhøjelse af den variable afgift med 0,2 pct.-point til 1,7 pct. eller en ren forhøjelse af den faste afgift med 280 kr. til 1.940 kr. eller en kombination heraf.
- Model 3 medfører et mindreprovenu på 150 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd. Det større mindreprovenu sammenholdt med model 2 skyldes, at de gældende regler for overførsel af afgift efter henholdsvis hovedstol- og restgældsprincippet fastholdes, hvorved et større merprovenu bortfalder. Forslaget om at mulighederne for opgørelsen af restgælden forenkles tilvejebringer et begrænset merprovenu. Det samlede mindreprovenu kan finansieres ved en ren forhøjelse af den variable afgift med 0,3 pct.-point til 1,8 pct. eller en ren forhøjelse af den faste afgift med 440 kr. til 2.100 kr. eller en kombination heraf.

Ved at indføre mulighed for at overføre afgift mellem alle typer pantebreve, hvilket indgår i alle 3 modeller, øges konkurrencen mellem forskellige udlånsformer, hvor tinglysningsafgiftsreglerne i

dag favoriserer realkreditlån og realkreditlignende lån. Konkurrencen mellem penge- og realkreditinstitutterne styrkes desuden yderligere ved at mindske transaktionsomkostningerne ved fx skift af pengeinstitut. Endelig sikres ens afgiftsforhold ved lån i ejerboliger og andelsboliger.

Muligheden for at overføre afgift fra og til alle typer pantebrev fører ikke til en reduktion af grundlaget for den variable afgift. Det skyldes dels, at der efter gældende regler allerede er adgang til at overføre afgift til og fra realkredit- og realkreditlignende lån, hvilke udgør langt størstedelen af den tinglyste pant. Herudover er der adgang til at overføre afgift mellem andre typer pantebrev ved at foretage en række vilkårsændringer på pantebrevene, således at de omdannes et ejerpantebrev eller et realkreditlignende pantebrev og dermed reelt udnytte hele den afgiftsmæssige værdi.

Forslaget, om at der altid skal anvendes hovedstolsprincip ved overførsel af afgift, betyder desuden, at tinglysningsafgiften isoleret set kan give mindre incitament til ikke at afdrage på gæld samt sikre en ligestilling i adgangen til at overføre afgift uanset, hvornår pantet er stiftet.

I model 1 og 2 reduceres grundlaget for den variable afgift, hvilket betyder, at der ved finansiering af lempelserne ved forhøjelse af den variable afgift skal ske en yderligere forhøjelse i forhold til en situation med et fastholdt grundlag for den variable afgift.

I model 2 og 3 fritages pantebrevspåtegninger for afgift, hvilket reducerer grundlaget for den faste afgift, mens der i model 1 fortsat vil være afgift på pantebrevspåtegninger. Der skal derfor en relativ lille forhøjelse af den faste afgift til at finansiere mindreprovenuet i model 1 i forhold til model 2 og 3. Det skal igen understreges, at opgørelsen af provenuet fra den faste afgift er forbundet med meget stor usikkerhed, og provenuvirkningen ved en forhøjelse af den faste afgift er derfor også meget usikker.

Model 1 og 2 medfører en afgiftslempelse for en stor del af de personer eller virksomheder, der tinglyser pant, hvor der kan modregnes afgift efter hovedstolsprincippet. Det vil særligt være i ejendomshandler, hvor restgælden er reduceret betydeligt i forhold til hovedstolen, og hvor salgsprisen ikke er markant højere end den pris sælger købte til eller ved låneomlægninger/konverteringer, hvor der ikke sker en samtidig forhøjelse af lånet

Omvendt vil modellerne betyde afgiftsstigninger for personer og virksomheder i situationer, hvor der ikke kan modregnes afgift af betydning efter hovedstolsprincippet, fx i tilfælde hvor der er sket store værdistigninger i forhold til, da det oprindelige pant er stiftet eller i situationer, hvor der finansieres investeringer i fx nybyggeri eller tilbygninger, herunder til produktionsanlæg.

Model 1 og 2 vil i mange tilfælde medføre en fordel for låntagerne, når der ses på den isolerede virkning af at reducere afgiftsgrundlaget og finansiere dette ved en forhøjelse af den variable sats. I modellerne skal der dog også finansieres mindreprovenu ved andre forslag - fx afgiftsfritagelse for påtegninger- som ikke medfører en lempelse i den konkrete tinglysningssituation. Dette kan betyde, at satsen for den variable afgift bliver forhøjet så meget, at det overstiger fordelene ved det reducerede afgiftsgrundlag.

Det er ikke muligt at foretage egentlige fordelingsberegninger ud fra de tilgængelige data. Der er i stedet opstillet eksempler på, hvordan modellerne vil påvirke tinglysningsafgiftsbetalingen i visse tinglysningssituationer, jf. bilag ”Typeeksempler på konsekvenser af model 1-3”.

Modellerne er indrettet med henblik på at mindske de administrative omkostninger for det offentlige og erhvervslivet, hvilket har en positiv samfundsøkonomisk virkning. Omvendt medfører model-

lerne en reduktion af skattebaserne og en forøgelse af satserne i tinglysningsafgiften, hvilket medfører en øget forvridding af lånebeslutningen i de tilfælde, hvor der fortsat skal betales tinglysningsafgift samt en omfordeling af afgiftsbelastningen.

Forvridningerne samt de fordelingsmæssige virkninger skal opvejes af de administrative besparelser, hvis det skal være samfundsøkonomisk hensigtsmæssigt at gennemføre forslagene.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1 Underpant i ejerpantebreve

Forslaget skønnes at medføre begrænset administrative konsekvenser for det offentlige.

Ændringen bør kunne håndteres i Tinglysningssystemet og i SKATs egne systemer, da der ikke er tale om en ny ekspeditionstype, og det vil derfor kræve en mindre justering før, at det kan håndteres automatisk i tinglysningssystemet.

SKAT anfører, at det erfaringsmæssigt kan generere et antal kontrolsager, som de ikke har i dag, såfremt der indføres afgiftsbetaling for alle tinglysninger af underpant.

Det skønnes derfor, at dette forslag kan give et begrænset øget ressourceforbrug hos SKAT.

6.2 Pantebrevspåtegninger

SKAT har angivet, at der skal bruges færre ressourcer på administration af afgiften, herunder kontrol, såfremt pantebrevspåtegninger fremover bliver afgiftsfrie.

Det vil medføre få systemtilpasninger i tinglysningssystemet at fjerne den faste afgift for pantebrevspåtegninger.

6.3 Rykningspåtegning

SKAT påpeger, at de tager en del sager ud til kontrol, og at det må anses for at være et udtryk for, at brugerne af forskellige årsager har vanskeligt ved at håndtere reglerne for rykningspåtegninger. SKAT skønner derfor, at indførelse af afgiftspligt for samtlige tinglysninger af rykningspåtegninger vil være ressourcebesparende.

Det vil også i større grad være i overensstemmelse med det digitale tinglysningssystem, således at der automatisk beregnes en fast afgift ved tinglysning af en rykningspåtegning.

6.4 Overførsel af afgift

6.4.1 Anvendelsesområde

SKAT bemærker, at det samlet set kan medføre øgede administrative ressourcer for SKAT, dog kun i meget begrænset omfang. Hvis det bliver muligt at overføre afgift mellem alle pantebrevstyper – dog undtaget skadesløsbreve – vil de komplicerede regler omkring afgiftsoverførsel blive nemmere at håndtere, hvilket vil give et færre antal af kontrolsager. Det må dog forudses, at dette opvejes af adgangen til at overføre afgift mellem pantebreve, der er tinglyst i andelsboliger. Der bliver herved et større antal afgiftsoverførsler med krav om afgivelse af korrekt erklæring og korrekt udfyldt "afgiftskasser". Manglende afgiftserklæringer og forkerte/manglende afgiftskasser er i dag en fejlkilde, som lægger beslag på en stor del af enhedens ressourcer.

6.5 Opgørelsesmetode

SKAT skønner, at forslaget vil medføre et mindre ressourceforbrug. Det er hovedsageligt fordi, at der skal bruges færre ressourcer på at undersøge, hvorvidt den rigtige opgørelsesmetode er anvendt.

6.6 Afgiftspantebreve

Forslaget skønnes ikke at medføre administrative konsekvenser for det offentlige.

6.7 Afrunding af afgiftsbeløbet

Forslaget skønnes ikke at medføre nævneværdige administrative konsekvenser for det offentlige.

6.8 Afgiftsbeløb i fremmed valuta

Det vil medføre et øgede ressourceforbrug, såfremt det bliver muligt at vælge mellem forskellige valutakurser i perioden fra lånetilbuddet er afgivet til tinglysningen foretages.

Det vil medføre en administrativ lettelse for SKAT, såfremt det fremover kun er muligt at bruge tinglysningstidspunktet, da det vil være nemt at kontrollere, hvorvidt der er betalt korrekt afgift.

6.9 Pantudvidelser

Det skønnes, at SKAT skal bruge flere ressourcer på at kontrollere, hvorvidt betingelserne for afgiftsfritagelsen er gældende. Det er mindre administrativt byrdefuldt at have et ensartet regelsæt, hvor alle pantudvidelser udløser samme afgift. Alternativt skal afgiftsfritagelsen afhænge af nogle objektive kriterier.

6.10 Flere tinglysninger i én anmeldelse

Forslaget forventes at medføre administrative lettelser for SKAT, da der ikke vil være kontrolsager relateret til tinglysningsafgiftslovens § 9. Det bemærkes, at det i dag er en fejlkilde, som lægger beslag på en stor del af SKATs ressourcer, hvorfor det bør give væsentlige administrative lettelser.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervslivet vil som udgangspunkt blive belastet med en andel af den umiddelbare provenuvirkning, svarende til erhvervslivets andel af de enkelte tinglysningsekspeditioner.

Det er ikke muligt at opdele provenuet fra tinglysningsafgiften på erhverv og husholdninger på baggrund af de tilgængelige data. Som en grov tilnærmelse kan der derfor ses på fordelingen af penge- og realkreditinstitutternes udlån, ifølge hvilken erhvervene står som aftagere af knap 50 pct. af de samlede udlån.

Da de foreslåede ændringer af afgiften i model 1-3 inkl. satsforhøjelser også i umiddelbar virkning er omtrent provenuneutrale, vil der dog som udgangspunkt ikke være nævneværdige erhvervsøkonomiske konsekvenser.

Der kan dog være erhvervsøkonomiske konsekvenser, hvis husholdninger eller erhverv, herunder enkelte brancher gør relativt mere eller mindre brug af de tinglysningsekspeditioner, hvor afgiften lempes, end de tinglysnings ekspeditioner, hvor afgiften øges, og dermed enten vinder eller taber på omlægningen, jf. eksemplerne under de økonomiske konsekvenser. Der er dog ikke tilstrækkeligt datagrundlag for at vurdere, i hvilket omfang det er tilfældet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsen - Team Effektiv Regulering (TER) - vurderer, at forslagene vil medføre væsentlige løbende administrative lettelser. TER vurderer foreløbigt, at de administrative lettelser samlet set vil være ca. 62 millioner kroner årligt på samfundsniveau. Vurderingen bygger bl.a. på, at ændringerne knytter sig til et stort antal indberetninger. Det er på nuværende tidspunkt ikke muligt at give et mere præcist skøn. Nedenfor er TERs vurdering af de administrative konsekvenser af de enkelte forslag.

8.1 Underpant i ejerpantebreve

Forslaget vurderes ikke at have administrative konsekvenser, idet de ca. 77.000 underpantssætninger allerede tinglyses i dag, og afgiftsudredningen/betalingen sker automatisk.

8.2 Rykningspåtegninger

Der vil være en administrativ lettelse for de virksomheder, der i dag bruger ressourcer på at undersøge, hvorvidt en rykningspåtegning er afgiftsfri. Såfremt påtegningen altid er afgiftsfri eller altid udløser en afgift, vil vurderingen heraf ikke skulle foretages for omtrent 200.000 påtegninger.

8.3 Pantebrevspåtegninger

Såfremt pantebrevspåtegninger altid vil være fritaget for afgift, er der årligt ca. 350.000 påtegninger, for hvilke det ikke skal vurderes, om tinglysningen af påtegningen udløser en afgift.

Det vil dog også medføre en administrativ lettelse, såfremt alle påtegninger på pantebreve afgiftsbelægges, da et sådant ensartet regelsæt vil medføre, at man aldrig skal bruge ressourcer på at undersøge eller beregne, hvorvidt en påtegning er afgiftsfri.

8.4 Overførsel af afgift

Såfremt der indføres én opgørelsesmetode for overførsel af afgift, vil det betyde administrative lettelser. For det første vil der i relation til metode 1 og 2 (kun hovedstolsprincip) ikke fremover skulle bruges tid på at undersøge historik (dvs. hvornår det er tinglyst) for ca. 380.000 pantebreve. For det andet vil der være en tidsbesparelse knyttet til de ca. 110.000 pantebreve, hvor man ikke fremover vil skulle beregne, om kursværdien eller den nominelle værdi giver den billigste løsning. For det tredje vil der i relation til Metode 3 (restgældsprincip med én metode og hovedstolsprincip) ligeledes være en administrativ lettelse for ca. 110.000 pantebreve, hvor der ikke skal beregnes, om kursværdien eller den nominelle værdi er den billigste løsning. Desuden vil der være en administrativ lettelse i relation til bestemmelsens anvendelsesområde, idet ca. 10.000 årlige omdannelser af pantebreve vil kunne undgås. Det vil medføre en administrativ lettelse, såfremt der er færre beregningsmetoder at vælge, da der herved ikke skal bruges ressourcer på at beregne, hvilken metode der giver den laveste afgift.

Forslaget, om at overføre afgift mellem alle pantebreve (ekskl. skadesløsbreve) og at udvide afgiftsbestemmelserne til andelsboliger, vil også medføre en markant besparelse, da der ikke længere vil skulle ske koordinering i ejendomshandler om transport af sælgers prioriteter.

8.5 Afgiftspantebreve

Den foreslåede ændring vil være en væsentligt administrativ lettelse, da tidsforbruget i fx en ejendomshandel vil kunne reduceres væsentligt, da krav om koordinering af tidspunkt for tinglysning og aflysning bortfalder.

8.6 Afrunding af afgiftsbeløbet

Gældende regler bør ikke give anledning til administrative byrder, og det er svært at se, hvilken betydning forslaget vil have for erhvervslivet.

8.7 Afgiftsbeløb i fremmed valuta

Såfremt det er muligt at vælge mellem forskellige valutakurser i perioden, fra låntilbuddet er afgivet, til tinglysningen foretages, vil det medføre flere ressourcer, da det herved skal undersøges, hvilken dagkurs der giver den billigste løsning.

Det alternative forslag om, at man kun kan anvende kursen for valutaen på tidspunktet for låntilbuddets afgivelse, vil medføre administrative lettelser for erhvervslivet, da de ikke skal genberegne afgiften på tinglysningstidspunktet, såfremt kursen har ændret sig siden tidspunktet for låntilbuddet.

8.8 Frist for aflysning af et pantebrev, der skal erstattes

Forslaget om at ensarte fristen medfører ikke administrative lettelser – også selvom regelsættet vil blive mere ensartet – da de forskellige frister ikke som udgangspunkt bør give anledning til problemer i dag. Det kan modsat have en stor betydning for erhvervslivet, såfremt fristen for at aflyse et pantebrev i en fast ejendom ændres fra 1 år til 90 dage med henblik på at ensarte fristerne.

8.9 Pantudvidelser

Det antages, at det kan medføre en administrativ byrde, da det skal vurderes, hvorvidt betingelserne er opfyldt for at få en afgiftsfritagelse. Hertil kommer, at det kan være svært at vide, hvad der er afgørende for, om en situation er omfattet af den foreslåede undtagelse.

Finansrådet, Realkreditrådet og Realkreditforeningen har under høringen anført, at det kan være en mindre lettelse, idet tingbogsoplysninger altid vil være retvisende, og pantudvidelser kan gennemføres straks i stedet for over flere år som i dag.

8.10 Flere tinglysninger i én anmeldelse

Det vil medføre en administrativ lettelse, såfremt bestemmelsen ophæves, og det sikres, at det er muligt (altid) at foretage flere tinglysninger i én anmeldelse. Det vil betyde, at tinglysningerne foretages samlet, og at der ikke skal bruges ressourcer på efterfølgende at undersøge, om der skal betales flere faste afgifter.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene har ingen miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslagene har ingen EU-retlige konsekvenser.

11. Nabo tjek

Det fremgår af tabel 11, at der blandt de udvalgte nabolande opkræves tinglysningsafgift i Storbritannien, Sverige og Norge.

Der er forskel på, hvilke tinglysningshandlinger der udløser afgift i disse lande og Danmark, og hvordan grundlaget opgøres. Der fokuseres derfor på tinglysningsafgiften ved ejerskifter og ved tinglysning af pant, som indbringer langt størstedelen af indtægterne fra tinglysningsafgift i Danmark.

Tabel 11. Tinglysningsafgift

DKK	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Ejerskifte:							
Fast afgift	1.660	421 ¹	-	649 ¹	-	-	
Variabel afgift, pct.	0,6	2,5	-	1,5/4,25 ²	-	-	Jf. tabel 2
Pant:							
Fast afgift	1.660	421 ¹	-	256 ¹	-	-	
Variabel afgift, pct.	1,5	-	-	2	-	-	

Anm.: Satser omregnet til DKK ved gennemsnitlig valutakurs i 2016. 1) Gebyr, dvs. ikke fastsat i skattelovgivningen. 2) Fysiske personer/juridiske personer.

Den faste afgift ved tinglysning af ejerskifter og tinglysning af pant i Sverige og Norge er udformet som et gebyr, og er derfor ikke fastsat i skattelovgivningen. Satserne for den faste afgift er markant lavere end i Danmark.

Den variable afgiftssats ved tinglysning af ejerskifter er generelt højere i de udvalgte lande end i Danmark.

I Sverige gælder der to forskellige variable afgiftssatser ved tinglysning af ejerskifter afhængigt af, om tinglysningen foretages af en fysisk person eller en juridisk person, hvor satsen er markant højere for sidstnævnte. For fysiske personer og juridiske personer er den variable sats ved ejerskifter henholdsvis 0,9 og 3,65 pct.-point højere i Sverige end i Danmark. I Norge er satsen 1,9 pct. point højere end i Danmark.

I Sverige er grundlaget det højeste af handelsprisen og den offentlige ejendomsvurdering, mens det i Norge er handelsprisen. I Danmark er grundlaget for erhvervsjendomme det højeste af handelsprisen og den offentlige ejendomsvurdering, mens det for private ejendomme er handelsprisen medmindre denne ligger under 85 pct. af den offentlige vurdering, hvor grundlaget i så fald bliver 85 pct. af den offentlige ejendomsvurdering.

Den svenske variable afgift ved tinglysning af pant udgør 2 pct. mod 1,5 pct. i Danmark. Grundlaget er i begge lande det pantsikrede beløb. Hertil kommer dog, at der i Danmark er mulighed for at modregne tinglysningsafgift i eksisterende lån i en ejendom, som aflyses i forbindelse med optagelse af et nyt lån. Derved bliver den effektive sats i Danmark reelt lavere end 1,5 pct. Der er ikke variabel tinglysningsafgift på pant i Norge.

Tinglysningsafgiften ved ejerskifter i Storbritannien adskiller sig markant fra tinglysningsafgiften ved ejerskifter i Danmark, Sverige og Norge. Det er således en stærkt progressiv afgift med meget høje satser for høje ejendomsværdier, hvor der samtidig gives et betydeligt bundfradrag. Grundlaget for afgiften er handelsprisen, men der findes en række undtagelser og nedslag, som besværliggør sammenligningen med grundlaget i Danmark. Tinglysningsafgiften udgjorde ca. 1,65 pct. af Storbritanniens skatteindtægter i 2015 mod ca. 0,6 pct. af skatteindtægterne i Danmark.

Tabel 102. Tinglysningsafgift på ejendomme, UK

Beboelse, hovedejendom		Beboelse, yderligere ejendom		Ikke-beboelse	
Værdi, kr.	Pct.	Værdi, kr.	Pct.	Værdi, kr.	Pct.
0-1.140.000	0	0-1.368.000	3	0-1.368.000	0
1.140.001-2.280.000	2	1.368.001-2.280.000	5	1.368.001-2.280.000	2
2.280.001-8.436.000	5	Over 2.280.000	8	Over 2.280.000	5
8.436.001-13.680.000	10		13		
Over 13.680.000	12		15		

Anm.: Satser omregnet til DKK ved gennemsnitlig valutakurs i 2016.

Bilag: Typeeksempler på konsekvenser af model 1-3

I det efterfølgende gennemgås to eksempler, der illustrerer konsekvensen for betaling af variabel afgift i de opstillede 3 modeller. Der er ikke opstillet eksempler for konsekvensen for betaling af fast afgift. Det skyldes, at der i mange tilfælde kun vil være en fast afgift knyttet til en tinglysningshandling, da det kun udløser en fast afgift pr. tinglysningshandling også selvom, der fx foretages flere påtegninger i samme handling. Virkningen i af en forøgelse af den faste afgift i nedenstående eksempler vil således svare til forhøjelsen af den faste afgift.

Eksempel 1: Salg af ejendom med stor friværdi

En ejendom købes i 1995 til 0,9 mio. kr., og der optages i den forbindelse et pantsikret realkreditlån på 0,7 mio. kr. Restgælden i det tidligere lån udgør på salgstidspunktet 0,3 mio. kr. Ejendommen sælges igen i begyndelsen af 2016, hvor prisen er steget til 2,5 mio. kr. Der optages i den forbindelse et nyt pantsikret realkreditlån på 2 mio. kr. samt et pantsikret banklån på 0,5 mio. kr.

Ved gældende regler kan der modregnes tinglysningsafgift mellem restgældende på det eksisterende realkreditlån på 0,3 mio. kr. og det nye realkreditlån på 2 mio. kr. Grundlaget for den variable del af tinglysningsafgiften bliver hermed lig 1,7 mio. kr. (2-0,3 mio. kr.) plus pantet på det nye banklån på 0,5 mio. kr., dvs. i alt 2,2 mio. kr.

Med forslaget, om at overførsel af afgift altid skal ske efter hovedstolsprincippet, vil hele hovedstolen på det eksisterende lån kunne modregnes i hovedstolen på det nye lån. Grundlaget for den variable afgift i model 1 og 2 reduceres således til 1,3 mio. kr. (2-0,7 mio. kr.) plus pantet på det nye banklån på 0,5 mio. kr., dvs. i alt 1,8 mio. kr. Grundlaget er uændret i model 3, hvor forslaget om altid at overføre afgift efter hovedstolsprincippet ikke indgår.

Dette giver isoleret set en besparelse på 6.200 kr. i tinglysningsafgift i model 1 og 2, mens der ikke er nogen besparelse i model 3. Med reduktionen af den variable afgift i model 1 øges besparelsen til 9.800 kr., mens forhøjelsen af den variable afgift i model 2 reducerer besparelsen til 2.700 kr. Forhøjelsen af den variable afgift i model 3 vil føre til øget betaling af tinglysningsafgift, hvilket kan tilskrives, at der kun kan overføres pant i relativt begrænset omfang.

	Gældende regler	Model 1	Model 2	Model 3
Isoleret effekt af lempelser - reduktion af grundlag for variabel afgift				
Variabel afgift (ved uændret variabel afgift sats på 1,5 pct.)	32.800	26.600	26.600	32.800
Ændring i variabel afgift		-6.200	-6.200	0
Effekt inkl. finansiering ved forøgelse af variabel afgift				
Variabel afgift sats	1,5	1,3	1,7	1,8
Variabel afgift	32.800	23.000	30.100	39.400
Ændring i variabel afgift		-9.800	-2.700	6.600

Eksempel 2: Omlægning af lån

En ejendom købes i 2006 til 2,5 mio. kr., og der optages i den forbindelse et pantsikret realkreditlån på 2 mio. kr. Restgælden i det tidligere lån udgør på tidspunktet for låneomlægningen ca. 1,6 mio. kr. Lånet omlægges i 2016, og der "lånes op", således at hovedstolen på lånet fortsat er 2 mio. kr.

Ved gældende regler kan der modregnes tinglysningsafgift mellem restgælden på det eksisterende realkreditlån på ca. 1,6 mio. kr. og det nye realkreditlån på 2 mio. kr. Grundlaget for den variable del af tinglysningsafgiften bliver hermed lig ca. 0,4 mio. kr. (2- ca. 1,6 mio. kr.).

Med forslaget, om at overførsel af afgift altid skal ske efter hovedstolsprincippet, vil hele hovedstolen på det eksisterende lån kunne modregnes i hovedstolen på det nye lån. Grundlaget for den variable afgift af pantet i det nye realkreditlån kan dermed modregnes fuldt ud i pantet på det eksisterende realkreditlån i model 1 og 2, og der skal således ikke betales variabel afgift. Grundlaget for den variable afgift reduceres ikke i model 3.

Dette giver en besparelse på 6.500 kr. i model 1 og 2, også inkl. forhøjelsen af den variable afgift. I model 3 stiger afgiftsbetalingen med 1.300 inkl. forhøjelsen af den variable afgift.

	Gældende regler	Model 1	Model 2	Model 3
Isoleret effekt af lempelser - reduktion af grundlag for variabel afgift				
Variabel afgift (ved uændret variabel afgift sats på 1,5 pct.)	6.500	0	0	6.500
Ændring i variabel afgift		-6.500	-6.500	0
Effekt inkl. finansiering ved forøgelse af variabel afgift				
Variabel afgift sats	1,5	1,3	1,7	1,8
Variabel afgift	6.500	0	0	7.800
Ændring i variabel afgift		-6.500	-6.500	1.300

2.1 Forbrugsafgiftsloven

1. Indledning

Forbrugsafgiftsloven indeholder afgifter på forskellige produkter, herunder afgift på glødelamper mv. samt elektriske sikringer, afgift på kaffe og te, og afgift på cigaretpapir, skrå og snus.

Dansk Industri, De Samvirkende Købmænd, Brancheforeningen for kaffe og te, samt SKAT har fremsendt forslag til ændring af forbrugsafgiftsloven⁷⁵.

Dansk Industri, De Samvirkende Købmænd og Brancheforeningen for kaffe og te foreslår, at afgiften på te afskaffes henset til de administrative byrder, som afgiften medfører, idet de ikke står mål med afgiftens provenu.

De Samvirkende Købmænd foreslår yderligere, at afgiften på kaffe på længere sigt afskaffes. Dette begrundes med, at Danmark er det eneste nordiske land, som har en afgift på kaffe.

SKAT har foreslået at ophæve afgiften på tobak, der indtages oralt, og som ikke er bestemt til at ryges eller tygges. I forslaget præciserer SKAT, at forslaget alene vedrører snus, der indtages ved, at det anbringes mellem tandkødet og læben, og som hverken tygges eller ryges. Baggrunden for SKATs forslag er, at den nævnte type af snus pr. 1. januar 2016 ikke længere er tilladt i detailhandlen, hvorfor den nævnte afgift ikke længere er aktuel at opretholde.

Derudover foreslår SKAT at ophæve kravet om, at cigaretpapir skal forsynes med en banderole.

Der er ikke indsendt forslag til de øvrige afgifter under forbrugsafgiftsloven, herunder forslag vedrørende afgift på glødelamper mv. samt elektriske sikringer.

Provenuet fra forbrugsafgifterne i perioden 2010-2016 fremgår af tabel 1.

Tabel 11. Provenu fra forbrugsafgifterne 2010-2016, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af kaffe	243	248	259	271	259	280	287
Afgift af te	8	7	8	8	8	8	8
Afgift af glødelamper og elektriske sikringer	117	117	103	95	98	86	76
Afgift af cigaretpapir mv.	28	29	35	36	38	38	35
Forbrugsafgiftsloven i alt	396	402	405	410	403	413	406

Anm.: 1) Herunder afgift på skrå og snus (røgfri tobak).

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

⁷⁵ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1484 af 30. november 2015 om forskellige forbrugsafgifter (herefter forbrugsafgiftsloven).

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at afskaffe afgiften på te, da afgiften alene tjener et fiskalt formål, og en afskaffelse vil derfor ikke have negative sundhedsmæssige konsekvenser. En afskaffelse vurderes at være i overensstemmelse med det EU-retlige princip om varenes frie bevægelighed, jf. TEUF artikel 110.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om, at afgiften på kaffe kan afskaffes, da kaffe ligesom te alene tjener et fiskalt formål og derfor ikke tjener et adfærdsregulerende formål.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om en præcisering af bestemmelsen vedrørende afgiften på snus ved en positiv afgrænsning af, hvilke tobaksprodukter afgiften omfatter, således at afgiften på tobak, der indtages oralt, og som ikke er bestemt til at ryges eller tygges, ophæves.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at kravet om banderolering af cigaretpapir ophæves.

3. Lovens formål og baggrund

Afgiften på cigaretpapir, snus, skrå, glødelamper samt kaffe og te, er reguleret i forbrugsafgiftsloven⁷⁶.

Afgiften på kaffe blev indført i 1932 på kaffesurrogat og kaffetilsætning, som blev fremstillet her i landet, og afgiften har siden dens indførelse alene haft et fiskalt formål. Oprindeligt blev afgiften på kaffe reguleret i en selvstændig afgiftslov, men for at samle en række af de mindre afgifter, blev afgiften i 1955 lagt ind under forbrugsafgiftsloven. I 1960 blev afgiften udvidet til også at omfatte kaffe- og teekstrakter, og i 1976 blev også te pålagt afgift.

Afgiftssatsen for henholdsvis kaffe og te har løbende været justeret, og senest blev afgifterne (sammen med de øvrige forbrugsafgifter) reguleret som følge af aftale om skattereform fra 2012 mellem den daværende regering (Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti, hvor parterne blev enige om, at en række afgifter skulle reguleres ved diskretionære forhøjelser svarende til 1,8 pct. årligt frem til 2020. Reguleringen betyder, at afgiften på kaffe og te forhøjes med 5,5 pct. den 1. januar 2018.

For så vidt angår afgiften på tobak, fremgik denne oprindeligt af tobaksafgiftsloven. Ved en lovændring i 1992⁷⁷, blev afgift på skrå og snus (røgfri tobak) imidlertid flyttet til forbrugsafgiftsloven. Afgifterne blev sammen med de fleste af de øvrige nationale punktafgifter tilpasset EU-retten med den nævnte lovændring, idet afgiften på de nævnte typer af tobaksvarer, som nu fremgår af forbrugsafgiftsloven, således søgtes udskilt af de EU-harmoniserede punktafgifter.

⁷⁶ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1484 af 30. november 2015 om forskellige forbrugsafgifter (herefter forbrugsafgiftsloven).

⁷⁷ Jf. lov nr. 1035 af 19. december 1992.

Afgift på cigarette blev indført i 1912. I 1992 blev afgiften flyttet fra tobaksafgiftsloven til forbrugsafgiftsloven for at adskille afgiften fra tobaksvarer, som blev omfattet af EU-harmoniserede afgifter.

Ved indførelsen af afgift på cigarette i forbrugsafgiftsloven udgjorde afgiften 3 øre pr. stk. Afgiften blev i 1996 ændret til 4 øre⁷⁸, og i 2012 til 5 øre⁷⁹, hvilket afgiften udgør i dag.⁸⁰

Det fremgår ikke af forarbejderne til forbrugsafgiftsloven, hvad formålet med banderoleordningen er. Generelt er formålet med banderoleordninger for bestemte varer dog, at skattemyndighederne såvel som virksomheder og slutbruger hurtigt skal kunne identificere, om der er blevet betalt lovpligtige afgifter af de pågældende varer. Det må formodes, at dette også er formålet med banderoleordningen for cigarette.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Afgiften på te

4.1.1. Gældende ret

Der skal betales afgift af en række teprodukter, herunder te⁸¹, teekstrakter uden indhold af andre bestanddele end te⁸² og varer som indeholder teekstrakter⁸³. Ligesom det gør sig gældende for afgiften på kaffe, er det produktets position under den kombinerede nomenklatur, som afgør hvilke produkter, der er afgiftspligtige, og i så fald hvilken afgiftssats der skal betales. De gældende afgiftssatser samt satserne pr. 1. januar 2018 fremgår af tabel 2.

Tabel 2. Afgift af te og teekstrakter mv.

Kr. pr. kg	2016	2018 ³
Te ¹	7,33	7,73
Teekstrakter ²	18,29	19,29

Anm.: 1) Toldtariffens position 0902. 2) Teekstrakter uden andre bestanddele end te. For varer under toldtariffens pos. 2101 20, der ikke i sig selv er afgiftspligtige, men som indeholder teekstrakt, svares tilsvarende afgift af varens indhold af teekstrakt. 3) Afgifterne forhøjes med 5,5 pct. i 2018.

4.1.2. Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Industri, De Samvirkende Købmænd og Brancheorganisationen for Kaffe og Te foreslår, at afgiften på te afskaffes henset til de administrative byrder, som afgiften medfører, idet de ikke står mål med afgiftens provenu.

⁷⁸ Jf. § 2, i lov om ændring af lov om tobaksafgifter og lov om forskellige forbrugsafgifter (Forhøjelse af afgiften af røgtobak og cigarette).

⁷⁹ Jf. § 2, nr. 11, i lov nr. 1384 af 28. december 2011 om ændring af brændstofforbrugsafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, lov om afgift af ledningsført vand, lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., lov om vandforsyning m.v. og miljøloven (Regulering af de løbende bilafgifter og andre afgifter m.v.).

⁸⁰ Ved lov nr. 924 af 18. september 2012 blev afgiftssatsen på cigarette forhøjet til 6 øre. Som det imidlertid fremgår af bemærkningerne til lovændringen, gælder afgiftsforhøjelsen først fra og med 1. januar 2018.

⁸¹ Jf. forbrugsafgiftslovens § 11 b, stk. 1.

⁸² Jf. forbrugsafgiftslovens § 11 b, stk. 2.

⁸³ Jf. forbrugsafgiftslovens § 11 b, stk. 3.

4.1.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at afgiften på te afskaffes, da afgiften alene tjener et fiskalt formål, og en afskaffelse af afgiften skønnes derfor ikke at have negative sundhedsmæssige konsekvenser.

I provenuberegningerne antages den afledte virkning på kaffeafgiften ved en afskaffelse af teafgiften dog at være ikke nævneværdig. Selvfinansieringsgraden ved en afskaffelse af afgiften på te skønnes at være relativt lav på ca. 5 pct., og der er ca. 300 virksomheder, der er registreret for teafgiften, som betaler et samlet provenu på 8 mio. kr. Der er således tale om et forholdsvist lavt provenu set i forhold til de administrative byrder.

En afskaffelse af afgiften vil indebære administrative besparelser for både det offentlige og erhvervslivet, men vil samtidig kræve, at der findes alternativ finansiering.

4.2. Afgiften på kaffe

4.2.1. Gældende ret

Der betales afgift af en række kaffeprodukter, herunder rå kaffe, brændt kaffe, kaffeekstrakter uden indhold af andre bestanddele end kaffe, varer som indeholder bestanddele af kaffe eller kaffeekstrakter og kaffeerstatning og kaffetilsætning⁸⁴. Det er varernes toldposition under den kombinerede nomenklatur, som afgør, om produktet er afgiftspligtigt, og i så fald hvilken afgiftssats der skal betales. De gældende afgiftssatser samt satserne pr. 1. januar 2018 fremgår af tabel 3.

Tabel 3. Afgift af kaffe, kaffeekstrakter, kaffeerstatninger mv.

Kr. pr. kg	2016	2018 ⁵
Rå kaffe ¹	6,39	6,74
Brændt kaffe ²	7,67	8,09
Kaffeekstrakter ³	16,61	17,52
Kaffeerstatning mv. ⁴	0,75	0,79

Anm.: 1) Toldtariffens position 0901 11-12. 2) Toldtariffens position 0901 21-22. 3) Toldtariffens position 2101 11. 4) Af kaffeerstatning og kaffetilsætning betales afgift af varens konkrete indhold af kaffeerstatning og kaffetilsætning. 5) Afgifterne forhøjes med 5,5 pct. i 2018.

4.2.2. Forslag fra branchen og SKAT

De Samvirkende Købmænd foreslår, at afgiften på kaffe på længere sigt afskaffes. Dette begrundes med, at Danmark er det eneste nordiske land, som har en afgift på kaffe.

4.2.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at afgiften på kaffe kan afskaffes, da afgiften på kaffe ligesom afgiften på te alene tjener et fiskalt formål, og derfor ikke har et adfærdsregulerende formål.

Danmark er det eneste nordiske land, der har afgift på kaffe. Der er dog andre europæiske lande, der har en kaffeafgift bl.a. Tyskland. Skatteministeriet har ikke tal for danskernes grænsehandel med kaffe, men den skønnes ikke at være betydelig eller af et omfang, som kunne begrunde en afskaffelse af afgiften.

⁸⁴ Jf. forbrugsafgiftslovens § 11 stk. 1-4, samt § 11 a, stk. 1.

Selvfinansieringsgraden ved en afskaffelse af afgiften skønnes at være relativt lav dvs. på ca. 5 pct. Som bemærket, tjener afgiften dog ikke et adfærdsregulerende formål, og en afskaffelse af afgiften skønnes derfor ikke at have negative sundhedsmæssige konsekvenser. Afgiften tjener dog et fiskalt formål, og provenuet på knap 300 mio. kr. betales af ca. 350 registrerede virksomheder, hvilket ikke vurderes at være uforholdsmæssigt sammenlignet med fx teafgiftens provenu på ca. 8 mio. kr., som betales af relativt mange virksomheder. Kaffeefterspørgslen skønnes herudover at være relativt lidt følsom overfor ændringer i prisen, og forvridningsomkostningerne ved afgiften skønnes derfor ligeledes at være begrænsede.

4.3. Afgiften på snus der indtages oralt

4.3.1. Gældende ret

Det fremgår af forbrugsafgiftsloven, at afgiften på karduskrå⁸⁵ og snus⁸⁶ (røgfri tobak), er 73,95 kr. pr. kilo, mens afgiften på anden røgfri tobak er 268,44 kr. pr. kilo.

Med vedtagelsen af lov nr. 541 af 29. april 2015 om ændring af lov om fremstilling⁸⁷, præsentation og salg af tobaksvarer, blev tobak, der indtages oralt og som ikke er bestemt til at ryges eller tygges, forbudt at sælge ved detailsalg på det danske marked pr. 1. januar 2016.

Det fremgår af bemærkningerne til ovennævnte bestemmelse, at bestemmelsen indeholder et forbud mod at bringe tobak til oral indtagelse i omsætning til detailhandel og forbrugere på det danske marked, idet tobaksvarer, der er bestemt til at ryges eller tygges, dog er undtaget fra forbuddet. Det vil fx sige, at detailsalg af snus, der sælges i løs vægt eller i form af små portionsbreve, og som er bestemt til indtagelse ved, at det anbringes mellem tandkødet og læben, og som hverken tygges eller ryges, er forbudt. Skråtobak og andre former for røgfri tobaksvarer, der er bestemt til at tygges, kan fortsat bringes i omsætning på det danske marked (detailsalg og engrossalg).

Det fremgår endvidere af bestemmelsen, at der ved detailsalg forstås salg af varer direkte til forbrugere. Alt salg i detailforretninger og på internetsider rettet mod forbrugere betragtes som detailsalg. Ved engrossalg forstås salg af varer til andre næringsdrivende til videresalg eller forarbejdning.

Bestemmelsen omfatter udelukkende detailsalg i Danmark af enhver form for snus, der er bestemt til oral indtagelse, og som hverken ryges eller tygges. Dette indebærer, at det fortsat er tilladt at producere og distribuere alle former for snus bestemt til oral indtagelse, og som hverken ryges eller tygges, med henblik på detailsalg i udlandet. Det vil sige, at engrossalg i Danmark af løs og portionspakket snus fortsat er tilladt.

4.3.2. Forslag fra branchen og SKAT

SKAT oplyser, at ovennævnte ændring af tobaksvarerloven indebærer, at snus, der indtages oralt, og som ikke er bestemt til at ryges eller tygges, fremover er en ulovlig vare i den danske detailhandel, herunder ved køb på internettet.

⁸⁵ Karduskrå fremstilles ved, at tobaksbladene efter løsgøring og sovsning skæres på et skæreværk. Herefter bliver tobakken sovset flere gange og tørret for at få den tilsigtede smag. Efter en kortere lagring bliver den skårne krå pakket i små æsker eller lignende. Spunden skrå er et indlæg med hele tobaksblade rullet omkring. Spunden skrå fremstilles ved, at tobaksbladene vindes op til en rulle, der sovses, presses, tørres under tryk, vikles op og færdiggøres. Efter tørring sovses skråen igen, den skæres i passende længder, sovses endnu en gang og tørres. Efter tørring er skråen færdig til at blive pakket.

⁸⁶ Snus er tobaksstøv eller tobakskorn, der er tilberedt, så det kan snuses, men ikke ryges.

⁸⁷ L 155, FT 2014/15, 1. saml.

Der er derfor ikke grundlag for at opretholde en forbrugsafgift på den pågældende vare. Af samme årsag er en opretholdelse af afgiften på tilsvarende varer i engrosledet gjort overflødig, eftersom salget her alene vil være målrettet udførsel til udlandet. Da varen således ikke længere kan komme i omsætning i den danske detailhandel, vil varen tilsvarende ikke skulle afgiftsberigtiges i forbindelse med fx en i Danmark registreret varemottagers indførsel af varen, idet indførelsen dermed alene sker med henblik på en efterfølgende eksport til udlandet. Varemottagere vil derved heller ikke skulle søge om afgiftsgodtgørelse i forbindelse med udførselen.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet kan tilslutte sig SKATs forslag om at ophæve afgiften på de typer af snusprodukter, der i henhold til det beskrevne forbud i tobaksvareloven, ikke længere må sælges i den danske detailhandel, dvs. snus der indtages oralt, og som ikke er bestemt til at blive røget eller tygget.

Henset til, at ovennævnte forbud imidlertid ikke gælder alle typer af produkter, som er omfattet af ordlyden i den nuværende forbrugsafgiftslov, vurderes det, at der lovteknisk bliver behov for en positiv afgrænsning af, hvilke produkter der stadig er afgiftspligtige efter den pågældende bestemmelse.

4.4. Banderolering af cigaretter

4.4.1. Gældende ret

Det følger af forbrugsafgiftsloven, at skatteministeren kan fastsætte regler om banderolering af cigaretter⁸⁸. Dette er sket i en bekendtgørelse⁸⁹. Det fremgår af bekendtgørelsen om banderolering af cigaretter, at pakninger med cigaretter senest ved udleveringen fra den registrerede virksomhed eller ved modtagelsen skal forsynes med en banderole. Banderolen skal være påført på en sådan måde, at denne ikke kan løsnes uden at blive ødelagt. Banderolerne produceres af SKAT og udleveres gratis til de registrerede virksomheder.

Virksomhederne skal føre regnskab over antallet af modtagne banderoler og antallet af benyttede banderoler. Når banderolerede varer modtages, skal de tilskrives regnskabet.

4.4.2. Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at kravet om, at cigaretter skal forsynes med en banderole, ophæves.

Der findes stadig en banderoleordning for afgiftspligtige produkter efter tobaksafgiftsloven, men banderoleordning er afskaffet i blandt andet spiritusafgiftsloven⁹⁰, hvor kravet om banderolering af spiritus blev ophævet med virkning fra 1. januar 2015⁹¹.

Vin og frugtvin m.m. har ligesom spiritus også været underlagt en banderoleordning. Banderoleordningen blev på dette område ophævet i 2001. Det fremgår ikke af forarbejderne, hvad hensynene bag ophævelsen af banderoleordningen var, men det formodes, at ophævelsen er gennemført ud fra samme hensyn, som lå til grund for ophævelsen af banderoleordningen i spiritusafgiftsloven.

Det bemærkes, at der i forbindelse med ophævelsen af banderoleordningen på spiritusprodukter i visse dele af branchen blev udtrykt bekymring for, at ophævelsen ville medføre en stigning i den

⁸⁸ Jf. forbrugsafgiftsloven § 12, stk. 2.

⁸⁹ Jf. bekendtgørelse nr. 986 af 18. oktober 2005 om banderolering af cigaretter.

⁹⁰ Jf. lovbekendtgørelse nr. 82 af 21. januar 2016 om afgift af spiritus m.m. (herefter spiritusafgiftsloven).

⁹¹ Jf. § 26 i lov nr. 1532 af 27. december 2014 om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om afgift af lønsum m.v., momsloven, lov om afgift af naturgas og bygas, spiritusafgiftsloven og forskellige andre love.

illegale import og videresalg af spiritus i Danmark.⁹² Tilsvarende bekymringer kan opstå ved ophævelse af banderolekravet på cigaretpapir.

Idet markedet for cigaretpapir alt andet lige er snævrere sammenlignet med markedet for spiritus- og vinprodukter, og eftersom der ikke ved ophævelsen af banderolekravet på vin og spiritus blev registreret en stigning i illegal import og videresalg vurderes det, at en tilsvarende ophævelse af banderolekravet på cigaretpapir ikke vil medføre øget svig på området.

4.4.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet kan tilslutte sig SKATs forslag om at ophæve kravet om banderolering.

Det er således Skatteministeriets vurdering, at evt. kontrolhensyn, som måtte ligge til grund for banderoleringskravet på cigaretpapir, ikke opvejer de administrative fordele, der er for erhvervslivet, såvel som for SKAT, ved at afskaffe ordningen.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ophæve banderolering af cigaretpapir.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1 Afskaffelse af afgiften på te

En afskaffelse af afgiften på te skønnes at medføre et varigt mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på godt 5 mio. kr., *jf. tabel 4*.

Tabel 4. Provenumæssige konsekvenser ved en afskaffelse af teafgiften

Mio. kr. (2017-niveau)	2017	2018	2019	2020	Varigt
Umiddelbart mindreprovenu	10	10	10	10	10
Mindreprovenu efter tilbageløb	10	10	10	10	10
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd	10	10	10	5	5

Anm.: Der er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Adfærden er opgjort inkl. arbejdsudbud.

Kilde: Egne beregninger

5.2 Afskaffelse af afgiften på kaffe

En afskaffelse af afgiften på kaffe skønnes at medføre et varigt mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 275 mio. kr., *jf. tabel 5*.

Tabel 5. Provenumæssige konsekvenser ved en afskaffelse af kaffeafgiften

Mio. kr. (2017-niveau)	2017	2018	2019	2020	Varigt
Umiddelbart mindreprovenu	300	310	305	300	300
Mindreprovenu efter tilbageløb	290	300	290	285	285
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd	275	285	280	275	275

Anm.: Der er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Adfærden er opgjort inkl. arbejdsudbud.

Kilde: Egne beregninger

Dermed skønnes det samlede varige mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd ved en afskaffelse af begge afgifter at udgøre ca. 280 mio. kr.

⁹² Jf. hørings svarene til L 64, FT 2014/15, 1. saml.

5.3 Afskaffelse af afgiften på snus, der indtages oralt

Forslaget om at ophæve afgiften på snus, der indtages oralt, har ingen provenumæssige konsekvenser for det offentlige.

5.5 Afskaffelse af banderoler på cigarettepapir

Forslaget om at afskaffe banderoler på cigarettepapir har ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1 Afskaffelse af afgiften på te

Forslaget vedrørende afskaffelse af afgiften på te vil medføre administrative lettelser for SKAT, da den administration og kontrol, som medgår til håndtering af afgiften, vil bortfalde. SKAT vurderer dog ikke, at de løbende besparelser vil være nævneværdige, da den årlige besparelse vil udgøre max 0,1 årsværk.

6.2 Afskaffelse af afgiften på kaffe

Forslaget vedrørende afskaffelse af afgiften på kaffe vil medføre administrative lettelser for SKAT, da den administration og kontrol, som medgår til håndtering af afgiften, vil bortfalde. SKAT vurderer, at der vil være en løbende besparelse på 0,8 årsværk, hvis både kaffe- og teafgiften afskaffes – Heraf langt størstedelen som følge af afskaffelsen af kaffeafgiften.

6.3 Afskaffelse af afgiften på snus, der indtages oralt

SKAT har oplyst, at forslaget om at ophæve afgiften på snus, der indtages oralt, ikke på det foreliggende grundlag vil medføre administrative konsekvenser i form af systemtilpasninger.

6.4 Afskaffelse af banderoler på cigarettepapir

SKAT har oplyst, at forslaget om at ophæve banderoler på cigarettepapir vurderes at medføre administrative lettelser. SKAT oplyser, at en afskaffelse af banderoler til cigarettepapir vil medføre sparede ressourcer hos SKAT til henholdsvis håndtering af bestillinger og trykning af banderoler, registrering af virksomheder og udstedelse af tilladelser til banderolering i udlandet – skønnet til 0,05 årsværk. Herudover vil den hidtidige udgift til trykning af banderoler, som ifølge SKAT udgjorde godt 0,6 mio. kr. i 2016, bortfalde.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1 Afskaffelse af afgiften på te

Forslaget vedrørende afskaffelse af afgiften på te skønnes at medføre en umiddelbar økonomisk lettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare mindreprovenu ved afskaffelsen. Det må dog formodes, at afskaffelsen af afgiften vil blive overvæltet på forbrugerne i form af lavere priser. Afskaffelsen af afgiften på te må samtidig formodes i et vist omfang at øge efterspørgslen efter de tidligere afgiftsbelagte varer.

7.2 Afskaffelse af afgiften på kaffe

Forslaget vedrørende afskaffelse af afgiften på kaffe skønnes at medføre en umiddelbar økonomisk lettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare mindreprovenu ved afskaffelsen. Det må dog formodes, at afskaffelsen af afgiften vil blive overvæltet på forbrugerne i form af lavere priser. Afskaffelsen af afgiften på kaffe må samtidig formodes i et vist omfang at øge efterspørgslen efter de tidligere afgiftsbelagte varer.

7.3 Afskaffelse af afgiften på snus, der indtages oralt

Forslaget vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.4 Afskaffelse af banderoler på cigaretpapir

Forslaget vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsen - Team Effektiv Regulering (TER) - vurderer, at forslagene kan medføre løbende administrative lettelser. TER vurderer foreløbigt, at de administrative lettelser samlet set vil være under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau. Nedenfor er TERs vurdering af de administrative konsekvenser af de enkelte forslag.

8.1 Afskaffelse af afgiften på te

TER vurderer, at der vil være en administrativ lettelse forbundet med afskaffelsen af afgiften på te. Ca. 300 virksomheder er i dag omfattet af afgiften og vil fremover kunne slippe for månedlige beregninger og indberetninger i henhold til afgiften. Det vurderes, at selve indberetningen tager ca. 10-20 minutter, og at de bagvedliggende beregninger er minimum ligeså tidskrævende.

8.2 Afskaffelse af afgiften på kaffe

TER vurderer, at der vil være en administrativ lettelse forbundet med afskaffelsen af afgiften på kaffe på tilsvarende måde som for afgiften på te. Ca. 350 virksomheder er i dag omfattet af afgiften og vil fremover kunne slippe for månedlige beregninger og indberetninger i henhold til afgiften. Det vurderes, at selve indberetningen tager ca. 10-20 minutter, og at de bagvedliggende beregninger er minimum ligeså tidskrævende.

8.3 Afskaffelse af afgiften på snus, der indtages oralt

TER vurderer, at afskaffelsen af afgiften på snus, der indtages oralt, vil medføre administrative lettelser. De administrative lettelser vil bestå i, at de ca. 30 virksomheder, som er registreret for "skrå og snus", fremover vil kunne slippe for månedlige beregninger og indberetninger.

8.4 Afskaffelse af banderoler på cigaretpapir

TER vurderer, at afskaffelsen af banderolering af cigaretpapir vil medføre administrative lettelser. De administrative lettelser vil bestå i, at ca. 55 virksomheder vil slippe for tidsforbruget forbundet med at bestille, påtrykke og føre regnskab over banderoler samt kontrollen i relation hertil. TER har tidligere foretaget en måling af de administrative lettelser forbundet med ophævelsen af banderoler på bestemte spiritus- og alkoholprodukter. De primære administrative lettelser opgjort i den forbindelse omhandlede manuel banderolering af flasker. Da påsætning af banderoler på cigaretpapir forudsætter at foregå automatisk, vil den administrative forbundet hermed være relativt begrænset.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene vurderes ikke at have miljø- eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

10.1 og 10.2 Isoleret afskaffelse af afgiften på te

En isoleret afskaffelse af afgiften på te vurderes at være i overensstemmelse med det EU-retlige princip om varernes frie bevægelighed, jf. artikel 110 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF). Ved en afskaffelse vil EU-Kommissionen skulle notificeres i henhold til informationsproceduredirektivet, men EU-Kommissionen forventes ikke at have indsigelser mod afskaffelsen.

10.3 Afskaffelse af afgiften på snus, der indtages oralt

Forslaget kan gennemføres inden for rammerne af EU-retten, idet ændringen af forbrugsafgiftsloven er en direkte konsekvens af, at der i henhold til tobaksvaredirektivet fremover ikke må forekomme detailsalg af snus af den pågældende art.

10.4. Afskaffelse af banderoler på cigaretpapir

Forslaget om ophævelse af banderoler på cigaretpapir har ingen EU-retlige konsekvenser.

11. Nabotjek

Danmark er det eneste land i EU, der har afgift på te, mens der er enkelte lande, der har afgift på kaffe. Af de lande, som indgår i Skatteministeriets nabotjek i forbindelse med saneringsanalysen, er det udelukkende Tyskland, der ud over Danmark har afgift på kaffe, mens ingen af de øvrige lande anvender teafgift. Herudover er te og kaffe i flere lande omfattet af en reduceret momssats for fødevarer, *jf. tabel 6*.

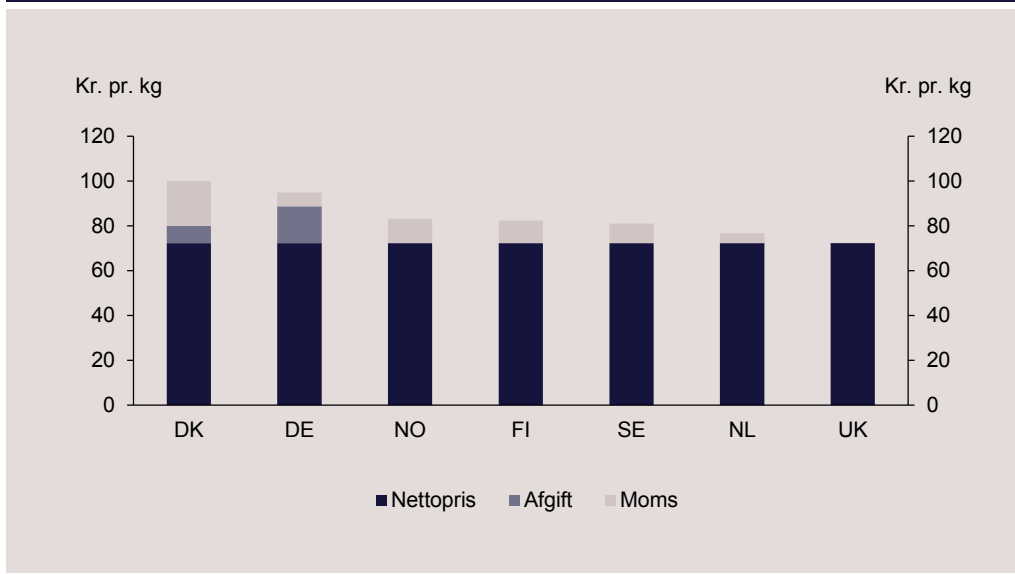
Tabel 6. Afgift på kaffe og te i udvalgte europæiske lande

kr. pr. kg	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Teafgift	7,33	-	-	-	-	-	-
Kaffeafgift (brændt/ristet kaffe)	7,67	-	16,31	-	-	-	-
Moms pct.	25,00	15,00	7,00	12,00	14,00	6,00	0,00
Teafgift inkl. moms	9,16	-	-	-	-	-	-
Kaffeafgift inkl. moms	9,59	-	17,45	-	-	-	-

Kilde: EU-Kommissionen og det norske finansministerium.

Forskelle i afgifter og moms indebærer, at et kilo kaffe eller te, som koster det samme ekskl. moms og afgifter i alle lande, bliver relativt dyrest i Danmark, når den sælges inkl. moms og afgifter, *jf. eksempler i figur 1 og 2*. I figur 1 fremgår det, at selvom afgiften udgør en væsentlig større del af prisen i Tyskland, så bliver den endelige pris fortsat lavere i Tyskland end i Danmark som følge af den lavere momssats.

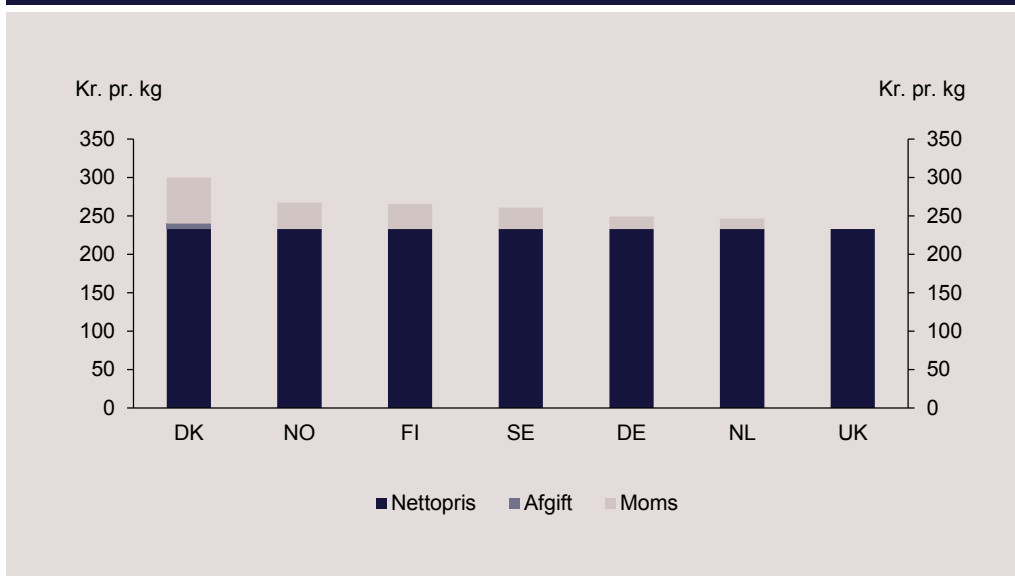
Figur 2. Priselementer på kaffe i forskellige europæiske lande



Anm.: I prissammenligningen er der taget udgangspunkt i 1 kg kaffe til 100 kr., svarende til en nettopris på godt 72 kr.

Kilde: Egne beregninger.

Figur 3. Priselementer på te i forskellige europæiske lande



Anm.: I prissammenligningen er der taget udgangspunkt i 1 kg te til 300 kr., svarende til en nettopris på knap 233 kr.

Kilde: Egne beregninger

2.2 Chokoladeafgiftsloven

1. Indledning

Chokoladeafgiftsloven er kendetegnet ved at indeholde en afgift på chokolade- og sukkervarer, en råstofafgift på nødder mv. og en dækningsafgift.⁹³ Afgiften er en vægtafgift, som er opgjort i kr. pr. kg. Chokoladeafgiften har – ud over at indbringe et provenu til statskassen – et sundhedsfremmende formål, da den er med til at begrænse forbruget af usunde varer.

Dansk Erhverv, DI og De Samvirkende Købmænd fremhæver, at chokoladeafgiftsloven er kompliceret, og at der er række udfordringer forbundet med at administrere loven. Det kan fx være svært for virksomheder og SKAT at finde ud af, hvilke produkter der er omfattet og til hvilken afgiftssats. De anfører også, at der kan være forskel på, hvordan en vare beskattes, alt efter hvor den er produceret.

Dansk Erhverv, DI og De Samvirkende Købmænd foreslår konkret, at råstofafgiften fjernes, da reglerne er svære at håndtere i praksis, og de administrative byrder, som afgiften medfører, ikke står mål med det provenu, som afgiften indbringer. Det foreslås i relation hertil, at analysen indeholder en vurdering af, om den nuværende råstofafgift indeholder problemer i forhold til EU-retten, herunder om de forskellige råstofafgiftssatser i loven medfører en skævvridning, og om der vil være problemer med at fjerne råstofafgiften helt.

Dansk Erhverv og De Samvirkende Købmænd foreslår, at afgiftsgrundlaget i dækningsafgiften omlægges, for at sikre at udenlandske og indenlandske produkter beskattes ens.

SKAT har herudover stillet en række forslag til chokoladeafgiftsloven, som har til formål at gøre reglerne nemmere at håndtere i praksis, og at bidrage til at produkter, som er i konkurrence med hinanden, beskattes ens.

Dansk Erhverv og Dansk Industri foreslår også, at de seneste afgiftsforhøjelser tilbagerulles.

Provenuet fra chokoladeafgiften fremgår af tabel 1.

Tabel 12. Provenu fra chokoladeafgiftsloven, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af chokolade- og sukkervarer mv.	1.470	1.530	1.735	2.020	1.992	2.156	2.231
Råstofafgift af chokolade- og sukkervarer	144	159	193	180	204	187	139
Dækningsafgift af chokolade- og sukkervarer	51	58	91	68	87	103	99
Chokoladeafgiftsloven i alt	1.665	1.748	2.018	2.269	2.283	2.446	2.469

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Det er vigtigt at illustrere, hvordan chokoladeafgiftslovens forskellige dele hænger sammen, og hvad formålet er med de forskellige dele.

⁹³ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1163 af 5. september 2016 om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (chokoladeafgiftsloven).

Skatteministeriet kan konstatere, at nogle af reglerne i chokoladeafgiftsloven er komplicerede og kan medføre et øget ressourceforbrug for SKAT og virksomhederne. Skatteministeriet kan dog samtidig konstatere, at det i et vist omfang vil være nødvendigt at bibeholde nogle af de regler, som kan give anledning til problemer i praksis. Det er navnlig hensynet til, at loven skal være i overensstemmelse med EU-retten.

Skatteministeriet har på baggrund af forslagene fra både branchen og SKAT identificeret en række områder, hvor reglerne kan gøres mere ensartede, nemmere at forstå og/eller nemmere at administrere. Skatteministeriet foreslår derfor, at der arbejdes videre med nogle af de forslag, som er stillet.

For så vidt angår forslaget om tilbagerulning af afgiftsforhøjelser henvises til delanalyse 2.7 vedr. en annullering af indekseringen i 2018.

Det bemærkes, at det ikke har været muligt at behandle alle forslag, som er stillet til chokoladeafgiftsloven. Det skyldes, at der på baggrund af en klage verserer en pilotsag ved EU-Kommissionen om, hvorvidt råstofafgiften og dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven er i strid med EU-retten. Korrespondancen med EU-Kommissionen i en pilotsag er fortrolig og en nærmere gennemgang af saneringsforslagene vedrørende råstof- og dækningsafgiften vil grundet deres direkte sammenfald med de EU-retlige aspekter i pilotsagen derfor ikke kunne medtages i denne analyse.

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til råstof- og dækningsafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen. Det er ikke muligt at fastsætte en tidshorizont herfor, da der ikke eksisterer formelle frister i forhold til en afgørelse af disse sager.

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at der arbejdes på at præcisere det afgiftspligtige vareområde for chokolade- og sukkervarer ved hjælp af toldpositioner.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget, således at forfaldstidspunktet for beskatning af guf ensrettes. Dette medfører, at gufpulver beskattes på samme måde og tidspunkt som guf og guf-miks dvs. ved salg til kiosker modsat i dag, hvor afgiftspligten indtræder, når fx kiosken anvender gufpulveret til fremstilling af guf.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om ophæve den såkaldte vaffelbestemmelse i § 1, nr. 8. Herefter vil vaffler være fritaget for afgift, medmindre de kan betragtes som en chokoladevare eller en erstatningsvare til de chokolade og sukkervarer, som er afgiftspligtige.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at ophæve bestemmelsen vedrørende chokoladeovertræk mv. Der er ikke behov for at kunne foretage et fradrag på 45 pct. i mængden af chokoladeovertræk. Det skyldes bl.a., at det i delanalyse 2.3 om isafgiftsloven vurderes, at der ikke bør betales afgift af bl.a. chokoladeovertræk efter chokoladeafgiftsloven. Da chokoladeovertræk mv. således allerede af den grund vil være fritaget efter chokoladeafgiftsloven, er der ikke behov for et fradrag på 45 pct.

3. Lovens formål og baggrund

Afgiften på chokolade- og sukkervarer m.m. blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 254 af 12. juni 1922 om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m. Loven omfattede på det tidspunkt både en afgift på chokolade- og sukkervarer samt en afgift på mandler, nødder, kerner og lignende (råstofafgiften).

Dækningsafgiften blev indført i chokoladeafgiftsloven i 1960.⁹⁴ Forud for ændringen havde Danmark opkrævet en kompenserende told på importerede produkter, så som chokolade, kiks og lign. Men da Danmark ønskede at tiltræde konventionen vedrørende det europæiske frihandelsområde, var det nødvendigt at ændre afgiften. Dækningsafgiften blev derfor indført med det formål at skabe ligestilling i afgiftsmæssig henseende for danske og importerede varer.

I 1968⁹⁵ blev chokolade- og sukkervareafgiften ændret fra en værdiafgift, hvor afgiften udgjorde en fast procentdel af varens værdi, til en ren vægtafgift opgjort i kr. og kg.⁹⁶

Chokoladeafgiftsloven havde oprindeligt primært et fiskalt formål, men afgiften har i dag også et sundhedsmæssigt formål, hvor afgiften bl.a. differentierer mellem sukkerholdige varer og sukkerfri varer.⁹⁷ Differentieringen af afgiften blev indført i 2010 som en del af den daværende regerings (Venstre og Det Konservative Folkeparti) aftale med Dansk Folkeparti om Forårspakke 2.0 og delaf-talen om flere sunde leveår.⁹⁸

Afgiften er efterfølgende forhøjet som en del af aftalen om finansloven for 2012 mellem den daværende regering (Socialdemokraterne, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti) og Enhedslisten. Formålet var at hæve afgifterne på en række usunde fødevarer.⁹⁹ Afgiften er herefter forhøjet som en del af den daværende regerings skattereform i 2012, hvor det blev besluttet, at bl.a. sundhedsfremmende afgifter skal indekseres, heriblandt chokoladeafgiftsloven, hvor afgiftssatserne forhøjes med 1,8 pct. årligt frem til 2020 ved diskretionære forhøjelser i 2013, 2015 og 2018.¹⁰⁰

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

Det afgiftspligtige vareområde i chokoladeafgiftsloven omfatter tre elementer, henholdsvis en afgift på chokolade- og sukkervarer en råstofafgift på nødder og en dækningsafgift.

Baggrunden for de tre elementer i chokoladeafgiftsloven er en ligestilling i forhold til afgiften, uanset om der er tale om indenlandske producerede varer eller varer produceret i en anden medlemsstat, og uanset om der er tale om forarbejdede varer (chokolade- og sukkervareafgiften samt dækningsafgiften), eller om der er tale om råvarer, der kan anvendes til fremstilling af et ellers afgiftspligtigt produkt (råstofafgiften). De tre elementer skal derfor også ses samlet og som en helhed.

⁹⁴ Jf. lov nr. 35 af 18. februar 2016 om ændringer i og tilføjelser til lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

⁹⁵ Jf. lov nr. 414 af 18. december 1968 om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.

⁹⁶ Det medførte den nuværende lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. nr. 414 af 18. december 1968, som trådte i kraft den 1. februar 1969.

⁹⁷ Jf. chokoladeafgiftsloven § 2.

⁹⁸ Jf. aftale mellem regeringen og Dansk Folkeparti om forårspakke 2.0 - Vækst, klima, lavere skat. Marts 2009 og lov nr. 524 af 12. juni 2009.

⁹⁹ Jf. L 33 (2011-12) og lov nr. 1383 af 28. december 2011.

¹⁰⁰ Jf. L 197 (2011-2012) og lov nr. 942 af 19. september 2012.

4.1 Afgiften på chokolade- og sukkervarer

4.1.1 Gældende ret

De varer, som er omfattet af afgift på chokolade- og sukkervarer fremgår af chokoladeafgiftslovens kapitel 1. Kendetegnet er, at afgiften pålægges specifikke varer, som er afgiftspligtige i deres helhed. Afgiften betegnes derfor også som en afgift på chokolade- og sukkervarer, da det er selve varen, som beskattes, afhængig af indholdet af tilsat sukker.

Der er i loven fastsat definitioner af de varer, som er afgiftspligtige¹⁰¹. De fremgår af listen nedenfor.

Liste over det afgiftspligtige vareområde, jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1.

1. Chokolade og chokoladevarer, kakaomasse, kakaopulver, kakaosmør og kakaopræparater af enhver art.
2. Lakridssaft, lakrids og lakridsvarer af enhver art. Pulveriseret lakridsrod og blandinger af salmiak og lakridsrod og lign.
3. Masser helt eller delvis fremstillet af mandler, nødder eller andre kerner af enhver art samt varer af sådanne masser
4. Konfekt, bolsjer, dragévarer, skummasse, skumvarer, fondant, skurede korn og lign. tilsat essenser eller farve samt i øvrigt sukkervarer af enhver art.
5. Tyggegummi.
6. Kandiseret frugt og frugtskal samt andre kandiserede varer med undtagelse af skaller af citrusfrugter.
7. Sukkade, marmelade og tilsvarende varer, når de er formet i plader, stænger, figurer og lign.
8. Vafler, der er pålagt eller på anden måde er i forbindelse med chokolade, skumvarer eller masser helt eller delvis af mandler.
9. Kager, kiks og lign. delvis bestående af skummasse, når bagværket ikke udgør mindst to tredjedele af varens rumfang.
10. Andre varer, der efter en samlet bedømmelse af deres beskaffenhed og anvendelse samt den måde, hvorpå de markedsføres, kan betragtes som efterligninger af eller erstatningsvarer for de varer, der er nævnt under 1-8.

Der er tale om nogle overordnede definitioner, og der skal derfor foretages en konkret vurdering af, hvorvidt en vare er omfattet af én af definitionerne. Det kan ifølge SKAT bl.a. afhænge af varens indhold, fx om indholdet af kakao er karaktergivende for produktet, og det derfor bør betragtes som en chokoladevare.¹⁰²

Chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 10, er en opsamlingsbestemmelse for varer, som, efter en samlet vurdering af varernes beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, kan anses for at være efterlignings- eller erstatningsvarer for de varer, som er afgiftspligtige efter definitionerne i nr. 1-8 i listen ovenfor. Formålet er at sikre, at varer, som ikke nødvendigvis indeholder afgiftspligtige varer (ingredienser), men som giver sig ud for at gøre det, også pålægges en afgift, så varer i konkurrence med

¹⁰¹ Jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1-10.

¹⁰² Jf. Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.2.3.3 Chokolade- og sukkervarer omfattet af reglerne.

hinanden beskaffes ens.¹⁰³ Der skal således ikke kun lægges vægt på varens indhold, men også på hvordan varen markedsføres (pakning og placering i supermarkedet) og dens udseende.

SKAT har i Den Juridiske Vejledning beskrevet, hvordan SKAT, bl.a. på baggrund af retspraksis, fortolker reglerne, og SKAT har udarbejdet en beskrivelse af nogle af de forskellige typer af varer, som er omfattet af loven. Det skal bidrage til, at det i højere grad er muligt at gennemskue, hvilke varer der er omfattet af chokoladeafgiftsloven.

Afgiftssatserne for chokolade- og sukkervarer fremgår af tabel 2 nedenfor.

Tabel 2. Afgiftssatser for chokolade- og sukkervarer stk. 1.

Chokolade- og sukkervarer	Kr. pr. kg afgiftspligtig bestanddel	
	2017	2018
- Tilsat sukker over 0,5 g pr. 100 g.)	25,97	27,39
- Tilsat sukker højst 0,5 g pr. 100 g.)	22,08	23,30

Kilde: SKAT.

4.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv og De Samvirkende Købmænd gør opmærksom på, at det kan være svært at afgøre, hvornår et produkt er afgiftspligtigt. Det er svært alene ud fra lovens ordlyd at fortolke, hvilke varer der er omfattet, og SKAT bliver i flere situationer tvunget til at kontakte Force Technology¹⁰⁴ for at få en konkret vurdering af et produkt. Der er et ønske om, at det undersøges, om definitionerne af det afgiftspligtige vareområde kan gøres mere tydelige, så SKAT og virksomheder kan bruge færre ressourcer på at undersøge, om et produkt er omfattet af loven.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet bemærker, at det med lovens ordlyd kan være vanskeligt at vurdere, om en vare er omfattet af afgiften. Visse varegrupper er positivt nævnt som omfattet af afgiften, men det vil ofte også afhænge af varens beskaffenhed, anvendelse og markedsføring samt om varen fremstår som en chokolade- og sukkervare.

Det ses ikke at være muligt udtømmende at opliste alle varer, som er omfattet af det afgiftspligtige vareområde. Der er mange forskellige typer af produkter inden for de samme varegrupper, og som samtidigt anses for at være i konkurrence med hinanden. Der udvikles også løbende nye varer, som ordlyden skal kunne dække over. Det vurderes også, at der er behov for en opsamlingsbestemmelse¹⁰⁵, som kan bidrage til, at der betales afgift af varer, der efter deres beskaffenhed, anvendelse og markedsføring, kan anses som en efterlignings- eller erstatningsvare for afgiftspligtige varer.

Skatteministeriet er samtidig opmærksom på, det bl.a. ud fra retssikkerhedsmæssige og administrative hensyn er vigtigt, at loven er forståelig og gennemsigtig, så virksomheder og borgere har nemmere ved at anvende reglerne i praksis. Når det afgiftspligtige vareområde skal defineres, skal der derfor foretages en afvejning af på den ene side hensynet til, at det ikke er muligt udtømmende

¹⁰³ Jf. L 28 (1979).

¹⁰⁴ Når der er tvivl om, hvorvidt en vare er omfattet af afgiften, kan SKAT anmode Force Technology om at undersøge, om de modtagne vareprøver kan anses for at være omfattet af definitionen i loven.

¹⁰⁵ Se chokoladeafgiftslovens § 1, nr. 10.

at opliste alle typer af produkter på markedet og på den anden side hensynet til, at virksomheder og borgere skal kunne gennemskue, hvilke varer der er omfattet af loven.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om, at der arbejdes på at præcisere ordlyden ved hjælp af toldpositionerne. På andre afgiftsområder, særligt for de harmoniserede afgifter, anvendes toldpositioner til at definere det afgiftspligtige vareområde, og det afgiftspligtige vareområde for både råstofafgiften og dækningsafgiften er også defineret ved hjælp af toldtarifpositioner. Norge har også defineret det afgiftspligtige vareområde for afgiften på chokolade og sukkervarer ved hjælp af toldpositioner.¹⁰⁶

Der vil dog fortsat skulle foretages en konkret vurdering af, hvilke varer der er omfattet af toldpositionerne, da der fortsat til en vis grad vil være tale om nogle overordnede betegnelser for de varegrupper, som er omfattet af loven. Der vil dog i stedet være tale om nogle EU-harmoniserede betegnelser for en række varegrupper, og der vil være mere retspraksis på området, som kan anvendes til fortolkningsbidrag, da tarifierings spørgsmål løbende afklares i todsager.¹⁰⁷

Skatteministeriet vil indgå i en yderligere dialog med erhvervsorganisationer, virksomheder og SKAT om, hvorvidt toldpositionerne kan bidrage til et nemmere regelsæt.¹⁰⁸ Det bemærkes, at en anvendelse af toldpositioner kan medføre ændringer i forhold til de varer, som fremadrettet vil være omfattet af afgiften.

Det bemærkes, at såfremt chokoladeafgiftsloven skal omlægges, skal den notificeres og godkendes af EU-Kommissionen, og tidshorizonten er 1-2 år. Det er generelt vigtigt at være opmærksom på, at nogle ændringer af chokoladeafgiftsloven vil medføre, at loven notificeres og godkendes af EU-Kommissionen,

4.2 Råstofafgiften

4.2.1 Gældende ret

Råstofafgiften indeholder en afgift på råstoffer (mandler, nødder, kerne mv.). Afgiften på råstoffer blev indført samtidigt med afgiften på chokolade- og sukkervarer for at sikre, at der ikke er incitament til afgiftsfrit at fremstille afgiftspligtige produkter. Bagere kan eksempelvis selv lave marcipan af mandler, abrikoskerner mv. og dermed skabe et afgiftsfrit produkt, der vil være i konkurrence med et ellers afgiftspligtigt produkt, såfremt der ikke er afgift på mandler mv. Kendetegnet for råstofafgiften er derfor, at den omfatter varer, som kan anvendes til at fremstille varer, som er omfattet af chokolade- og sukkerareafgiften, jf. lovens kapitel 1, men hvor varen i uforarbejdet form ikke er omfattet af chokolade- og sukkerareafgiften i lovens kapitel 1.

Reglerne findes i chokoladeafgiftslovens kapitel 2 og skal således ses som en del af chokoladeafgiftsloven.

Det afgiftspligtige vareområde er opdelt i 8 afgiftsgrupper med hver sin afgiftssats.¹⁰⁹ Hver afgiftsgruppe omfatter en eller flere nøddetyper mv. og kan indeholde både uforarbejdede og forarbejdede nødder. Det afgiftspligtige vareområde er defineret ved betegnelsen på den pågældende nød

¹⁰⁶ Jf. avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. 2015, rundskriv nr. 5/2015 S75.

¹⁰⁷ Det bemærkes, at der inden 2020 vil være udviklet et nyt it-system, som giver adgang til alle EU medlemslandes bindende tarifieringer, så det fx er nemmere at administrere reglerne ens i EU.

¹⁰⁸ Se afsnit 4.4 og 4.5 om gulf-pulver og vafler, som fremadrettet bør være omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

¹⁰⁹ Jf. chokoladeafgiftslovens § 19.

mv. og dens toldposition. Både betegnelse og toldposition skal være nævnt, for at nødden mv. er omfattet.

Afgiften på nødder, mandler og kerner mm. beregnes ud fra varens nettovægt.¹¹⁰

Afgiftssatserne er differentierede efter nøddetype og forarbejdningsgrad. Der skelnes mellem nødder i skal, samt behandlede og ubehandlede nødder, jf. tabel 3.

Tabel 3. Afgiftspligtige område samt satser, råstofafgift

Mandler, nødder og kerner		Afgift i kr. pr. kg				
	I skal ¹	Uden skal				
		Ubehandlet	Afhindet, skåret, hakket eller knust	Formålet til mel	Saltet eller ristet	Pastaer eller lignende
Akajounødder						
Cashewnødder	Fri	29,14	34,88	34,88	34,88	34,88
Ankardianødder						
Kokosnødder	Fri	5,79	5,79	5,79	5,79	5,79
Paranødder	Fri	19,41	19,41	19,41	19,41	19,41
Hasselnødder	9,73	19,41	23,29	23,29	23,29	23,29
Mandler	14,65	29,14	34,88	34,88	34,88	34,88
Pekannødder						
Pistacienødder	Fri	19,41	19,41	19,41	19,41	19,41
Valnødder						
Jordnødder	5,79	9,73	11,59	Fri	11,59	Fri
Abrikoskerner						
Ferskenkerner	-	29,14	34,88	34,88	34,88	34,88
Andet		Afgift i kr. pr. kg				
Kakaobønner						29,14
Kakaoskaller og -affald						19,41
Restprodukter fra udvinding af olier af afgiftspligtige stenfrugt- og nøddekerner (herunder ikke jordnødder), medmindre varen skønnes uegnet til menneskeføde						19,41

1. Ristede og evt. også saltede nødder i skal sidestilles med ubehandlede nødder i skal.

Kilde: SKAT

Differentieringen af afgifterne efter forarbejdningsgrad, hvor satsen stiger med graden af forarbejdning, har bl.a. til hensigt konkurrencemæssigt at ligestille indenlandske og udenlandske producenter, således at afgiften på fx importerede jordnødder i skal ved indførsel her i landet er lavere end for ubehandlede (men afskallede) jordnødder, som igen er lavere end behandlede (fx saltede) jordnødder. De forskellige satser har også til hensigt at afspejle svind i forbindelse med afskalning og forarbejdning. Fx er afgiften lavere for nødder i skal end nødder uden skal, idet der i forbindelse med afskalning vil være et svind i form af skaller mv. Et eksempel kunne være 100 kg jordnødder i skal, som

¹¹⁰ Jf. Chokoladeafgiftslovens § 19.

efter afskalning svarer til omkring 60-70 kg ubehandlede jordnødder uden skal. Ved videreforarbejdning vil der være et yderligere svind i forbindelse med fx ristning og saltning hvilket igen afspejles i en højere afgiftssats pr. kg.

Råstofafgiftspligtige varer, der anvendes til fremstilling af afgiftspligtige varer efter lovens kapitel 1, er fritaget for råstofafgift¹¹¹, således at der ikke betales dobbeltafgift.

4.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv, DI og De Samvirkende Købmænd foreslår, at råstofafgiften fjernes, da reglerne er svære at håndtere, og at de forskellige satser i råstofafgiften medfører en skævvridning, da råstof-ferne ikke har samme afgiftssats.

SKAT foreslår, at det præciseres i loven, hvordan nøddeblandinger, som importeres til Danmark, skal beskattes. SKAT fremhæver, at det fx ikke er tydeligt, hvordan blandinger af uforarbejdede nødder fx hele nødder som ofte sælges i et net, og fx mandler evt. hakkede sammen med rosiner, som sælges som ingrediens til gløgg, skal beskattes.

SKAT foreslår også, at det afgiftspligtige vareområde udvides, da det ikke er alle nødder mv., der er omfattet af loven, og at der indføres en opsamlingsbestemmelse svarende til den, der findes i chokoladeafgiftslovens kapitel 1.¹¹² Fx er der ikke afgift på pistacienødder i skal eller macadamianødder, mens der er afgift på saltede peanuts, selvom produkterne må anses for at have samme anvendelsesområde og dermed sælges i konkurrence med hinanden.

Der er derudover stillet forslag, som vedrører afgiftssatserne i råstofafgiften.

SKAT foreslår, at der sker en reduktion i antallet af afgiftsgrupper/afgiftssatser for råstofafgiftspligtige nødder mv. for at gøre afgiften nemmere at administrere for virksomheder og SKAT. Antallet af varegrupper kan fx reduceres ved at indføre to afgiftsgrupper – en for ubehandlede nødder og en for behandlede nødder (uanset forarbejdningsgrad). SKAT fremhæver, at de relativt mange afgiftssatser giver udfordringer for både virksomhederne og SKAT. Fx kan det være vanskeligt at fastslå, hvilken forarbejdningsgrad nødden har, og dermed hvilken afgiftssats virksomheden skal betale.

4.2.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vil i lyset af pilotsagen, som er omtalt ovenfor, ikke behandle forslaget om at fjerne råstofafgiften eller ændre råstofafgiften, da det ikke kan gøres uden at berøre de EU-retlige aspekter af råstofafgiften.

4.3 Dækningsafgiften

4.3.1 Gældende ret

Dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven pålægges varer, som importeres fra udlandet, som ikke i sig selv er afgiftspligtige efter kapitel 1 eller 2 i chokoladeafgiftsloven, men som indeholder afgiftspligtige bestanddele.

Formålet med dækningsafgiften er at ligestille indenlandsk og udenlandsk producerede varer. Afgiften skal sikre, at afgiftspligtige varer, som indgår i en anden vare, som ikke er afgiftspligtig, beskattes, når den importeres til Danmark. Hvis der fx importeres en kage til Danmark med afgiftsplig-

¹¹¹ Jf. chokoladeafgiftslovens § 20, stk. 1, nr. 1 og stk. 3.

¹¹² Jf. Chokoladeafgiftslovens §, 1, nr. 10.

fig chokolade, skal der betales afgift af chokolade i kagen, da der i kager, som er fremstillet i Danmark, vil være betalt afgift af den chokolade, som indgår i kagen på et tidligere tidspunkt i forsyningskæden.

Det afgiftspligtige vareområde for dækningsafgiften omfatter varer under toldpositionerne 1806, 1901, 1904, 1905, 2008, 2105, 2106 og 2202, som indeholder afgiftspligtige ingredienser, fx chokolade, kakaopulver, lakrids og tyggegummi. Det er kun de afgiftspligtige bestanddele i de varer, som er omfattet af toldpositionerne, der beskattes og dermed ikke hele varen.

I SKATs Juridiske Vejledning i afsnit E.A.2.4.3 fremgår det, at toldpositionerne bl.a. indeholder følgende varer:

Dækningsafgiften	
Pos. 1806	<i>Chokolade og andre tilberedte næringsmidler med indhold af kakao, fx visse pulvere til tilberedning af kakaodrikke, creme, desserter og lignende</i>
Pos 1901	<i>Tilberedte næringsmidler fremstillet af mel, stivelse, maltekstrakt, mælk eller mejeriprodukter, fx visse pulvere</i>
Pos 1904	<i>Varer fremstillet ved ekspandering eller ristning af korn eller kornprodukter, fx cornflakes; korn(kerner), undtagen majs, forkogt eller på anden måde tilberedt, fx visse morgenmadsprodukter</i>
Pos 1905	<i>Brød, wienerbrød, kager, kiks og andet bagværk, fx isvafler og kræmmerhuse; oblater og lignende varer af mel eller stivelse</i>
Pos 2008	<i>Frugter, nødder og andre spiselige plantedele, tilberedt eller konserveret på anden måde, fx kokosmiks (Jordnøddesmør er undtaget fra afgiftspligten)</i>
Pos 2105	<i>Konsum-is</i>
Pos 2106	<i>Tilberedte næringsmidler, fx visse pulvere og sammensatte tilberedninger</i>
Pos 2202	<i>Drikkevarer, fx kakaomælk"</i>

Kilde: Den juridiske vejledning 2015-1 afsnit E.A.2.4.3

Der skal betales afgift af det faktiske indhold af den afgiftspligtige bestanddel, således at det svarer til den afgift, der er betalt for en tilsvarende vare i Danmark efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1 eller 2.

Dækningsafgiften beregnes som udgangspunkt på grundlag af vægten af varens indhold af den afgiftspligtige bestanddele. Det vil sige, at det fx er vægten af chokoladecremen, som indgår i en kiks, der skal beskattes. Der er fire forskellige satser i dækningsafgiften, som fremgår nedenfor i tabel 4.¹¹³ Det er således disse afgiftssatser, der skal anvendes ved beregning af dækningsafgiften i stedet for afgiftssatserne i kapitel 1 og 2 for henholdsvis chokolade- og sukkevarer og råstoffer.

Afgiftssatserne i råstofafgiften blev indført i 1960 samtidigt med dækningsafgiften.¹¹⁴ Det fremgår af bemærkningerne, at formålet var at sikre, at afgiften var en smule mindre, så afgiften kom på niveau med afgifterne i Norge og Sverige. Det var hensynet til, at chokolade- og sukkervareindustriens

¹¹³ Jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 4.

¹¹⁴ Jf. lov nr. 35 af 18. februar 2016 om ændringer i og tilføjelser til lov om omsætningsafgift af chokolade- og sukkevarer m.m.

stilling i det dengang kommende frihandelsområde ikke blev påvirket. De fire forskellige afgiftssatser, som gælder i dag, ligner i høj grad de afgiftssatser, som gælder for kapitel 1 og 2, i hvert fald for så vidt angår beskatningen af sukkerholdige og sukkerfrie bestanddele

Tabel 4. Afgiftssatser, dækningsafgift

	Kr. pr. kg afgiftspligtig bestanddel
Kokos	5,79
Behandlede jordnødder	11,59
Andre sukkerholdige bestanddele	25,97
Andre sukkerfrie bestanddele	22,08

Kilde: SKAT.

Boks 2. Eksempler på beregning af dækningsafgift

Eksempel 1

En virksomhed importerer 100 kg ispinde, som indeholder 2 kg tyggegummi. Ispindene er ikke i sig selv chokolade- eller råstofafgiftspligtige. Ispindenes bestanddel af tyggegummi er dog omfattet af chokoladeafgiften efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1, og der skal derfor betales dækningsafgift af ispindenes indhold af tyggegummi svarende til $2 \times 25,97 = 51,94$ kr.

Eksempel 2

En virksomhed importerer et morgenmadsprodukt som fx 100 kg müsli, der indeholder 2 kg ristede kokosflager og 1 kg chokoladestykker. Müesli er ikke i sig selv afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1 eller 2, men indholdet af chokolade er afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens kapitel 1, mens indholdet af kokos er afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftslovens kapitel 2. Der skal derfor betales dækningsafgift af müsliens indhold af chokolade svarende til $1 \times 25,97 = 25,97$ kr. og af müsliens indhold af ristede kokosflager svarende til $2 \times 5,79 = 11,58$ kr. Den samlede dækningsafgift bliver dermed 37,55 kr.

Ved fortoldningen, udleveringen eller modtagelsen af varer her i landet skal vægten af de afgiftspligtige bestanddele angives, og der skal fremlægges en erklæring herom fra fabrikanten¹¹⁵. Det skal sikre, at SKAT har mulighed for at føre kontrol med, at der er betalt den rigtige afgift.

Fremlægges fabrikanterklæring ikke, beregnes afgiften på grundlag af et indhold af afgiftspligtige bestanddele på 50 pct. af varens vægt og med anvendelse af satsen for den højst beskattede afgiftspligtige bestanddele indeholdt i varen¹¹⁶. Skønner SKAT, at dækningsafgiften, beregnet på grundlag af varens virkelige indhold af afgiftspligtige bestanddele, ville udgøre et højere beløb end det herved fundne, beregnes afgiften dog på grundlag af en af SKAT fastsat vægt af de afgiftspligtige bestanddele.

4.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv og SKAT foreslår, at det altid er det faktiske indhold af chokolade m.m. i produktet som beskattes. Det vil sige, at det er de afgiftspligtige grundbestanddele, som vil være afgiftspligtige. Dette foreslås for at sikre, at der sker en ensartet behandling mellem forskellige inden- og udenlandske produkter.

¹¹⁵ Jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 3.

¹¹⁶ Jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 7.

SKAT fremhæver bl.a. følgende, som kan illustrere en afgiftsforskel. Hvis der i en vare, fx en kage, som er omfattet af det dækningsafgiftspligtige vareområde, er en afgiftspligtig bestanddel i form af fx en chokoladevare fremstillet af kakao, sukker mv., skal der betales dækningsafgift af hele bestanddelen (altså vægten af kakao, sukker mv.), hvis bestanddelen kan identificeres eller fastslås i den dækningsafgiftspligtige kage. Hvis en tilsvarende kage fremstilles her i landet, og virksomheden selv fremstiller den afgiftspligtige bestanddel (fx chokoladevaren), som er i kagen, skal der kun betales afgift af kakaoen i chokoladevaren. Med forslaget skal der fremover også kun betales afgift af grundbestanddelen (kakaoen), som indgår i den dækningsafgiftspligtige vare.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vil i lyset af pilotsagen, som er omtalt ovenfor, ikke behandle de forslag, som er stillet til dækningsafgiften, da det ikke kan gøres uden at berøre de EU-retlige aspekter af dækningsafgiften.

4.4 Guf-pulver

4.4.1 Gældende ret

Der findes 3 typer guf på det danske marked: færdigblandet guf, guf-miks og guf-pulver. Færdigblandet guf og guf-miks, som anvendes til at producere guf, er i henhold til chokoladeafgiftsloven afgiftspligtigt, og producenter samt importører skal registreres for afgiften¹¹⁷. Til forskel for færdigblandet guf skal guf-miks piskes inden anvendelse, men produktet kan dog indtages uden piskning. Både færdigblandet guf og guf-miks beskattes ved salg til iskiosker og private. Den tredje type af guf på markedet er guf-pulver. Til forskel fra de to andre typer af guf er guf-pulver ikke afgiftspligtigt efter chokoladeafgiftsloven. Produktet beskattes således ikke ved salg til iskiosker og private. Men hvis en iskiosk køber guf-pulver for derefter at fremstille guf, vil det fremstillede guf være omfattet af chokoladeafgiftsloven. Dette betyder, at iskiosken skal registreres og betale afgift efter denne lov. Det er alene gufpulver, som anvendes i privat regi, der er afgiftsfrit.

Dette har medført, at iskiosker mv. i højere grad køber guf-pulver for herefter selv at fremstille guf. Der sker herved en fremstilling af en afgiftspligtig vare, og iskiosken vil skulle afregne afgiften direkte overfor SKAT. SKAT har oplyst, at der i dag er mange iskiosker, som ikke synes være bekendt med, at de er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven i forhold til deres eget fremstillet guf af gufpulver, og dermed ikke er registreret for afgiften og ikke betaler afgiften.

4.4.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at forfaldstidspunktet ved betaling af afgift af guf ensrettes, således at gufpulveret beskattes ved salg til iskiosker, modsat i dag hvor gufpulveret først beskattes, når det anvendes til fremstilling af guf i iskiosken. Ved at ændre forfaldstidspunktet vil langt færre virksomheder skulle registreres efter chokoladeafgiftsloven. Det skal præciseres, at salg af gufpulver til private fortsat vil være afgiftsfri.

4.4.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at forfaldstidspunktet for betaling af afgift af guf er det samme, uanset om der er tale om gufpulver, færdigblandet guf eller gufmiks. Dermed fjernes incitamentet til at købe guf-pulver for at undgå at betale afgift, som kan medføre en skævvridning for de virksomheder, som producerer guf eller gufmiks, da disse produkter er afgiftspligtige.

¹¹⁷ Jf. chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 4.

I dag skal virksomheder (fx iskiosker m.fl.), som fremstiller guf af guf-pulver, registreres som oplagshavere for at betale afgift af den mængde guf, som de har fremstillet af guf-pulveret. Forslaget medfører, at forpligtelsen til at lade sig registrere og afregne afgiften for den mængde, der kan fremstilles af guf-pulveret, i stedet vil være hos den virksomhed, der fremstiller, importerer eller driver mellemhandel med guf-pulver.

Af isafgiftsloven fremgår en lignende bestemmelse, hvor is-miks er afgiftspligtigt efter den mængde, der kan fremstilles af varen¹¹⁸. Bestemmelsen i isafgiftsloven blev indført i 1994 og havde til formål at sikre, at virksomheder, der fremstiller is med is-miks i softicemaskiner og lignende apparater, ikke skal registreres. Efter gennemførelsen af denne ændring skal virksomheder, der anvender is-miks til at fremstille afgiftspligtig is, ikke registreres som oplagshaver, og dermed kan virksomhederne undlade at føre afgiftsregnskab samt indbetale afgift, når de anvender is miks. I stedet blev afgiftspligten pålagt virksomheder, der fremstiller, importerer eller driver mellemhandel med is-miks.

Skatteministeriet foreslår derfor, at de virksomheder, som producerer guf-pulver, skal betale afgift af den mængde guf, som der kan fremstilles af guf-pulveret. Det skal præciseres, at der ikke er tale om en ny afgift. Forslaget medfører alene en ændring i forfaldstidspunktet for afgiften.

Skatteministeriet bemærker endeligt, at det kan være vanskeligt for afgiftspligtige virksomheder at fastslå den præcise mængde guf, som kan fremstilles af guf-pulveret, og der kan være risiko for, at afgiften administreres forkert.

Skal forslaget imødekommes, bør der derfor også indføres en standardmodel for beregningen af "svulmeprocenten" af guf-pulver. Samme forslag er stillet i forhold til is-miks. Se delanalyse 2.3 om isafgiften. Det skal være med til at sikre, at regelsættet vil være nemmere at håndtere i praksis. Det kan derfor bidrage til, at forslaget om at beskatte guf-pulver ikke medfører nævneværdige administrative konsekvenser for erhvervslivet, da de kan anvende en standardmodel, såfremt virksomhederne er i tvivl.

4.5 Vafler

4.5.1 Gældende ret

Efter chokoladeafgiftsloven skal der betales afgift af vafler, der er pålagt eller på anden måde anvendes i forbindelse med chokolade, skummasse eller masser helt eller delvis af mandler, nødder eller kerner. Afsættes vaflerne i blandinger med afgiftsfri vafler¹¹⁹, biskuit og lign. i et sådant forhold, at antallet af vafler ikke overstiger 25 pct. af det samlede antal stykker i blandingen, og vaflerne ikke efter punkt 10 betragtes som erstatningsvarer eller efterligninger af chokoladevarer, vil vaflerne være afgiftsfrie.¹²⁰

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning¹²¹, at følgende kan anses som et eksempel på vafler, der er pålagt afgift: Produkter, der sælges som "Luksusvaffel med nougatcreme og chokolade" og består af en tynd vaffelbund med nougatcreme og overtræk af mørk chokolade eller flødechokolade. Derudover er produkter, der anvendes som tilbehør til bl.a. is og består af to vafler med mellemlag af en hvid skumagtig masse, hvis kanter er dækket af et tyndt lag overtrækschokolade, afgiftspligtig.

¹¹⁸ Jf. isafgiftsloven § 1, stk. 2, jf. § 3, stk. 1 og § 4, stk. 2.

¹¹⁹ Vafler, der ikke er pålagt eller på anden måde anvendes i forbindelse med chokolade, skummasse eller masser helt eller delvis af mandler, nødder eller kerner.

¹²⁰ Jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 8.

¹²¹ Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.2.3.3

Produkter, som er helt overtrukket med chokolade, betragtes som en chokoladevare, og vil derfor alene af den grund være afgiftspligtig.

4.5.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at vaffelbestemmelsen i chokoladeafgiftsloven § 1, stk. 1, nr. 8, ophæves.

SKAT bemærker, at forslaget vil medføre, at det kun vil være vafler, som anses for at være chokoladevare efter chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller erstatningsvare efter § 1, stk. 1, nr. 10, som vil være fuldt afgiftspligtige. Øvrige vafler, som ikke anses for omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 eller 10, men som indeholder afgiftspligtige bestanddele, vil være omfattet af dækningsafgiften i § 22.

4.5.3 Skatteministeriets vurdering

Forslaget vil betyde, at der kun skal betales afgift, når vafler anses for at være en chokoladevare efter chokoladeafgiftsloven § 1, nr. 1, eller når vafler anses for at være en erstatningsvare for chokoladearer efter chokoladeafgiftslovens § 1, nr. 10.

Endvidere vil forslaget medføre, at afgiftsfritagelsen vil bortfalde for vafler, som afsættes i blandinger med afgiftsfrie vafler, biskuit og lignende, hvis antallet af afgiftspligtige vafler ikke overstiger 25 pct. af det samlede antal stykker i blandingen, og vaflerne ikke betragtes som erstatningsvarer for eller efterligninger af chokoladearer.

Det vil forenkle reglerne, og der skal ikke bruges ressourcer på at undersøge, om vaflerne er pålagt eller på anden måde anvendes i forbindelse med chokolade, skummasse eller masser helt eller delvis af mandler, nødder eller kerner, og om vaflerne afsættes i blandinger med afgiftsfrie vafler, biskuit og lign. i et sådant forhold, at antallet af vafler ikke overstiger 25 pct. af det samlede antal stykker i blandingen.¹²²

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget imødekommes.

4.6 Chokoladeovertræk mv. til is

4.6.1 Gældende ret

Oplagshavere, der er registreret for at fremstille eller anvende chokoladeovertræk mv., samt importører af dækningsafgiftspligtig is, kan foretage et fradrag på 45 pct. i den afgiftspligtige vægt.¹²³ Formålet med bestemmelsen har været at sikre, at afgiftsbelastningen svarer til afgiften af overtræk, der indkøbes hos en chokoladefabrik. Det skyldes, at virksomheder, som fremstiller chokoladeovertræk til mv. til is, af tekniske grunde tilsatte 80 pct. fedt til det indkøbte overtræk. Det vil sige, at de i udgangspunktet også skulle betale afgift af den mængde fedt, som blev tilført chokoladeovertræket. For således i et vist omfang at sikre, at virksomheder, der fremstiller chokolade, ikke betaler afgift af den fedt, som tilføres chokoladen, har de mulighed for at fradrage 45 pct. i den afgiftspligtige vægt.

4.6.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at muligheden for et fradrag på 45 pct. i den afgiftspligtige mængde chokoladeovertræk mv. i forbindelse med fremstilling af is, ophæves.

¹²² Jf. chokoladeafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 8.

¹²³ Jf. chokoladeafgiftslovens § 8, stk. 1, nr. 9 og stk. 2.

Det skyldes, at den tekniske udvikling har medført, at det ikke længere er nødvendigt at tilsætte den mængde fedtstof (op til 80 pct.) ved fremstillingen af den pågældende overtrækschokolade mv. Skal der således fortsat være et fradrag, kan der argumenteres for, at der også skal være fradrag for andre former for overtræk så som karamel, hvor der heller ikke tilsættes fedtstof.

4.6.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at begrundelsen for bestemmelsen ikke er relevant, såfremt der ikke længere tilsættes en mængde fedtstof. Forslaget vil også være med til at skabe lighed i beskatningen af forskellige ingredienser i is – dvs. at chokoladeovertræk mv. ikke beskattes lempeligere end fx karamelovertræk.

Skatteministeriet har i analyse 2.3 vedrørende isafgiftsloven vurderet, at de chokolade- og sukkervarer, som indgår i is, ikke bør beskattes efter chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven. Gennemføres forslaget, vil det indebære, at chokoladeovertræk til is, ikke skal beskattes efter chokoladeafgiftsloven, men efter isafgiftsloven som en samlet del af isens volumen. Det vil også betyde, at der ikke er behov for et fradrag på 45 pct. i chokoladeovertrækket efter chokoladeafgiftsloven, da det i så fald vil være afgiftsfritaget efter chokoladeafgiftsloven.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ophæve bestemmelsen.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1 Afgiften på chokolade- og sukkervarer

Forslaget om at præcisere det afgiftspligtige vareområde skønnes ikke at medføre økonomiske konsekvenser for det offentlige, da hensigten ikke er at udvide det afgiftspligtige vareområde, men blot at præcisere det.

5.2 Råstofafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til råstofafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

5.3 Dækningsafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til dækningsafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

5.4 Guf-pulver

Forslaget skønnes at medføre et ikke nævneværdigt merprovenu.

5.5 Vafler

Forslaget skønnes samlet set ikke at medføre nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige. Det er ikke muligt præcist at opgøre de økonomiske konsekvenser af forslaget. Ophævelse af afgiftsfritagelsen for vafler, som afsættes i blandinger med afgiftsfri vafler mv. skønnes at medføre et meget beskedent merprovenu. Samtidig vil ophævelsen af afgiften på vafler, der er pålagt eller på anden måde er i forbindelse med chokolade, skummasse eller masser helt eller delvis af mandler, nødder eller kerner, sandsynligvis medføre et meget beskedent mindreprovenu. Samlet vurderes de økonomiske konsekvenser dog ikke at være nævneværdige.

5.6 Chokoladeovertræk mv. til is

Forslaget skønnes ikke at medføre økonomiske konsekvenser for det offentlige. Det skal ses i sammenhæng med Skatteministeriets vurdering i delanalyse 2.3 om isafgiftsloven, hvor det vurderes, at chokolade- og sukkervarer, som indgår i is heriblandt chokoladeovertræk, ikke bør beskattes efter

chokoladeafgiftsloven.¹²⁴ Da chokoladeovertræk således ikke skal beskattes efter chokoladeafgiftsloven, vil forslaget isoleret set ikke medføre et merprovenu, da chokoladeovertræk mm. allerede er afgiftsfritaget som følge af forslaget i delanalyse 2.3.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1 Afgiften på chokolade- og sukkervarer

Det vil medføre administrative lettelser for SKAT, såfremt det afgiftspligtige vareområde præciseres. SKAT bruger i dag en del ressourcer på at undersøge, hvilke varer der er omfattet, ligesom SKAT ofte må inddrage Force Technology.

6.2 Råstofafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til råstofafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

6.3 Dækningsafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til dækningsafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

6.4 Guf-pulver

Det skønnes, at forslaget ikke medfører administrative konsekvenser for det offentlige.

6.5 Vafler

SKAT skønner, at forslaget vil medføre en mindre administrativ lettelse, da det umiddelbart bliver lettere for SKAT at vurdere, om en vaffel er omfattet af det afgiftspligtige vareområde.

6.6 Chokoladeovertræk mv. til is

SKAT skønner, at forslaget forudsætter en ændring eller tilretning i systemer hos SKAT. Der er dog tale om en engangsudgift til tilretning af systemer. Det vil på sigt medføre en besparelse, da SKAT ikke vil skulle kontrollere og vurdere, hvorvidt der er ret til fradrag på 45 pct. af den afgiftspligtige mængde.

Forslaget skal ses i sammenhæng med Skatteministeriets vurdering i analyse 2.3 vedrørende isafgiftsloven, hvor det vurderes, at chokolade- og sukkervarer, som indgår i is, (heriblandt chokoladeovertræk) ikke bør beskattes efter chokoladeafgiftsloven. Gennemføres dette forslag, vil forslaget om at ophæve fradraget på 45 pct. ikke at medføre administrative konsekvenser for det offentlige, da it-systemerne ikke skal tilrettes.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1 Afgiften på chokolade- og sukkervarer

Forslaget skønnes ikke at medføre økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.2 Råstofafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til råstofafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

7.3 Dækningsafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til dækningsafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

¹²⁴ Jf. Afsnit 4.1.3 i delanalyse 2.3 vedrørende isafgiftsloven.

7.4 Guf-pulver

Med forslaget ændres forfaldstidspunktet for betaling af chokoladeafgift i forbindelse med anvendelse af gufpulver.

7.5 Vafler

Forslaget skønnes at medføre en øget afgiftsbelastning for virksomheder, der fremstiller blandinger med vafler, biskuit og lignende, og en mindsket afgiftsbelastning for virksomheder, der producerer vafler, som er belagt eller på anden måde er i forbindelse med chokolade, skummasse eller masser helt eller delvis af mandler, nødder eller kerner, der i dag er afgiftspligtige.

7.6 Chokoladeovertræk mv. til is

Forslaget skønnes ikke at medføre en øget afgiftsbelastning for virksomheder, som hidtil har haft mulighed for at få et fradrag på 45 pct. Det skyldes, at forslaget skal ses i sammenhæng med Skatteministeriets vurdering i delanalyse 2.3 vedrørende isafgiftsloven. Som beskrevet ovenfor vurderes det i delanalyse 2.3, at chokoladeovertræk mv. ikke bør beskattes efter chokoladeafgiftsloven og vil derfor være fritaget for afgift. Samlet set vil der derfor være tale om afgiftslettelse for virksomheder, som fremstiller eller anvender chokoladeovertræk mv. til is.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsen - Team Effektiv Regulering (TER) - vurderer, at forslagene kan medføre løbende administrative lettelser. TER vurderer foreløbigt, at de administrative lettelser samlet set vil være under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau. Nedenfor er TERs vurdering af de administrative konsekvenser af delanalyse 2.2's enkelte forslag.

8.1 Afgiften på chokolade-og sukkervarer

TER vurderer, at en præcisering af reglerne vil kunne medføre en begrænset administrativ lettelse for virksomheder, men at ændring af en ordlyden ikke i sig selv vil ændre på virksomhedernes tidsforbrug forbundet med indberetninger i tilknytning til loven.

8.2 Råstofafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til råstofafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

8.3 Dækningsafgiften

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til dækningsafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen.

8.4 Afgift af guf-pulver

Med forslaget ændres forfaldstidspunktet for betaling af chokoladeafgift i forbindelse med anvendelse af gufpulver til et tidligere handelsled. Skatteministeriet vurderer, at forslaget vil medføre, at færre virksomheder skal registreres efter chokoladeafgiftsloven og afregne afgiften.

8.5 Vafler

Det skønnes, at forslaget vil medføre administrative lettelser for erhvervslivet, da vafler fremover fritages, medmindre de betragtes som en chokoladevare eller en erstatningsvare til de chokolade- og sukkervarer, som er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven. Der skal endvidere ikke bruges ressourcer på at undersøge om vaflerne afsættes i blandinger med afgiftsfri vafler, biskuit og lign. i et sådant forhold, at antallet af vafler ikke overstiger 25 pct. af det samlede antal stykker i blandingen.

8.6 Chokoladeovertræk mv. til is

TER vurderer, at ophævelsen i praksis ikke vil medføre administrative konsekvenser for virksomhederne. Som beskrevet ovenfor skal forslaget dog ses i sammenhæng med forslaget til delanalyse 2.3, hvor det foreslås, at chokoladeovertræk mv. til is ikke skal beskattes efter chokoladeafgiftsloven.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Skatteministeriet bemærker, at chokoladeafgiftsloven bidrager til at nedbringe forbruget af usunde varer, og at nogle af forslagene kan have sundhedsmæssige konsekvenser.

Undersøgelser af danskernes kostvaner viser, at danskere i gennemsnit indtager 20 kg sukker om året. Undersøgelser viser også, at sukkeret hovedsageligt fås fra sodavand, saft, slik, chokolade, kager og lignende. Især børn får for meget sukker. Seks ud 10 børn får mere end 10 pct. af deres energi fra sukker. WHO anbefaler, at indtaget af sukker bør reduceres til 5 pct. af kosten med afsæt i evidens om sukkers skadelige effekter

Indtag af tilsat sukker øger risikoen for caries, og et indtag af fødevarer med høj energitæthed øger risiko for vægtøgning, overvægt og svær overvægt. Ifølge den seneste kostundersøgelse (2015) er omkring halvdelen af den voksne danske befolkning overvægtig, ligesom 20 pct. af alle børn er overvægtige. Overvægt kan medføre en række livsstilssygdomme som f.eks. type-2-diabetes. Indtaget af sukker er en væsentlig risikofaktor ift. overvægt både hos børn og voksne.

Afgifter på fødevarer, hvor indtaget ønskes begrænset, har en dokumenteret effekt på indtaget af usunde varer – jf. blandt andet WHO's rapport fra 2016 (Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases, technical Meeting Report, 5-6 May 2015). Det er således besluttet eller overvejes i en række lande (bl.a. Frankrig, Irland, Finland) at indføre afgifter på sukkersødede læskedrikke, som er identificeret som risikofaktor for udviklingen af overvægt især for børn.

Afgifterne kan både betyde, at forbrugerne køber mindre af produkterne, og at producenterne fremstiller produkter i mindre pakningen. Fx betød afgiften på mættet fedt, at produkter fx smør og chokoladevarer blev fremstillet i mindre pakninger for derved at undgå at øge prisen.

Den nuværende afgiftssats på ca. 26 kr. pr. kg chokolade og sukkervarer udgør en mærkbar del af prisen på en del almindelige slikvarer og må derfor forventes at påvirke det samlede forbrug. En fjernelse af afgiften vil dermed medføre en risiko for, at forbruget stimuleres. Der forefindes dog ikke estimater af sundhedseffekten ved en evt. fjernelse af afgiften.

Det skønnes dog ikke umiddelbart, at en fjernelse af råstofafgiften vil medføre sundhedsmæssige konsekvenser, da råstoffer, heriblandt nødder mv., ikke anses for at være usunde varer. Fødevarestyrelsen bemærker, at det anbefales at spise ca. 30 gram usaltede nødder om dagen, hvorimod saltede nødder o.l. ikke kan anbefales.

10. Forholdet til EU-retten

Det har ikke været muligt at behandle alle forslag, som er stillet til chokoladeafgiftsloven. Det skyldes, at der, på baggrund af en klage, verserer en pilotsag ved EU-Kommissionen om, hvorvidt råstofafgiften og dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven er i strid med EU-retten. Korrespondancen med EU-Kommissionen i en pilotsag er fortrolig og en nærmere gennemgang af saneringsforslagene vedrørende råstof- og dækningsafgiften vil, grundet deres direkte sammenfald med EU-retlige aspekter i pilotsagen, derfor ikke kunne medtages i denne analyse.

Skatteministeriet vil foretage en endelig analyse af saneringsforslagene til råstof- og dækningsafgiften, når EU-Kommissionen har truffet en afgørelse i pilotsagen. Det er ikke muligt at fastsætte en tidshorizont herfor, da der ikke eksisterer formelle frister i forhold til en afgørelse af disse sager.

Det skal i relation til forholdet til EU-retten bemærkes, at det er Skatteministeriets opfattelse, at chokoladeafgiftsloven er i overensstemmelse med EU-retten, herunder traktatens bestemmelser om forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning som told.

Chokoladeafgiftsloven er udtryk for en generel intern afgiftsordning, der systematisk og baseret på objektive kriterier anvendes på hele det afgiftspligtige vareområde, uanset varens oprindelse.

11. Nabotjek

I tabel 5 fremgår afgiftssatserne pr. kg chokolade i en række europæiske lande. Det ses, at Danmark og Norge er de eneste af de 7 lande, som har afgift på chokolade og slik.¹²⁵ Herudover er slik og chokolade i de fleste lande omfattet af en reduceret momssats som følge af reduceret moms på fødevarer.

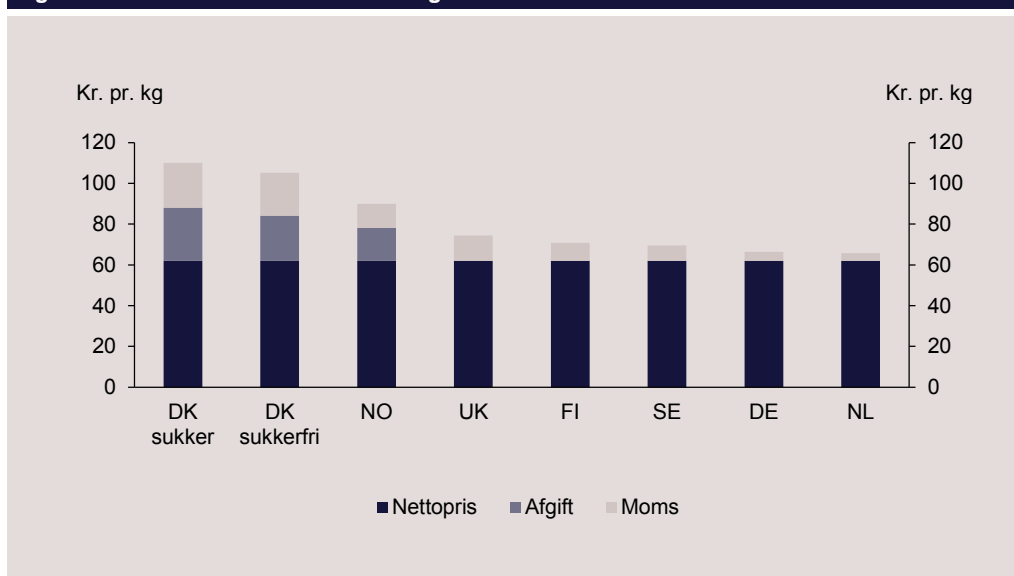
Tabel 5. Afgift på chokolade og slik inkl. og ekskl. moms

	DK		NO	DE	SE	FI	NL	UK
	Sukkerholdig	Sukkerfri						
Afgift	25,97	22,08	16,19	-	-	-	-	-
Moms pct.	25,00	25,00	15,00	7,00	12,00	14,00	6,00	20,00
Afgift inkl. moms	32,46	27,60	18,62	-	-	-	-	-

Kilde: EU-Kommissionen og det norske Finansministerium.

Det samme billede fremgår, når man sammenligner priselementerne i form af nettopris, afgift og moms for kg chokolade i de samme lande, *jf. figur 1*. Der er taget udgangspunkt i en detailpris på 110 kr. for et kilo chokolade i Danmark, svarende til en nettopris pr. kg på ca. 62 kr. Samme nettopris er efterfølgende lagt til grund i de øvrige lande og tillagt gældende moms og afgifter.

Figur 4. Preiselementer for chokolade og slik



Kilde: EU-Kommissionen, det norske finansministerium og egne beregninger.

¹²⁵ Finland har tidligere haft afgift på chokolade- og sukkervarer. Afgiften er dog afskaffet fra januar 2017.

Sammenligningen viser, at prisen på chokolade og slik er højere i Danmark end i de øvrige lande som følge af højere afgift og moms. I Norge, hvor den beregnede detailpris er den højeste efter Danmark, er prisen ca. 20 kr. lavere end i Danmark. Prisen er ca. 44 kr. lavere pr. kg i Tyskland og Holland, hvor de beregnede detailpriser er lavest, som følge af de relativt laveste momssatser på henholdsvis 7 og 6 pct.

2.3 Isafgiftsloven

1. Indledning

Reglerne om afgift af konsum-is (is) fremgår af lovbekendtgørelse nr. 115 af 31. januar 2012 om afgift af konsum-afgift (herefter isafgiftsloven). Et særligt kendetegn i forhold til isafgiftsloven er, at afgiften er en volumenbaseret afgift¹²⁶, hvor der betales en afgift af isens samlede rumfang.

Isafgiften har – udover at indbringe et provenu til statskassen – et sundhedsmæssigt formål, da den er med til at begrænse forbruget af usunde af varer.

Dansk Erhverv, De Samvirkende Købmænd og SKAT har gjort opmærksom på, at regelområdet kan være kompliceret, og at der er nogle samspilsproblemer med chokoladeafgiftsloven¹²⁷, som kan medføre en uhensigtsmæssig beskatning, heriblandt dobbeltbeskatning af visse ingredienser.

De Samvirkende Købmænd fremhæver også, at der skal betales afgift af luft i fx softice. Det skyldes, at der skal betales afgift af den mængde is (fx softice), som fremstilles af is-miks. Det vil sige, at det er den færdige softice, hvor der evt. er tilsat luft, som beskattes.

SKAT har stillet nogle forslag, som skal være med til at gøre regelsættet nemmere at håndtere i praksis. Det foreslås, at alle tilsatte ingredienser til isen omfattes af afgiftsgrundlaget. De foreslår endvidere, at der indføres en standardsvulmingsprocent, som kan anvendes, når der er tvivl om, hvor meget is der kan produceres af is-miks.

Provenuet fra isafgiften fremgår af tabel 1.

Tabel 13. Provenu fra isafgiften, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af konsum-is	201	217	265	297	301	297	330

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

¹²⁶ Modsat lignende punktafgifter så som chokoladeafgiften, der er en vægtafgift.

¹²⁷ Jf. bekendtgørelse af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m. (chokoladeafgiftsloven), lov nr. 1163 af 5. september 2016.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om varer, som er tilsat til is, således at det afgiftspligtige vareområde præciseres, så det fremgår tydeligt, at alle tilsatte varer til is (fx syltetøj, chokolade og nødder) indgår i beskatningsgrundlaget. Det kan være med til at skabe et regelsæt, der er nemmere at håndtere i praksis.
For at mindske den øgede afgiftsbelastning, som forslaget medfører og sikre, at tilsatte varer ikke beskattes efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven, foreslår Skatteministeriet samtidig, at chokolade- og sukkervarer, som tilsættes i is, fritages efter chokoladeafgiftsloven.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om samspilsproblemer med chokoladeafgiftsloven, da der ikke skal betales afgift af den samme vare efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven. Det betyder konkret, at der ikke skal betales afgift efter chokoladeafgiftsloven af de ingredienser, som indgår i is. Der skal kun betales afgift efter isafgiftsloven.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om indføre en standardsvulmingsprocent, når afgiftsgrundlaget for is-miks ikke kan fastsættes.

3. Lovens formål og baggrund

Afgiften på is blev indført i 1947¹²⁸, som en udvidelse af den eksisterende beskatning af luksusvarer. Formålet med afgiften har dog ændret sig med tiden, og afgiften har – ud over et fiskalt hensyn – i dag fået et mere sundhedsfremmende formål.

I 2010 blev afgiften differentieret mellem sukkerholdige og sukkerfrie varer, så afgiften er højere for sukkerholdige produkter.¹²⁹ Ændringerne blev indført med *Forårspakken 2.0* og vedrører aftaledelen "*Flere sunde leveår*". Afgørende for differentieringen er, om varens indhold af tilsat sukker overstiger 0,5 g pr. 100 g eller højst udgør 0,5 g pr. 100 g.

Afgiften for sukkerholdige varer er efterfølgende forhøjet som en del af *Aftalen om finansloven for 2012* mellem den daværende regering (Socialdemokraterne, Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti) og Enhedslisten. Formålet var at hæve afgifterne på en række usunde fødevarer.¹³⁰ Afgiften er herefter i 2012 forhøjet som en del af den daværende regerings skattereform, hvor det blev besluttet, at bl.a. sundhedsfremmende afgifter skulle indekseres. Isafgiften reguleres derfor svarende til 1,8 pct. årligt frem til 2020 ved diskretionære forhøjelser i 2013, 2015 og 2018.¹³¹

I 2009 blev is-miks, der er beregnet til erhvervsmæssig fremstilling af is i softicemaskiner og lignende apparater, fremstillet her i landet, pålagt en afgift. Formålet med denne afgift er at undgå afgiftsfrie produkter (is-miks) fremstilles til afgiftspligtige produkter, uden at der betales afgift.

De aktuelle afgiftssatser fremgår af tabel 2.

¹²⁸ Lov nr. 607 af 21. december 1946 om Afgift af konsum-is.

¹²⁹ Jf. L 206 (samling 2008/2009) og lov nr. 524 af 6. december 2009 om ændring af øl- og vinafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven og lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m., lov om afgift af konsum-is, lov om tobaksafgifter og lov om afgift af øl, vin og frugtvín m.m.

¹³⁰ Jf. L 33 (samling 2011/12) og lov nr. 1383 af 28. december 2011 om ændring af chokoladeafgiftsloven, tobaksafgiftsloven, øl- og vinafgiftsloven og forskellige andre love.

¹³¹ Jf. L 197 (samling 2011/2012) og lov nr. 942 af 19. september 2012 om ændring af lov om forskellige forbrugsafgifter, brændstofforbrugsafgiftsloven, tonnageskatteloven og forskellige andre love.

Tabel 2. Gældende afgiftssatser

Varer	Afgiftssats pr. liter 2017	Afgiftssats pr. liter 2018
Sukkerholdige produkter		
- Is og is-miks	6,98 kr.	7,36 kr.
Sukkerfrie produkter		
- Is og is-miks	5,58 kr.	5,88 kr.

Kilde: Skatteministeriet

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Tilsatte ingredienser

4.1.1 Gældende ret

Der betales afgift af isens fulde volumen.¹³² Det vil sige, at afgiften beregnes ved at gange varens rumindhold i liter med afgiftssatsen.

Det er ikke nærmere defineret i loven, hvad der skal forstås ved is, herunder om tilsatte varer (ingredienser) til is indgår i afgiftsgrundlaget.

SKAT har bl.a. på baggrund af en Momsnævnsafgørelse fra 1991 fortolket reglerne således, at der ikke skal betales isafgift af varer, der ligger "uden på" isen. Det fremgår også af Den Juridiske Vejledning afsnit E.A.2.2.4, at følgende ingredienser ikke indgår i afgiftsgrundlaget.

- Marmelade, syltetøj og lignende, der er anbragt i bunden af isbåde, og som er hærdet sammen med den fyldte is.
- Marmelade, syltetøj, gelé og forskellige slags frugter eller bær, der anvendes som pynt ved fremstilling af isdessert, eller som anbringes mellem kagemasse og ismasse og hærdes sammen med den færdige vare.
- Den fulde vægt af chokolade- eller nougatovertæk, der beskattes efter chokoladeafgiftsloven. Det omfatter også de varer, der er tilsat overtrækket, hvis de er omfattet af chokoladeafgiftsloven, fx nødder der er tilsat chokoladeovertræk.

SKAT fortolker derfor reglerne således, at der ikke skal betales isafgift af ingredienser, som ikke ligger "uden på" isen, fx flødeskum, syltetøj, skummasse, nougat, chokolade, nødder og frugter, som fryses ned sammen med/"inden i" i isen.¹³³ Det gælder også varer, som er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven, og som der derfor også skal betales afgift af efter chokoladeafgiftsloven.

Der er derfor efter praksis forskel på, om der skal betales afgift af tilsatte ingredienser efter isafgiftsloven. Det vil fx afhænge af, om den tilsatte ingrediens er anbragt i bunden, anvendes som pynt, eller om der er tale om chokolade- eller nougatovertæk.

4.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at det afgiftspligtige vareområde præciseres, så alle varer der indgår i isen – uanset hvor de er placeret - medregnes til den afgiftspligtige mængde (isens volumen).

SKAT fremhæver, at reglerne kan give anledning til tvivl, da det ikke altid er muligt at gennemskue, hvad der skal betales afgift af. Der skal nogle gange foretages en meget svær/teknisk vurdering. Der

¹³² Jf. isafgiftslovens § 1 og Den Juridiske Vejledning E.A.2.2.4.

¹³³ Jf. isafgiftslovens § 1 og Den Juridiske Vejledning E.A.2.2.4.

kan for eksempelvis opstå tvivl om, hvorvidt en karamelsauce, som ligger lige under chokoladeovertrækket, skal anses som en vare, der er tilsat overtrækket, og dermed ikke er omfattet afgiften, eller om det ikke anses for at være en del af overtrækket, og dermed er omfattet af afgiften. Forslaget kan derfor være med til at skabe et mere ensartet regelsæt, som vil være nemmere at håndtere i praksis, da alle tilsatte varer til is fremover vil blive beskattet på samme måde.

SKAT gør opmærksom på, at forslaget kan bidrage til en øget afgiftsbelastning for producenter, som fremstiller is med syltetøj i bunden eller overtræk mv., da disse varer tidligere har været fritaget. Forslaget vil på den anden side bidrage til, at der sker en ligestilling, således at alle varer, der indgår i is, beskattes ens.

Forslaget vil også medføre, at flere tilsatte varer, heriblandt chokolade- og nougatovertræk, som tidligere var fritaget, beskattes efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at der er behov for at præcisere reglerne, da det ikke er tydeligt, hvad der skal medregnes til afgiftsgrundlaget.

De tilsatte varer, som ifølge praksis ikke medregnes til afgiftsgrundlaget, fx pynt til is, syltetøj i bunden og chokoladeovertræk, er i dag ikke omfattet, da vurderingen har været, at de ikke anses for at være en del af selve isen. Afgrænsningen er dog svær, og det kan være svært at forklare, hvorfor nogle varer anses for at være en del af isen, mens andre varer ikke er, afhængigt af varens placering i isen. Udviklingen på markedet har også medført, at det for nogle typer af is, vil kræve en meget svær og teknisk vurdering, som kan medføre et øget ressourceforbrug.

For at sikre at alle varer, der er tilsat is beskattes ens og for at gøre regelsættet mere ensartet og nemmere at håndtere i praksis, foreslår Skatteministeriet derfor, at reglerne præciseres, så alle tilsatte varer, som udgangspunkt indgår i afgiftsgrundlaget. Ordlyden i isafgiftsloven skal derfor præciseres, så det fremgår, at tilsatte varer, både dem "uden på" og "inden i" isen, indgår i afgiftsgrundlaget.

En del af de tilsatte varer, som indgår i is, vil også være afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven og vil derfor både blive beskattet efter chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven. De virksomheder, som er registreret efter chokoladeafgiftsloven vil komme til at betale afgift af chokolade- og sukkervarer, som tilsættes is efter chokoladeafgiftsloven. De virksomheder, som herefter køber chokolade- og sukkervarer med henblik på at tilsætte dem isen, vil betale afgift efter chokoladeafgiftsloven af de varer, der tilsættes isen, og afgift efter isafgiftsloven af isens samlede volumen inkl. de tilsatte varer.

For at mindske den øgede afgiftsbelastning, som forslaget medfører og sikre, at tilsatte varer ikke beskattes efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven, foreslår Skatteministeriet samtidig, at reglerne ændres, så der ikke sker en dobbeltbeskatning af de chokolade- og sukkervarer, som indgår i is.

I henhold til chokoladeafgiftsloven skal der ikke betales afgift af chokolade- og sukkervarer, der erhvervsmæssigt anvendes til fremstilling af varer, der ikke er omfattet af afgiftspligten, og som ikke ved modtagelse fra udlandet ville være afgiftspligtige efter lovens kapitel 3.¹³⁴ Det betyder, at der fx ikke skal betales afgift af lakrids, der er tilsat øl, da øl ikke er afgiftspligtig efter chokoladeafgiftsloven. Omvendt skal der betales afgift af lakrids, der er tilsat is, fordi is er omfattet af dækningsafgiften i kapitel 3. Is¹³⁵ bør derfor ikke være omfattet af dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven. Det vil indebære, at der fremover ikke skal betales afgift efter chokoladeafgiftsloven af de chokolade- og

¹³⁴ Jf. chokoladeafgiftslovens § 9, stk. 4.

¹³⁵ Jf. chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 1 (KN-kode 21.05 Konsumis).

sukkervarer, der tilsættes is til erhvervsmæssig fremstilling. Det vil også betyde, at der ikke skal betales dækningsafgift af isen efter chokoladeafgiftsloven, men kun efter isafgiftsloven af isens samlede volumen inkl. de tilsatte chokolade- og sukkervarer.

For at undgå en dobbeltbeskatning af varer, som tilsættes is, foreslås det derfor, at der ikke længere skal betales dækningsafgift af is, så der ikke skal betales afgift af chokolade- og sukkervarer, som indgår i is enten som pynt eller "inden i", efter chokoladeafgiftsloven.

Der skal også foretages en ændring af loven, som sikrer, at de virksomheder, der fremstiller is af fx is-miks og derefter tilsætter chokolade- og sukkervarer, også betaler afgift. De skal i dag betale afgift af den mængde is, der kan fremstilles af is-miksen, inden chokolade- og sukkervarer tilsættes isen, og de kan derfor ikke betale isafgift af isens samlede volumen inkl. chokolade- og sukkervarer. Der vil derfor være forskel på, om der betales afgift på et tidspunkt, hvor chokolade- og sukkervarerne er tilsat isen, eller der først betales afgift efter, at chokolade- og sukkervarerne er tilsat. For at ligestille disse virksomheder skal virksomheder, som betaler afgift, inden at varerne tilsættes, fortsat betale afgift efter chokoladeafgiftsloven for de chokolade- og sukkervarer, som tilsættes isen, og isafgift af isens volumen eksklusiv de tilsatte varer.

Det vil være den virksomhed, der erhvervsmæssigt anvender chokolade- og sukkervarer til fremstillingen af is (tilsætter dem isen), som har ansvaret for at anmode om godtgørelse for chokoladeafgiften, også selvom det ikke er den virksomhed, der i første omgang har betalt afgiften, men blot har købt chokolade- og sukkervarer inkl. afgift fra en anden afgiftspligtig virksomhed. Virksomhederne skal i forbindelse med anmodning om godtgørelse kunne fremlægge dokumentation for afgiftsfritagelsen, og dermed kunne dokumentere mængderne af de afgiftspligtige varer, som skal tilsættes isen, og det skønnes derfor at medføre et beskedent øget ressourceforbrug, for de virksomheder, der anmoder om afgiftsfritagelse eller godtgørelse af afgift.

4.2 Samspilsproblemer med chokoladeafgiftsloven

4.2.1 Gældende ret

Efter gældende regler vil der som beskrevet under afsnit 4.1 være nogle situationer, hvor der betales afgift af den samme vare efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven. Det kan fx være nødder eller chokolade, som nedfryses med isen.

Når virksomheder importerer is til Danmark, skal der efter chokoladeafgiftsloven betales dækningsafgift af de afgiftspligtige bestanddele, fx nødder eller chokolade, som indgår i isen¹³⁶, og der betales isafgift af isens rumfang¹³⁷. Det er bl.a. med til at sikre, at der betales afgift af fx chokolade og nødder i is, der indføres til Danmark, da der også vil være betalt afgift af fx chokolade og nødder, som tilsættes en is, der produceres i Danmark.

4.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv har fremhævet, at dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven giver anledning til samspilsproblemer med isafgiftsloven, og at det bør overvejes, om dækningsafgiften i chokoladeafgiftsloven skal afskaffes. Dansk Erhverv har anført, at det virker forkert, at isproducenter kan risikere at betale dækningsafgift af hele isens vægt, hvis den er dækket af et tyndt lag chokolade, og at man bør overveje helt at gå bort fra denne afgiftstype og alene beskatte ud fra det reelle indhold i produktet.

De Samvirkende Købmænd har mere generelt fremhævet, at isafgiften indeholder nogle samspilsproblemer med chokoladeafgiftsloven, og at loven dermed kan være svær at forstå og håndtere i praksis.

4.2.3 Skatteministeriets vurdering

¹³⁶ Jf. Chokoladeafgiftslovens § 22.

¹³⁷ Jf. Isafgiftslovens § 1.

Det bemærkes, at der efter gældende ret ikke skal betales afgift af hele isens vægt efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven. SKAT fortolker reglerne således, at der skal betales dækningsafgift af de afgiftspligtige bestanddele i form af chokolade- og sukkervarer og/eller råstofafgiftspligtige varer, som indgår i isen efter chokoladeafgiftsloven. Selvom isen er fuldt overtrukket med chokolade, vil den efter SKATs fortolkning af reglerne ikke anses for at være en chokoladevare. Derimod skal der betales afgift af hele isen efter isafgiftsloven. Retspraksis medfører således, at reglerne allerede administreres, som foreslået af Dansk Erhverv.

Skatteministeriet er opmærksom på, at der er visse vanskeligheder og uhensigtsmæssigheder ved loven. Som det også fremgår under afsnit 4.1, kan der efter gældende regler være nogle tilfælde, hvor der både skal betales chokoladeafgift og isafgift af den samme vare.

For bl.a. at sikre et bedre samspil mellem de to love foreslår Skatteministeriet, at der ikke skal betales afgift efter chokoladeafgiftsloven af de chokolade- og sukkervarer, som tilsættes is. Der skal i stedet betales isafgift af hele isens volumen inkl. chokolade- og sukkervarer, når isen importeres til Danmark efter isafgiftsloven. Der henvises til vurderingen under afsnit 4.1.3.

4.3 Is-miks

4.3.1 Gældende ret

Der skal betales afgift af is-miks, som i erhvervsmæssig henseende anvendes til at fremstille is¹³⁸. Det er for at sikre, at der ikke afgiftsfrit kan produceres afgiftspligtige produkter.

Afgiften skal beregnes ud fra den mængde is (fx soffice), som kan fremstilles af is-miksen. Såfremt det kun er is-miksen som beskattes, vil der ikke være betalt afgift pr. liter is, som kan konsumeres, som det vil være tilfældet for andre isprodukter.

Det er også for at undgå, at virksomheder, som modtager is-miks med henblik på fx at fremstille soffice, skal lade sig registrere hos SKAT. Såfremt virksomheden registreres hos SKAT, som fx oplagshaver, skal der først betales afgift, når isen (sofficen) udleveres fra virksomheden og dermed af den færdige soffice. Det vil dog kræve flere ressourcer for både SKAT og erhvervslivet, såfremt alle virksomheder, der fremstiller is af is-miks, fremover skal registrere sig hos SKAT.

Da der skal beregnes afgift ud fra den mængde af is (fx soffice), som kan fremstilles af is-miksen, skal det fastsættes, hvor meget is-miksen "svulmer", når den laves til is. Udgangspunktet er, at det er erhvervslivet, som fastsætter denne såkaldte "svulmingsprocent".

Virksomheder, som sælger is-miks, skal skrive på pakningen, at den indeholder afgiftspligtig is-miks, der er bestemt til erhvervsmæssig fremstilling af is i sofficemaskiner og lignende apparater, og de skal angive, hvor mange liter is der kan fremstilles af pakningens indhold af is-miks.¹³⁹ Formålet er bl.a., at SKAT skal have mulighed for at føre kontrol med beregningen af afgiften, herunder om der er betalt afgift af den mængde, som kan produceres.

4.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT forestår, at der indføres en standardsvulmingsprocent for is-miks, som SKAT kan anvende, når virksomheder ikke har anført dette på pakningen, eller når den mængde, der er anført, fremstår som åbenlys forkert.

SKAT oplever i forbindelse med kontrol af virksomheder, at den reelle "svulmingsprocent" ikke stemmer overens med den svulmingsprocent, som oplyses af is-miks producenten, eller at svulmingsprocenten ikke fremgår af is-miksen.

¹³⁸ Jf. isafgiftsloven § 1, stk. 2.

¹³⁹ Jf. isafgiftsloven § 4, stk. 2.

SKAT bemærker, at det skal undersøges nærmere, hvorvidt en sådan standardsvulmingsprocent er hensigtsmæssig, navnlig fordi der kan være forskel i svulmingsprocenten alt efter hvilken type is som fremstilles.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at forslaget kan hjælpe virksomheder og SKAT i de tilfælde, hvor svulmingsprocenten ikke er angivet af virksomhederne.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at der indføres en standardsvulmingsprocent, som skal anvendes, når virksomheder ikke har angivet en fabrikanterklæring eller lignende, der angiver den mængde af is (fx softice), som kan fremstilles af is-miksen. Lignende bestemmelse findes i dag i chokoladeafgiftslovens § 22, stk. 7: Såfremt der ikke fremlægges fabrikanterklæring til at beregne dækningsafgiften, beregnes afgiften på grundlag af et indhold af afgiftspligtige bestanddele på 50 pct. af varens vægt og med anvendelse af satsen for den højst beskattede af de i varen indeholdte afgiftspligtige bestanddele.

Der skal arbejdes videre med en fastsættelse af standardsvulmingsprocenten, eventuelt ud fra nogle gennemsnitsbetragtninger i forhold til hvor meget is, der i gennemsnit kan fremstilles af is-miks. Det bør også overvejes i samarbejde med virksomhederne og erhvervsorganisationerne, om der altid skal anvendes en standardsvulmingsprocent, så virksomhederne aldrig skal bruge ressourcer på at fremskaffe fabrikanterklæring, der angiver den mængde af is (fx softice), som kan fremstilles af is-miksen.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1 Tilsatte ingredienser

Såfremt alle ingredienser fremover beskattes efter isafgiften, skønnes det at medføre et beskedent merprovenu for det offentlige.

Skatteministeriet foreslår dog samtidig, at chokoladeafgiftsloven ændres således, at der ikke skal betales chokoladeafgift af de varer, der tilsættes is, hvilket skønnes at medføre et beskedent mindreprovenu for det offentlige.

Skatteministeriet har ikke præcise opgørelser af mængderne af tilsatte varer i is. Det gælder også de tilsatte ingredienser, som i dag er afgiftspligtige efter chokoladeafgiftsloven. Der er derfor væsentlig usikkerhed forbundet med provenuskønnet, som dog samlet vurderes at være beskedent.

5.2 Samspillet med chokoladeafgiftsloven

Det skønnes, at forslaget ikke medfører økonomiske konsekvenser for det offentlige, idet praksis allerede svarer til det foreslåede.

5.3 Standardsvulmingsprocent

Forslaget skønnes ikke at medfører nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1 Tilsatte ingredienser

Forslaget kan medføre mindre administrative lettelser for SKAT, da de i forbindelse med kontrolsager skal bruge ressourcer på at undersøge, om en ingrediens til isen er omfattet af beskatningsgrundlaget.

6.2 Samspillet med chokoladeafgiftsloven

Forslaget skønnes ikke at medføre administrative konsekvenser for det offentlige, da retspraksis medfører, at reglerne allerede administreres, som foreslået af Dansk Erhverv.

6.3 Standardsvulmingsprocent for is-miks.

Forslaget skønnes at medføre mindre administrative lettelser for det SKAT, da det vil være nemmere at fastsætte afgiftsgrundlaget, når virksomheden ikke har opgjort, hvor meget is (soffice), der kan fremstilles af is-miksen, eller når opgørelsen virker åbenlys forkert.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1 Tilsatte ingredienser

For producenter, som fremstiller is med syltetøj i bunden, pynt og overtræk mv., vil forslaget umiddelbart betyde en øget afgiftsbelastning, da disse tilsatte varer i dag ikke indgår i afgiftsgrundlaget.

Forslaget skal dog ses i sammenhæng med forslaget om, at der ikke skal betales afgift efter både chokoladeafgiftsloven og isafgiftsloven, da det umiddelbart vil mindske afgiftsbelastningen, så is-producenter ikke beskattes to gange af samme vare.

Det er ikke muligt at opgøre de præcise økonomiske konsekvenser for erhvervslivet, men de vurderes dog at være ikke-nævneværdige, da en eventuel øget eller mindsket afgiftsbelastning vil kunne overvælttes i priserne på det endelige produkt.

7.2 Sammenspillet med chokoladeafgiftsloven

Forslaget skønnes ikke at medføre økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.3 Standardvulmingsprocent

Forslaget skønnes ikke at medføre økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering (TER) – vurderer, at forslagene kan medføre løbende administrative lettelser. TER vurderer foreløbigt, at de administrative lettelser samlet set vil være under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau. Nedenfor er TERs vurdering af de administrative konsekvenser af delanalyse 2.3's enkelte forslag.

8.1 Tilsatte varer

Forslaget vil medføre administrative lettelser for erhvervslivet, da de ikke skal bruge ressourcer på at undersøge, om de tilsatte varer betragtes som varer "uden på" isen eller "inden i" isen, og dermed om de er afgiftspligtige efter isafgiftsloven.

8.2 Samspillet med chokoladeafgiftsloven

TER vurderer, at forslaget vil medføre administrative lettelser for de virksomheder som i dag betaler afgift af chokolade- og sukkervarer, som er tilsat is, efter både isafgiftsloven og chokoladeafgiftsloven.

8.3 Standardvulmingsprocent for is-miks.

TER vurderer, at der vil være en mindre administrativ lettelse forbundet med indførelsen af en standardvulmingsprocent, som kan benyttes i tilfælde, hvor afgiftsgrundlaget for is-miks ikke kan fastsættes.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene skønnes ikke at have miljø- eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Det er Skatteministeriets opfattelse, at isafgiftsloven er i overensstemmelse med EU-retten. Isafgiftsloven er udtryk for en generel intern afgiftsordning, der systematisk og baseret på objektive kriterier anvendes på hele det afgiftspligtige vareområde, uanset varens oprindelse.

11. Nabo tjek

I tabel 3 fremgår afgiftssatserne pr. liter konsumis i en række europæiske lande. Det ses, at Danmark er det eneste af de 7 lande, som har afgift på konsumis. Herudover er konsumis i de fleste lande omfattet af en reduceret momssats for fødevarer.

Tabel 3. Afgift på konsumis inkl. og ekskl. moms, kr. pr. liter

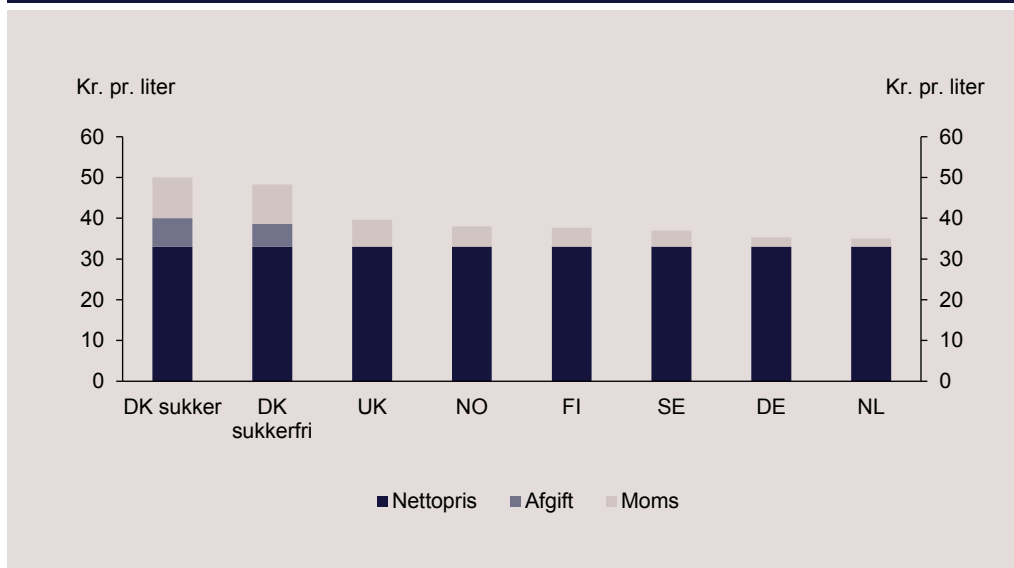
	DK		NO	DE	SE	FI	NL	UK
	Sukkerholdig	Sukkerfri						
Afgift	6,98	5,58	-	-	-	-	-	-
Moms pct.	25,00	25,00	15,00	7,00	12,00	14,00	6,00	20,00
Afgift inkl. moms	8,73	6,98	-	-	-	-	-	-

Kilde: EU-Kommissionen og det norske Finansministerium.

Når man sammenligner priselementerne i form af nettopris, afgift og moms for en liter konsumis i de samme lande, fremgår det derfor, at prisen på konsumis er langt højere i Danmark end i de øvrige sammenlignelige lande, jf. figur 1. Der er taget udgangspunkt i en detailpris på 50 kr. for en liter konsumis i Danmark, svarende til en nettopris pr. liter på ca. 33 kr. Samme nettopris er efterfølgende lagt til grund i de øvrige lande og tillagt gældende moms og afgifter.

Sammenligningen viser, at den beregnede detailpris i de øvrige lande er mindst 10 kr. lavere pr. liter end i Danmark som følge af de relativt lave momssatser og ingen konsumisafgift.

Figur 5. Preiselementer for konsumis



Kilde: EU-Kommissionen, det norske finansministerium og egne beregninger.

2.4 Spiritusafgiftsloven

1. Indledning

Dansk Erhverv, Dansk Industri, De Samvirkende Købmænd, Vin og Spiritus Organisationen i Danmark (VSOD) og Undervisningsministeriet har fremsendt forslag til spiritusafgiftsloven.

Dansk Industri foreslår, at spiritusafgiften på kosttilskud afskaffes.

Undervisningsministeriet foreslår, at det gøres muligt at anvende destillation af ethanol i undervisningsøjemed.

Dansk Erhverv, De Samvirkende Købmænd og Vin og Spiritus Organisationen i Danmark (VSOD) foreslår, at afgiften på spiritus nedsættes. Dansk Erhverv efterspørger desuden en analyse af grænsehandlen og den illegale handel med spiritus.

Provenuet fra spiritusafgiften fremgår af tabel 1.

Tabel 14. Provenu fra spiritusafgiften, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af spiritus	1.028	1.062	1.074	1.127	1.154	1.201	1.197

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at afskaffe spiritusafgiften på kosttilskud, da vin- og spiritusafgiften på kosttilskud ikke kan afskaffes inden for rammerne af EU-retten.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at tillade destillation af spiritus i undervisningsøjemed, da forslaget ikke kan gennemføres inden for rammerne af EU-retten.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at nedsætte afgiftssatsen på spiritus, da forslaget ikke medfører varige administrative byrdelettelser.

3. Lovens formål og baggrund

Spiritusafgiftsloven

Afgiften på spiritus blev oprindeligt indført i 1887. De nuværende regler om afgift på spiritus fremgår af spiritusafgiftsloven¹⁴⁰, som blev indført ved lov nr. 153 af 6. maj 1980.

Ved gennemførelsen af EU's indre marked den 1. januar 1993 skete der en harmonisering af visse told- og afgiftsregler. På området for punktafgifter blev harmoniseringen gennemført i 1992 ved

¹⁴⁰ Jf. lovbekendtgørelse nr. 82 af 21. januar 2016 om afgift på spiritus m.m., med senere ændringer (herefter spiritusafgiftsloven).

hjælp af vedtagelsen af en række EU-retsakter, herunder på området for alkohol og alkoholholdige drikkevarer, som trådte i kraft den 1. januar 1993.

Reglerne for afgift af spiritus er således harmoniseret i EU og fremgår i dag af Rådets direktiv nr. 83 af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikke samt af Rådets direktiv nr. 84 af 19. oktober 1992 om indbyrdes filnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

Den oprindelige danske spiritusafgiftslov fra 1980 er således – bl.a. i takt med og som følge af den løbende fællesskabsretlige regulering – blevet ændret adskillige gange.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Afgiften på kosttilskud

4.1.1. Gældende ret

Det følger af spiritusafgiftsloven¹⁴¹, at der skal betales afgift her i landet af produkter med et indhold af ethanol over 1,2 pct. vol. samt af vin og frugtvin mv. med et ethanolindhold over 22 pct. vol. efter reglerne i spiritusafgiftsloven.

Det fremgår af EU's nomenklatur, at bl.a. flydende produkter af forskellige planteekstrakter i en alkoholopløsning, med et anbefalet antal dråber som dosis, skal tariferes som spiritus under position 2208.

Kosttilskud bliver således i dag som udgangspunkt tariferet som et alkoholprodukt i henhold til EU's nomenklatur og er derfor afgiftspligtige som alkoholprodukter. Det er således ikke muligt at opnå bevilling til fritagelse af alkohol til brug i fremstillingen af kosttilskud.

Det fremgår imidlertid af spiritusafgiftsloven, at der sker afgiftsfritagelse af varer, der anvendes til teknisk, videnskabeligt, undervisningsmæssigt eller medicinsk formål og lignende.¹⁴² Det fremgår i den forbindelse af EU's nomenklatur, at medlemsstaterne fritager produkter, når disse anvendes til fremstilling af lægemidler, som er omhandlet i Rådets direktiv 2001/83/EU¹⁴³. I Danmark er det Lægemiddelstyrelsen, som vurderer, hvilke produkter der kan registreres som lægemidler eller naturlægemidler i overensstemmelse med direktivet.

4.1.2. Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Industri foreslår, at spiritusafgiften på kosttilskud afskaffes, og at kosttilskud derved behandles på lige fod med lægemidler. Dansk Industri bemærker i den forbindelse, at spiritusafgiften på kosttilskud medfører betydelige meromkostninger for virksomhederne i form af øget administration.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Som omtalt i Dansk Industris henvendelse, følger det af Landsskatterettens kendelse fra 2013¹⁴⁴, at kosttilskud, som hverken er registreret som naturlægemiddel eller lægemiddel hos Lægemiddelstyrelsen,

¹⁴¹ Jf. § 1 i bekendtgørelse nr. 82 af 21. januar 2016 af lov om afgift af spiritus (spiritusafgiftsloven).

¹⁴² Jf. § 15, stk. 1, i spiritusafgiftsloven. Bestemmelsen implementerer art. 27 (1), lit. c), i EU's nomenklatur.

¹⁴³ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/83/EF af 6. november 2001 om oprettelse af en fællesskabskodeks for humanmedicinske lægemidler.

¹⁴⁴ SKM2012.698.LSR.

relsen, er omfattet af afgiftspligten i henhold til spiritusafgiftsloven, idet varen henhører under toldposition 2208. Når der er tale om et kosttilskud, som er at betragte som en fødevarer, er betingelserne for afgiftsfritagelse dermed ikke opfyldt¹⁴⁵.

Skatteministeriet vurderer på baggrund af ovenstående, at der ikke inden for rammerne af EU-retten er mulighed for, at indføre en generel fritagelse af kosttilskud, som er omfattet af det afgiftspligtige vareområde i forhold til EU-reglerne og den danske afgiftslovgivning.

4.2. Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

4.2.1. Gældende ret

Det følger af spiritusafgiftsloven, at indmæskning, gærsætning, destillation, syntese eller lignende, hvorved der fremkommer spiritus, kun må foretages af virksomheder, som efter spiritusafgiftsloven er autoriseret hertil¹⁴⁶. En virksomhed som, fx ved hjælp af destillation, ønsker at fremstille spiritus, skal således efter spiritusafgiftsloven være autoriseret som oplagshaver hos SKAT, have lokaler godkendt af SKAT samt stille sikkerhed hos SKAT på mindst 200.000 kr. for betaling af spiritusafgift. En tildelt autorisation efter spiritusafgiftsloven forudsætter endvidere, at der løbende angives og betales spiritusafgift til SKAT af varer, som udleveres, fx i forbindelse med salg.

4.2.2. Forslag fra branchen og SKAT

Undervisningsministeriet foreslår, at det gøres muligt at anvende destillation af ethanol i undervisningsøjemed. Forslaget begrundes med, at det vil have stor undervisningsmæssig værdi i de naturvidenskabelige fag i grundskoler, gymnasier, professionshøjskoler og universiteter, da det vil muliggøre, at man i undervisningssammenhænge kan gennemføre forsøg, hvor man kan fremstille ethanol ved destillation.

4.2.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet bemærker, at der i spiritusafgiftsloven – i forhold til ethanol – sondres mellem, om dette anvendes til bestemte formål, eller om der er tale om egentlig fremstilling af ethanol.

I forhold til sidstnævnte gælder, som tidligere anført, at ethanol kun må fremstilles af virksomheder, som har fået tildelt en autorisation hertil.

Bestemmelsen eksisterede allerede forud for, at spiritusafgiftsloven blev ændret¹⁴⁷ som følge af, at det oprindelige cirkulationsdirektiv¹⁴⁸ trådte i kraft pr. 1. marts 1993.

Uagtet bestemmelsens nationale oprindelse fremgår det af det nugældende cirkulationsdirektiv¹⁴⁹, at fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer skal finde sted i afgiftsoplæg, når afgiften ikke er betalt.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Jf. spiritusafgiftslovens § 15, stk. 1.

¹⁴⁶ Jf. § 1, stk. 3.

¹⁴⁷ Jf. lov nr. 1017 af 19. december 1992 om ændring af lov om afgift af spiritus m.m. (Ændringer som følger af EF's indre marked m.v.).

¹⁴⁸ Direktiv er nr. 1992/12/EØF.

¹⁴⁹ Rådets direktiv nr. 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF, art. 11 (2).

¹⁵⁰ Bestemmelsen er i dag implementeret i spiritusafgiftslovens § 7, stk. 1.

Af cirkulationsdirektivets art. 4, lit. b)¹⁵¹, følger, at et afgiftsoplag er ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en afgiftssuspensionsordning fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.

I direktivets art. 13 fastsættes ufravigelige krav til sikkerhedsstillelse, lageroptegnelse m.v., som følger med en autorisering til bl.a. fremstilling af ethanol.

På baggrund af ovenstående vurderer Skatteministeriet, at der i cirkulationsdirektivet ikke er hjemmel til at fritage fremstilling af ethanol i undervisningsøjemed fra den eksisterende godkendelsesordning i spiritusafgiftsloven.

4.3. Nedsættelse af afgiften på spiritus

4.3.1. Gældende ret

I Danmark er afgiften på spiritus 150 kr. pr. liter ren alkohol (svarende til knap 2.011 EUR pr. hl). Afgiften har ikke været ændret siden 2003 og indekseres ikke.

Afgiften på spiritus er ligesom afgifterne på bl.a. vin og øl harmoniseret i EU, idet der bl.a. er fastsat minimumsafgifter (Rådets direktiv 92/84/EØF). Minimumsafgiften på spiritus er fastsat til 550 EUR pr. hl svarende til ca. 41 kr. pr. liter ren alkohol. Derudover må lande med en afgift under 1.000 EUR pr. hl svarende til ca. 74,50 kr. pr. liter ren alkohol ikke reducere afgiften yderligere, mens lande med en afgift over dette niveau ikke må reducere afgiftssatsen til under 1.000 EUR pr. hl ren alkohol. Danmark må således ikke sænke afgiften til under ca. 74,50 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol.

4.3.2. Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv, De Samvirkende Købmænd og Vin og Spiritus Organisationen i Danmark (VSOD) foreslår, at afgiften på spiritus nedsættes. VSOD foreslår konkret en nedsættelse med 23 pct. fra 150 kr. pr. liter til 115 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol.

Dansk Erhverv efterspørger desuden en analyse af grænsehandlen og den illegale handel med spiritus.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om en nedsættelse af spiritusafgiften. Der er alene tale om en ren satsændring, som ikke vil indebære administrative besparelser for hverken erhvervslivet eller det offentlige.

Spiritus er dog en relativt højt beskattet vare, og forvriddningseffekterne er ligeledes relativt høje. Selvfinansieringsgraden ved en mindre afgiftslettelse på 0,7 pct. (svarende til 1 kr. pr. liter 100 pct. ren spiritus) er således næsten 80 pct. Det vil sige, at mindreprovenuet efter tilbageløb og adfærd reduceres med knap 80 pct. i forhold til det umiddelbare mindreprovenu ved afgiftsnedsættelsen, idet adfærdsændringer i form af et øget dansk forbrug, mindre grænsehandel samt øget udenlandsk grænsehandel i Danmark vil medføre øgede moms og afgiftsindtægter.

Såfremt der er tale om større afgiftsnedsættelser, er selvfinansieringsgraden dog væsentligt lavere, og ved en halvering af afgiften skønnes selvfinansieringsgraden at udgøre ca. 45 pct.

¹⁵¹ Bestemmelsen er i dag implementeret i spiritusafgiftslovens § 9a, stk. 1.

Hertil kommer, at større nedsættelser af afgiften på spiritus skønnes at medføre et øget alkoholforbrug, hvilket vil have negative sundhedsmæssige konsekvenser. Ved en nedsættelse af afgiften på 23 pct. vurderes forbruget at stige med 4 pct.

Skatteministeriets seneste vurdering af omfanget af forbrug, afgiftspligtigt salg, grænsehandel og illegal handel med spiritus fremgår af *Status over grænsehandel 2016*. Skatteministeriet har ikke nyere data på området, der ville kunne lægges til grund for yderligere analyse.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1 Afgiftsfritagelse på kosttilskud

Forslaget om at afgiftsfritage kosttilskud vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten og har derfor ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.2 Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

Forslaget om at gøre det muligt at anvende destillation af ethanol i undervisningsøjemed vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten og har derfor ingen økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.3 Nedsættelse af afgiften på spiritus

En mindre nedsættelse af spiritusafgiften med 1 kr. til en sats på 149 kr. pr. liter skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på knap 10 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 2 mio. kr.

En nedsættelse af spiritusafgiften med 23 pct. til en sats på 115 kr. pr. liter skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på godt 300 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at blive reduceret til ca. 100 mio. kr.

En nedsættelse af spiritusafgiften med ca. 50 pct. til en sats på 74,5 kr. pr. liter (svarende til minimum inden for rammerne af EU reglerne) skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på godt ca. 650 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at blive reduceret til ca. 350 mio. kr.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1 Afgiftsfritagelse på kosttilskud

Forslaget om at afgiftsfritage kosttilskud vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten, og har derfor ingen administrative konsekvenser for det offentlige.

6.2 Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

Forslaget om at gøre det muligt at anvende destillation af ethanol i undervisningsøjemed vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten, og har derfor ingen administrative konsekvenser for det offentlige.

6.3 Nedsættelse af afgiften på spiritus

Rene satsændringer vil ikke medføre varige administrative konsekvenser, men vil indebære begrænsede administrative engangsomkostninger i forbindelse med evt. systemtilpasning og vejledning mv.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1 Afgiftsfritagelse på kosttilskud

Forslaget om at afgiftsfritage kosttilskud vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten og har derfor ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.2 Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

Forslaget om at gøre det muligt at anvende destillation af ethanol i undervisningsøjemed vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten og har derfor ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.3 Nedsættelse af afgiften på spiritus

Nedsættelse af spiritusafgiften vil give en umiddelbar afgiftslettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare provenu ved nedsættelsen, som dog må forventes overvæltet til forbrugerne i form af lavere priser. Samtidig forventes nedsættelsen at medføre en øget efterspørgsel efter spiritus dels som følge af et øget forbrug og et øget indenlandsk salg af spiritus og mindre grænsehandel med spiritus.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

8.1 Afgiftsfritagelse på kosttilskud

TER vurderer, at forslaget ikke vil medføre administrative konsekvenser for erhvervslivet, da der ikke vurderes at være grundlag for at ændre reglerne.

8.2 Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

TER vurderer, at forslaget ikke vil medføre administrative konsekvenser for erhvervslivet, da der ikke vurderes at være grundlag for at ændre reglerne.

8.3 Nedsættelse af afgiften på spiritus

TER vurderer, at forslaget ikke vil medføre administrative konsekvenser for erhvervslivet, da der ikke vurderes at være grundlag for at ændre reglerne.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

9.1 Afgiftsfritagelse på kosttilskud

Forslaget medfører ingen miljø- og sundhedsmæssige konsekvenser.

9.2 Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

Forslaget medfører ingen miljø- og sundhedsmæssige konsekvenser.

9.3 Nedsættelse af afgiften på spiritus

Forslaget om at nedsætte afgiften på spiritus skønnes at medføre et øget alkoholforbrug hvilket vil have negative sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslagene vedrørende afgiftsfritagelse af kosttilskud, samt adgang til destillation af ethanol i undervisningsøjemed vurderes ikke at kunne gennemføres inden for rammerne af EU-retten.

Forslagene vedrørende afgiftsnedsættelser, som ikke overskrider grænsen for EU's minimumssatser, skønnes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

11. Nabo tjek

11.1 Afgift på kosttilskud

Skatteministeriet har i forbindelse med en tidligere ændring af spiritusafgiftsloven¹⁵² undersøgt, hvordan kosttilskud bliver behandlet i afgiftsmæssig henseende i en række EU-lande, herunder Finland, Sverige og Irland, som Dansk Industri tidligere har oplyst skulle fritage kosttilskud, der indeholder alkohol for afgift.

De nævnte lande oplyste entydigt, at de pågældende produkter efter disse landes nationale lovgivninger var omfattet af afgift, medmindre de er godkendt som lægemidler.¹⁵³ De nævnte medlemsstaters lovgivning på området svarer således til de nuværende danske regler for så vidt angår spiritusafgift på kosttilskud.

11.2 Anvendelse af destillation i undervisningsøjemed

Inden for rammerne af EU's cirkulationsdirektiv vurderes der ikke at være hjemmel til at fritage fremstilling af ethanol i undervisningsøjemed fra den eksisterende godkendelsesordning i spiritusafgiftsloven.

11.3 Nedsættelse af afgiften på spiritus

I tabel 2 fremgår afgiftssatserne pr. liter 100 pct. ren spiritus i en række europæiske lande. Det ses, at flere af de sammenlignelige lande har væsentligt højere afgifter end i Danmark, mens at Tyskland og Holland har en lavere afgift end i Danmark.

Tabel 2. Afgift på spiritus inkl. og ekskl. moms

Kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Spiritusafgift	150,00	598,12	97,21	407,01	339,83	125,78	280,11
Moms pct.	25,00	25,00	19,00	25,00	24,00	21,00	20,00
Spiritusafgift inkl. moms	187,50	747,65	115,68	508,76	421,38	152,20	336,13

Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016 og det norske Finansministerium.

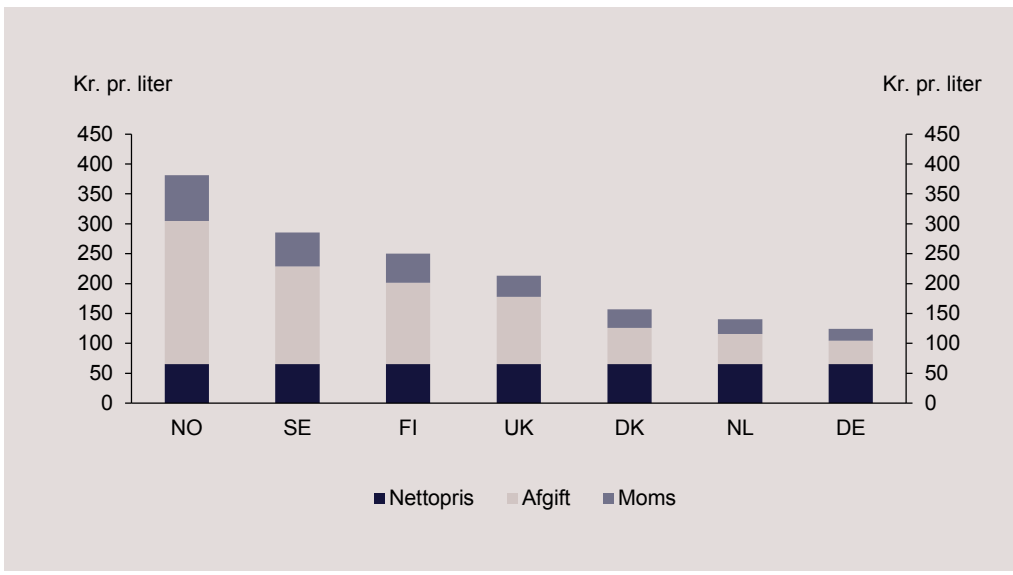
Det samme billede fremgår, når man sammenligner priselementerne i form af nettopris, afgift og moms for en flaske spiritus i de samme lande, *jf. figur 1*. Der er taget udgangspunkt i en flaske spiritus i Danmark til 109,95 kr. for 70 cl med 40 pct. alkohol, svarende til en nettopris pr. liter på knap 66 kr. Samme nettopris er efterfølgende lagt til grund i de øvrige lande og tillagt gældende moms og afgifter.

Sammenligningen viser, at mens 2 af landene har en lavere detailpris, har 4 lande en væsentlig højere detailpris som følge af højere afgift og moms. Således er en flaske spiritus, der i Danmark koster knap 160 kr. pr. liter, godt 30 kr. billigere i Tyskland, mens den er godt 220 kr. dyrere i Norge.

¹⁵² L 64 Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om afgift af lønsum m.v., momsloven, lov om afgift af naturgas og bygas, spiritusafgiftsloven og forskellige andre love (Forenkling af registrerede varemodtageres adgang til godtgørelse af afgift ved eksport, afgiftsfritagelse af varer henhørende under toldoplagsprocedure, andre særlige toldordninger og afgiftsoplæg, lønsumsafgift for selvstændige momsgrupper, indførelse af mulighed for indirekte opgørelse af afgifter af bygas, afskaffelse af banderoler på spiritus mv.). (Samling 2014/15).

¹⁵³ Efter det oplyste har Finland tilsyneladende en mere lempelig praksis for godkendelse af kosttilskud som lægemidler.

Figur 6. Preiselementer for en liter spiritus med 40 pct. alkohol



Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016, det norske Finansministerium og egne beregninger.

2.5 Tillægsafgiften på alkoholsodavand

1. Indledning

Bryggeriforeningen, Dansk Industri og De Samvirkende Købmænd foreslår, at tillægsafgiften på alkoholsodavand afskaffes.

Provenuet fra tillægsafgiften skal ifølge EU-retten være øremærket og er ifølge danske regler øremærket en række sundhedsfremmende foranstaltninger, som ved en afskaffelse vil skulle anvises alternativ finansiering eller afskaffes.

Provenuet fra tillægsafgiften fremgår af tabel 1.

Tabel 15. Provenu fra tillægsafgiften, mio. kr.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Tillægsafgift af alkoholsodavand	26	49	37	33	34	33	35

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at afskaffe tillægsafgiften på alkoholsodavand. Denne vurdering vil dog skulle holdes op mod de sundhedsmæssige konsekvenser ved en afskaffelse af tillægsafgiften.

3. Reglernes formål og baggrund

I forbindelse med overvejelser om at tillade alkoholsodavand på det danske marked blev det i 2005 politisk besluttet at belægge salget med en tillægsafgift. Tillægsafgiften på alkoholsodavand blev indført som en del af en aftale mellem den daværende regering (Venstre og Det Konservative Folkeparti) og Dansk Folkeparti om finansloven for 2005. Heraf fremgik det:

"Parterne ønsker med indførelsen af en tillægsafgift på alkoholsodavand at sende et klart signal til de unge om at undgå et tidligt alkoholforbrug. Der er forskellige typer alkoholsodavand på markedet, der i dag afgiftsbelægges forskelligt, selvom de er sammenlignelige produkter, både med hensyn til smag, udseende og alkoholindhold. Parterne er enige om at indføre en tillægsafgift på alkoholsodavand på mellem 1 kr. og 2,75 kr. pr. flaske (inkl. moms) afhængig af type, således at alkoholsodavand beskattes ens."

Som en del af *Serviceeftersyn af Forårspakke 2.0* blev den daværende regering (Venstre og Det Konservative Folkeparti) og Dansk Folkeparti enige om at forhøje afgiften på alkoholsodavand samt at udvide tillægsafgiften til ligeledes at omfatte cider- og frugtvinsbaserede alkoholsodavand, herunder almindelig cider. Af lovforslaget (L 216¹⁵⁴ 2009/10) fremgik det:

¹⁵⁴ Forslag til lov om ændring af øl- og vinafgiftsloven, spiritusafgiftsloven, tobaksafgiftsloven og lov om ændring af lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m., lov om afgift af konsum-is, lov om tobaksafgifter og lov om afgift af øl, vin og frugtvins m.m. (Forhøjelse af tillægsafgiften for alkoholsodavand, indførelse af tillægsafgift for cider- og frugtvinsbaserede alkoholsodavand og forhøjelse af tobaksafgiften), lov nr. 626 af 11. juni 2010.

"Realisering af målsætningen om øget levetid forudsætter også, at forbruget af alkohol mindskes. Det gælder særligt blandt unge. Derfor er regeringen og Dansk Folkeparti enige om at forhøje tillægsafgiften på alkoholsodavand og udvide afgiften til også at omfatte cider og ciderbaserede drikke. Dermed er alle alkoholsodavand og cider omfattet af tillægsafgift."

I 2009 var det ligeledes det sundhedsmæssige perspektiv, der var anledning til, at afgiften blev forhøjet, og at tillægsafgiften udvidedes til også at omfatte cider- og frugtvinbaserede alkoholsodavand. Hensigten var at realisere målsætningen om øget levetid generelt gennem mindskelse af alkoholforbruget med et særligt fokus på de unge.

Tillægsafgiften reguleres som følge af aftale om skattereform fra 2012 mellem den daværende regering (Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti, hvor parterne blev enige om, at en række afgifter skulle reguleres ved diskretionære forhøjelser svarende til 1,8 pct. årligt frem til 2020. Reguleringen betyder, at afgiften næste gang forhøjes med 5,5 pct. den 1. januar 2018. Formålet med indekseringen frem til 2020 er at fastholde afgifternes realværdi ved at sikre, at afgifterne ikke udhules i takt med prisudviklingen.

Provenuet fra tillægsafgiften på alkoholsodavand skal ifølge EU-regler være øremærket og er ifølge danske regler øremærket en række sundhedsfremmende foranstaltninger.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Gældende ret

4.1.1. Gældende ret (praksis)

Der skal betales afgift af alkoholsodavand efter øl- og vinafgiftsloven og spiritusafgiftsloven. De gældende afgiftssatser samt satserne pr. 1. januar 2018 fremgår af tabel 2.

Tabel 2. Gældende afgifter og afgiftssatser i 2018 for alkoholsodavand

Kr. pr. liter	2016	2018
Maltbaseret alkoholsodavand med højst 10 pct. alkohol	9,38	10,07
Maltbaseret alkoholsodavand med over 10 pct. alkohol	16,39	17,66
Vinbaseret alkohol med højst 10 pct. alkohol	7,13	7,52
Vinbaseret alkohol med over 10 pct. alkohol	11,50	12,13
Spiritusbaserede alkoholsodavand	4,21	4,90

Kilde: Skatteministeriet.

Tillægsafgiften på alkoholsodavand består af 5 forskellige satser. To for maltbaseret alkoholsodavand, to for vinbaseret alkoholsodavand (herunder cider) og en for spiritusbaseret alkoholsodavand. Tillægsafgiften lægges oven i henholdsvis enten vin-, øl- eller spiritusafgiften, og da de to sidstnævnte stiger med alkoholindholdet, gør den samlede afgift på disse alkoholsodavand det således også. Afgifterne er balanceret således, at afgiften er den samme for de forskellige former for alkohol ved et alkoholindhold på 5,5 pct. svarende til gennemsnittet af afgiftsintervallet fra 1,2 til 10 pct. alkohol, *jf. tabel 3.*

Tabel 3. Samlet afgift på alkoholsodavand ved forskelligt alkoholindhold i 2016, kr. pr. liter færdigt produkt

Alkoholprocent	4,0	4,5	5,5	6,0
Vinafgift	5,34	5,34	5,34	5,34
Ølafgift	2,24	2,52	3,08	3,36
Spiritusafgift	6,00	6,75	8,25	9,00
Afgift i alt				
Vinbaseret alkoholsodavand	12,47	12,47	12,47	12,47
Maltbaseret alkoholsodavand	11,62	11,90	12,46	12,74
Spiritusbaseret alkoholsodavand	10,21	10,96	12,46	13,21

Kilde: Skatteministeriet.

4.1.2. Baggrund og marked

Der er ca. 50 virksomheder, som afregner tillægsafgift af alkoholsodavand, og heraf tegner ca. 25 pct. af virksomhederne sig for 99 pct. af provenuet. Samtidig er der ca. 20 pct. af virksomhederne, som afregner mindre end 1.000 kr. årligt, samlet svarende til under 1 pct. af provenuet¹⁵⁵.

Den afgiftspligtige mængde er nogenlunde ligeligt fordelt med 50 pct. spiritusbaseret alkoholsodavand og 50 pct. vinbaseret alkoholsodavand på op til 10 pct. alkohol. Givet de forskellige satser er den tilsvarende fordeling af provenuet henholdsvis ca. 35 pct. fra spiritusbaseret alkoholsodavand og ca. 65 pct. fra vinbaseret alkoholsodavand på op til 10 pct. alkohol. De øvrige typer, dvs. vin med over 10 pct. alkohol samt maltbaseret alkoholsodavand, udgør en meget begrænset andel af både provenu og salg.

Det afgiftspligtige salg fordelt på de forskellige typer alkoholsodavand og det samlede provenu fremgår af tabel 4.

Tabel 4. Afgiftspligtigt salg og provenu

Mio. liter	2015
Spiritusbaseret	3,3
Vinbaseret	2,7
Ølbaseret	0,0
I alt	6,0
Provenu (mio. kr.)	33,2

Anm.: Tallene for det afgiftspligtige salg af spiritusbaseret alkoholsodavand er justeret i forhold til dem, som fremgår af Status over grænsehandel 2016, da der desværre har været fejl i den tidligere opgørelse for så vidt angår spiritusbaseret alkoholsodavand og afgiftspligtigt salg i alt.

Kilde: Status over grænsehandel 2016 og egne beregninger.

4.2. Forslag fra branchen og SKAT

Bryggeriforeningen, Dansk Industri og De Samvirkende Købmænd foreslår, at tillægsafgiften på alkoholsodavand afskaffes.

¹⁵⁵ Baseret på tal for 2014.

Forslaget begrundes med, at omfanget af grænsehandel og illegal handel med de omfattede produkter er meget stort i forhold til det afgiftspligtige salg, at afgiften hæmmer de indenlandske producenters innovation på området, og at en mere eller mindre tilfældig kategorisering af produkterne medfører, at de er underlagt forskellige afgiftssatser. I forhold til grænsehandel nævnes det, at der fx ikke pålægges tillægsafgift i Tyskland, og at der for ciderprodukter ligeledes ikke opkræves vinafgift i Tyskland.

Bryggeriforeningen påpeger, at afgiften tilskynder unge til at drikke stærk alkohol i stedet for alkoholsodavand.

Bryggeriforeningen fremhæver desuden balancepunktet mellem de forskellige tillægsafgiftssatser, da det er "fiktivt" og ikke afspejler markedet. Bryggeriforeningen bemærker endvidere, at balancepunktet kan være diskriminerende i forhold til udenlandske produkter, og at der derfor muligvis kan være et problem i forhold til EU-retten.

4.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at afskaffe tillægsafgiften på alkoholsodavand. Afgiften medfører sandsynligvis betydelige forvridninger i form af grænsehandel og illegal handel, idet grænsehandlen og den illegale handel skønnes at udgøre over halvdelen af det samlede danske forbrug, hvilket er væsentligt højere end for andre grænsehandelsfølsomme varer. Mindreprovenuet i forbindelse med en afskaffelse skønnes derfor at være relativt begrænset. Denne vurdering vil dog skulle holdes op mod de sundhedsmæssige konsekvenser ved en afskaffelse af tillægsafgiften, jf. afsnit 9. En afskaffelse vil endvidere kræve, at der anvises alternativ finansiering.

Stigningen i det samlede alkoholforbrug ved en afskaffelse af tillægsafgiften skønnes desuden at være særdeles begrænset set i forhold til danskernes samlede alkoholforbrug, idet afskaffelsen skønnes at øge det samlede alkoholforbrug med ca. 0,1 pct.

Herudover indebærer kravet om øremærkningen af afgiftsprovenuet, at den løbende finanspolitiske prioritering vanskeliggøres.

4.3.1. Omfang af grænsehandel og illegal handel

Skatteministeriet skønner i *Status over grænsehandel 2016* at omfanget af grænsehandel og illegal handel med alkoholsodavand i 2014 og 2015 udgjorde ca. 8 mio. liter, jf. tabel 5. Heraf halvdelen som legal grænsehandel og halvdelen som illegal handel.

Tabel 5. Grænsehandel og illegal handel med alkoholsodavand

Mio. liter	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Grænsehandel	4,8	4,0	6,0	4,5	4,0	4,0
Illegal handel	2,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
I alt	6,8	8,0	10,0	8,5	8,0	8,0

Kilde: Status over grænsehandel 2016.

Idet det afgiftspligtige salg i 2015 udgjorde 6 mio. liter, jf. tabel 4, skønnes grænsehandlet alkoholsodavand (inkl. illegal handel) dermed at udgøre over halvdelen af danskernes samlede forbrug.

I Tyskland opkræves tillægsafgift af spiritusbaserede alkoholsodavand med over 1,2 pct. og under 10 pct. alkohol, mens vinbaserede alkoholsodavand (fx cider) ikke pålægges tillægsafgift. Da afgiften på vin i Tyskland er 0, opkræves der heller ikke vinafgift af denne type produkter.

Det betyder fx, at mens en liter alkoholsodavand, som består af en blanding af spiritusbaseret alkohol i Tyskland pålægges en afgift på ca. 23 kr. (ved et alkoholindhold på 4,5 pct.), er der ikke afgift på et tilsvarende produkt, der markedsføres som fx en mojito eller gin og tonic, men som er baseret på æblevin eller lignende.

Som følge heraf skønnes danskere ikke at grænsehandle spiritusbaserede alkoholsodavand i Tyskland i nævneværdigt omfang. Som det fremgår af ovenstående, er der dog primært tale om en ren teknisk skelen mellem de to typer af produkter, da mange af de grænsehandlende sandsynligvis ikke overvejer hvilken alkoholbase, der ligger til grund, når de fx køber et produkt, som markedsføres som en gin og tonic, selvom den er baseret på æblevin og ikke gin.

4.3.2. Usikkerhed og tilfældig kategorisering af produkter og forskellige blandinger

Kategoriseringen af en alkoholsodavand som enten spiritus-, vin- eller maltbaseret følger samme regler, som ved kategorisering af andre spiritus-, vin- eller maltbaserede produkter. Ved en afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand bliver spørgsmålet om kategorisering muligvis yderligere aktualiseret, da forskellen i de underliggende alkoholafgifter er større end den samlede afgift på et produkt (uanset hvilken type alkohol, produktet er baseret på), jf. tabel 3. Rammerne for kategorisering af de forskellige typer alkohol er fastsat i Rådets direktiv om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (strukturdirektivet)¹⁵⁶. Der pågår i øjeblikket en revision af direktivet, bl.a. med henblik på en bedre afgrænsning af definitionerne af de forskellige alkoholtyper. Kommissionen forventes at fremlægge et ændringsforslag i 2017.

Bryggeriforeningen og Dansk Industri anfører, at der kan være usikkerhed om, hvordan alkoholsodavand afgiftsmæssigt skal kategoriseres.

Det fremgår af øl- og vinafgiftsloven, at der for varer henhørende under position 2206 i EU's Kombinerede Nomenklatur (nomenklaturen), som er en blanding af ikke-alkoholholdige drikkevarer¹⁵⁷ med maltbaserede drikkevarer henhørende under position 2206, også skal betales en tillægsafgift¹⁵⁸.

Tilsvarende følger det af loven, at der for varer henhørende under position KN 2206, som er en blanding af ikke-alkoholholdige drikkevarer¹⁵⁹ med vinbaserede drikkevarer henhørende under position KN 2206, også skal betales en tillægsafgift.

Af spiritusafgiftsloven fremgår, at der af blandinger af ikke-alkoholholdige drikkevarer med spiritus under position KN 2208, hvis blandingens alkoholindhold er på under 15 pct. vol.¹⁶⁰, også skal betales en tillægsafgift.

¹⁵⁶ Rådets direktiv 92/83/EØF.

¹⁵⁷ Ikke-alkoholholdige drikkevarer omfatter ud over position 2201 og 2202 i nomenklaturen tillige position 2009.

¹⁵⁸ Jf. øl- og vinafgiftslovens § 3B.

¹⁵⁹ Ved ikkealkoholholdige drikkevarer forstås drikkevarer henhørende under position 2009, 2201 og 2202 i nomenklaturen.

¹⁶⁰ Jf. Rådets forordning om fastlæggelse af almindelige regler for definition, betegnelse og præsentation af spiritus.

Tillægsafgiftens størrelse på ovennævnte tre kategorier af alkoholsodavand, fremgår eksplicit af både øl- og vinfafgiftsloven¹⁶¹ og af spiritusafgiftsloven¹⁶². Kvalificeringen af om en alkoholsodavand skal henføres som henholdsvis vinbaseret eller maltbaseret efter øl- og vinfafgiftsloven, eller om denne er omfattet af spiritusafgiftsloven, beror imidlertid på en konkret fortolkning af de toldtarifpositioner, der fremgår af ovennævnte nomenklatur. Det skyldes, at det er tariferingen af de enkelte produkter, som er afgørende for, hvorledes en alkoholsodavand skal punktafgiftsklassificeres i henhold til henholdsvis øl- og vinfafgiftsloven og spiritusafgiftsloven. Punktafgiftsklassificeringen af en alkoholsodavand tager således udgangspunkt i samme vurderinger som ved klassificeringen af andre alkoholprodukter.

Som det fremgår af delanalyse 2.7 og 2.8, følger det af EU-Domstolens retspraksis¹⁶³ om tarifering af produkter, herunder i forhold til position KN 2206 og 2208, at udfaldet af en tarifering i hvert enkelt tilfælde beror på en konkret vurdering af en række af produktets objektive karakteristika. Dette har også indflydelse på, hvorledes det pågældende produkt skal punktafgiftsklassificeres, altså om det skal beskattes efter henholdsvis spiritusafgiftsloven eller øl- og vinfafgiftsloven.

Til trods for, at EU-Domstolen i sin retspraksis lægger nogle generelle forudsætninger til grund for, hvad der i konkrete sammenhænge er udslagsgivende for et givent produkts tarifering, medfører dette ikke, at skattemyndighederne i videre omfang kan fastsætte klarere administrative retningslinjer, som konsekvent og i hvert enkelt tilfælde præcist kan afklare, hvorledes produkter skal tariferes og dermed punktafgiftsklassificeres. Dette gælder også i forhold til punktafgiftsklassificeringen af alkoholsodavand.

Det bemærkes, at et spørgsmål om hvorledes konkrete produkter skal tariferes, kan henvises til SKAT med anmodning om bindende svar, henholdsvis bindende tarifering, hvorefter retstilstanden i relation til det konkrete produkt, vil blive klarlagt.

EU-Kommissionen har gennemført en evaluering af strukturdirektivet og er på den baggrund nået frem til en række anbefalinger. Kommissionen konkluderer på baggrund af evalueringen, at direktivet fungerer efter hensigten, men at der er brug for en bedre afgrænsning af visse former for alkohol. Det vedrører primært andre gærede drikkevarer samt drikkevarer, som er en blanding af forskellige former for alkohol, eller drikkevarer som er en blanding af alkohol og ikke-alkoholiske drikkevarer.

Som led i EU-Kommissionens aktuelle evaluering af strukturdirektivet, adresseres nogle af de problemstillinger, som branchen efterlyser på området. Rådet har på baggrund af evalueringen bedt EU-Kommissionen om at forelægge et forslag til ændring af strukturdirektivet i 2017. Som det fremgår af ovennævnte delanalyse 2.7 og 2.8, vil Skatteministeriet aktivt arbejde for, at Kommissionens kommende ændringsforslag kommer til at inddrage de afgrænsningsproblemstillinger, som branchen har påpeget.

4.3.3. Tilskynder unge til at drikke stærk alkohol

¹⁶¹ Jf. lovens § 3 B 3. pkt., og § 3 C, 3. pkt.

¹⁶² Jf. lovens § 1, stk. 1, 2. pkt.

¹⁶³ Se fx sag C-124/03, Artrada m.fl., Sml. I, s. 10297, præmis 41, og af 8.6.2006, sag C-196/05, Sachsenmilch, Sml. I, s. 5161, præmis 37, i forhold til anvendelsen af organoleptiske kendetegn, samt jf. dom af 1.6.1995, sag C-459/93, Thyssen Haniel Logistic, Sml. I, s. 1381, præmis 13, af 16.9.2004, sag C-396/02, DFDS, Sml. I, s. 8439, præmis 29, og af 15.2.2007, sag C-183/06, RUMA, Sml. I, s. 1559, præmis 36, C-150/08 - Siebrand BV og C-196/10 - Paderborner Brauerei og de forenede sager C-532/14 og C-533/14 - Toorank Productions BV.

Da unge under 18 år ikke må købe alkohol med et alkoholindhold på over 16,5 pct., betyder det, at unge kan købe alkoholsodavand, som typisk har et alkoholindhold på 4-5 pct., mens de ikke har mulighed for at købe stærk spiritus, for efterfølgende at blande det med fx sodavand eller alkoholfri drinksmix. Der burde derfor ikke være en utilsigtet effekt på de unges alkoholforbrug ved, at tillægsafgiften medfører en substitution til stærkere spiritus, idet stærkere spiritus først lovligt kan købes af unge, når de fylder 18 år.

En europæisk undersøgelse af unges gennemsnitlige alkoholforbrug viser dog, at unge i Danmark får størstedelen af deres forbrug af alkohol fra spiritus (31 pct.), næstmest fra cider (24 pct.), herefter ligeligt fra øl og alkopops (alkoholsodavand) (begge 19 pct.)¹⁶⁴ og kun en mindre del fra vin (6 pct.). Den gennemsnitlige andel for alle lande ligger en smule højere end Danmark for spiritus (34 pct.), men væsentligt under for både cider og alkopops (henholdsvis 6 og 9 pct.). Dette skal ses i sammenhæng med, at de danske unges alkoholforbrug er højere end de øvrige europæiske lande.

4.3.4. Balancepunkt

Hensigten med tillægsafgiften er, at alle former for alkoholsodavand beskattes ens. Dette er dog i praksis kun tilfældet ved et alkoholindhold på 5,5 pct. Dette balancepunkt er imidlertid fastsat som gennemsnittet af afgiftsintervallet for produkter med et alkoholindhold på mellem 1,2 og 10 pct. Så fremt balancepunktet blev rykket til fx ca. 4,5 (som de fleste ciderbaserede alkoholsodavand) eller ca. 4 pct. (som de fleste spiritusbaserede alkoholsodavand) ville det givetvis i højere grad afspejle den aktuelle markedssituation, og det kunne være nødvendigt løbende at justere i takt med ændrede produkter og alkoholindhold for de mest populære alkoholsodavand. Samtlige lovforslag vedr. afgiften på alkoholsodavand har iagttaget proceduren for notificering i EU. Skatteministeriet har som led i notificeringen vurderet evt. EU-retlige konsekvenser ved gennemførelsen af de pågældende lovforslag. Det vurderes derfor, at afgiften, herunder også det fastsatte balancepunkt, er indenfor rammerne af EU-retten.

4.3.5 Samfundsøkonomiske afvejninger

Alkoholforbrug kan medføre helbredsskader. For den enkelte forbruger vil særligt et stort alkoholforbrug kunne medføre forringet helbredstilstand. Disse virkninger kan evt. være "uerkendte" på forbrugstidspunktet, fx hvis risikoen for afhængighed undervurderes af den enkelte. Omvendt er et beskedent alkoholforbrug ikke nødvendigvis skadeligt. Et (evt. alene lejlighedsvist) stort alkoholforbrug kan desuden medføre skader på andre end den enkelte, der forbruger alkohol, fx i forbindelse med trafik- eller arbejdsulykker. De nævnte samfundsøkonomiske omkostninger er næppe fuldt internaliserede i de enkelte forbrugeres beslutninger.

Derfor kan en alkoholaftgift generelt – sammen med andre virkemidler som evt. kan tage bedre hensyn til variationen i skadevirkninger på tværs af forbrugsbeslutninger – medvirke til at nedbringe skadesomkostninger fra et niveau, som i fravær af regulering vil være "for højt". I en sådan samlet vurdering skal dog også indgå dels forbrugsforvridningen (dvs. virkninger for forbrugere med et beskedent og kontrolleret alkoholforbrug) samt de samfundsøkonomiske omkostninger ved grænsehandel.

Som udgangspunkt vil en samfundsøkonomisk rationel alkoholaftgiftsstruktur indebære *ensartede afgiftssatser* på nære substitutter i alkoholforbruget. Der er således ikke på dette grundlag argumenter for at differentiere afgifterne på tværs af alkoholformer.

¹⁶⁴ ESPAD - the European School Survey Project on Alcohol and Other Drugs, 2015.

Såfremt den samlede balance – dvs. inklusiv hensyntagen til (eksterne) sundhedsskader, forbrugsforvriddning samt grænsehandel – vurderes at tilsige et behov for at søge alkoholforbruget nedbragt, bør dette søges varetaget via et generelt højere niveau for alkoholaftgifterne.

Omvendt vil en differentieret afgiftsstruktur, hvor differentieringen ikke kan begrundes i forskelle i de nævnte samfundsøkonomiske konsekvenser, indebære, at den tilsigtede nedbringelse af alkoholforbruget realiseres med unødigt store samfundsøkonomiske omkostninger. Disse kan mindskes ved anvendelse af en mere ensartet afgiftsstruktur med samme virkning på det samlede alkoholforbrug.

En oversigt over omfanget af det afgiftspligtige salg af alkoholsodavand, skønnene over grænsehandel, illegal handel og forbruget af alkoholsodavand samt danskernes samlede alkoholforbrug fremgår af tabel 6. Det bemærkes, at den opgjorte udvikling over perioden særligt påvirkes af ændringer i opgørelsesmetoden i 2009 (grænsehandel) og 2010 (afgiftspligtigt salg af vinbaseret), hvilket også fremgår af anmærkningerne til tabellen.

Tabel 6. Afgiftspligtigt salg, grænsehandel og illegal handel med alkoholsodavand samt samlet forbrug af alkohol

Mio. liter	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15
Afgiftspligtigt salg											
I alt ¹⁾	3,4	5,3	5,8	4,8	4,1	4,3	8,0	7,2	6,2	6,5	6,0
- heraf spiritusbaseret ¹⁾	3,4	5,3	5,7	4,7	4,0	1,4	2,5	3,0	2,7	3,3	3,3
- heraf vinbaseret ²⁾	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,9	5,5	4,2	3,5	3,3	2,7
Grænse- og illegal handel											
I alt ³⁾	2,0	0,0	0,0	0,0	3,0	6,8	8,0	10,0	8,5	8,0	8,0
- heraf grænsehandel ⁴⁾	2,0	0,0	0,0	0,0	3,0	4,8	4,0	6,0	4,5	4,0	4,0
- heraf illegal handel	...	...	...	...	...	2,0	4,0	4,0	4,0	4,0	4,0
Forbrug af alkoholsodavand⁵⁾	5,4	5,3	5,8	4,8	7,1	11,1	16,0	17,2	14,7	14,5	14,0
Forbrug af alkohol⁶⁾	57,1	56,5	55,5	54,9	54,1	54,4	53,8	50,2	49,7	49,9	49,3

Anmærkning:

- 1) Tallene for det samlede afgiftspligtige og det spiritusbaserede salg af alkoholsodavand for perioden 2010-2015 afviger fra tallene i "Status over Grænsehandel 2016" på grund af en opgørelsesfejl i forbindelse med tallene til rapporten.
- 2) Stigningen i det afgiftspligtige salg af vinbaseret alkoholsodavand fra 2009 til 2011 vurderes primært at afspejle, at cider (vinbaseret alkoholsodavand) blev omfattet af tillægsafgiften i august 2010.
- 3) Skønnene for grænsehandel og illegal handel er behæftet med stor usikkerhed.
- 4) Fra og med 2009 indeholder skønnet for grænsehandel også cider (vinbaseret alkoholsodavand).
- 5) Skønnet for forbruget af alkoholsodavand er i tabellen beregnet som summen af det afgiftspligtige salg og grænse- og illegal handel. Det bemærkes, at der således ikke er taget højde for udlændinges grænsehandel af alkoholsodavand i Danmark på grund af manglende data. Ifølge "Status over grænsehandel 2016" opgøres danskernes forbrug af en vare som det indenlandske salg af varen fratrukket udlændinges køb i Danmark, men tillagt danskernes grænsehandel og illegal handel. Det bemærkes desuden, at skønnet for forbruget påvirkes af den store usikkerhed, der er forbundet med skønnet for grænsehandel og illegal handel.
- 6) "Forbrug af alkohol" viser danskernes samlede forbrug af alkohol omregnet til mio. liter 100 pct. ren alkohol.

Kilde: Skatteministeriets rapporter "Status over Grænsehandel 2016" og "Status over Grænsehandel 2012" samt egne beregninger.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Provenueeffekten ved en afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand kan skønnes på baggrund af en række forudsætninger og antagelser, jf. boks 1.

Boks 1. Beregningsforudsætninger

Der antages følgende beregningsforudsætninger:

- Forbrugselasticiteten er -0,3, svarende til at forbruget stiger med 3 pct., når prisen falder med 10 pct.
- Ingen afledte virkninger på forbruget af andre former for alkohol (substitutionselasticitet på 0).
- En lineær sammenhæng mellem grænsehandlen og fordelen herved, dvs. prisforskellen inkl. en "dåsefordel" ved, at der ikke betales pant i de tyske grænsebutikker¹.
- Udlændinge grænsehandler ikke alkoholsodavand i Danmark i nævneværdigt omfang.
- Grænsehandlen med alkoholsodavand udgøres alene af vinbaseret alkoholsodavand, som ikke er omfattet af tillægsafgift i Tyskland.

1. Jf. Status over grænsehandel 2016.

Der er væsentlig usikkerhed forbundet med skønnet. Således svinger selvfinansieringsgraden ved en afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand fra ca. 50 til godt 100 pct. afhængig af, hvorvidt tilbudspriser eller normalpriser på vinbaseret alkoholsodavand i Danmark lægges til grund. Det skyldes, at effekten på prisen og deraf grænsehandlen bliver væsentligt mindre ved en højere dansk pris.

Uanset hvilken prisantagelse der lægges til grund, er selvfinansieringsgraden ved en afskaffelse af afgiften dog relativt høj, og det varige mindreprovenu kan på den baggrund skønnes at være mellem 0-15 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd, jf. tabel 7.

Det skyldes, at mindreprovenuet fra tillægsafgiften på alkoholsodavand ved en afskaffelse af afgiften i vidt omfang bliver opvejet af merprovenuet som følge af hjemvendt grænsehandel og et øget forbrug. Merprovenuet opstår som følge af et øget indenlandsk salg og deraf afledte indtægter fra vin- og spiritusafgiften samt emballageafgiften. Hertil kommer øgede momsindtægter som følge af mindsket grænsehandel.

Tabel 7. Provenueeffekt ved afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand

Mio. kr. (2017-niveau)	2018	2019	2020	Varigt
Umiddelbart mindreprovenu	35	35	35	35
Mindreprovenu efter tilbageløb	35	35	35	35
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd	0-20	0-15	0-15	0-15

Kilde: Egne beregninger

Da provenuet fra tillægsafgiften er øremærket sundhedsfremmende formål under henholdsvis Sundhedsministeriet¹⁶⁵ og Økonomi- og Indenrigsministeriet¹⁶⁶, vil der umiddelbart mangle et tilsvarende beløb til de omfattede initiativer, som vil skulle finansieres inden for regeringens øvrige finanspolitiske prioritering, såfremt initiativerne fortsat skal gennemføres. Det bemærkes i den forbindelse, at øremærkede skatter generelt ikke er et hensigtsmæssigt instrument, fordi den løbende finanspolitiske prioritering vanskeliggøres.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

De samlede administrative besparelser ved en afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand vurderes ikke at være nævneværdige.

Der vil være en mindre administrativ lettelse for det offentlige, bl.a. fordi SKAT ikke længere vil skulle opkræves tillægsafgift, gennemføre kontroller eller træffe afgørelser om, hvorvidt et produkt er omfattet af tillægsafgiften. En afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand vil dog kunne medføre øgede omkostninger i forbindelse med identifikation af, hvilken alkoholtype der er brugt. Dette vil fremadrettet blive mere relevant, da forskellen mellem den samlede afgift på de forskellige former for alkoholsodavand vil blive større. SKAT vurderer dog at de administrative besparelser og eventuelle omkostninger vil udligne hinanden.

De interne statslige overførsler vil ikke længere skulle opgøres og håndteres, hvilket ligeledes skønnes at medføre en begrænset administrativ besparelse.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

En afskaffelse af tillægsafgiften vil give en umiddelbar afgiftslettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare provenu ved afskaffelsen, som dog må forventes overvæltet til forbrugerne i form af lavere priser. Samtidig forventes nedsættelsen at medføre en øget efterspørgsel efter de afgiftsbelagte varer dels som følge af et øget forbrug og et øget indenlandsk salg og dels som følge af mindre grænsehandel.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Virksomhederne vil ikke længere skulle opgøre og indberette tillægsafgift af de omfattede produkter, hvilket vil indebære en administrativ lettelse. Der vil dog stadig skulle betales enten øl-, vin- eller spiritusafgift af produktet.

TER vurderer, at der vil være administrative lettelser som følge af en afskaffelse af tillægsafgiften. Skatteministeriet oplyser, at ca. 50 virksomheder ved afskaffelsen ville slippe for at opgøre og indberette afgiften. For den enkelte virksomhed vil det være en betydelig administrativ lettelse, men på grund af det begrænsede antal virksomheder vurderer TER, at de administrative lettelser er under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Alkoholsodavand kan appellere til børn og unge, da den søde smag minder om almindelig sodavand. Alkohol udgør en særlig helbredsrisiko for de unge, hvor de alkoholpåvirkelige organer, her-

¹⁶⁵ Finanslovskonto 16.21.36. Pulje til sundhedsfremmende projekter, herunder alkoholkampagner og styrket behandlingsindsats mod alkoholmisbrug. Hovedkontoen omfatter sundhedsfremmende projekter, herunder alkoholkampagner og styrket behandlingsindsats mod alkoholmisbrug.

¹⁶⁶ Finanslovskonto 15.91.03.10. Statstilskud til sundhedsområdet. Overførsel til finansiering af visse sundhedsfremmende initiativer. Midlerne medfinansierer initiativet vedrørende landsdækkende screening for tyk- og endetarmskræft som et tilbud til personer i alderen 50-74 år hvert andet år.

under hjernen, ikke er færdigudviklede og dermed er særlig følsomme for alkohols skadelige indvirkning. Det er veldokumenteret, at etableringen af et tidligt og højt forbrug af alkohol øger risikoen for senere at få et højt forbrug af alkohol og problemer med alkohol. Der kan dog umiddelbart ikke påvises en sammenhæng mellem fx en tidlig alkoholdebut og alkoholsodavand.

En undersøgelse af danskernes forbrug af rusmidler "Rusmidler i Danmark" (15+ år) CRF 2013 viser, at det er de yngste 15-29-årige, der drikker flest alkoholsodavand ved samme lejlighed, dvs. 8 eller flere genstande alkoholsodavand ved samme lejlighed. De yngste drikker dog også mest ved samme lejlighed af andre typer alkohol bl.a. spiritus og øl.

ESPAD undersøgelsens danske data fra 2015 om de 15-16-årige viser, at 44 pct. af de unge har drukket alkoholsodavand fra 1-40 gange inden for de sidste 30 dage, 49 pct. har drukket cider fra 1-40 gange inden for de sidste 30 dage og 53,8 pct. har drukket spiritus fra 1-40 gange inden for de sidste 30 dage. I alt får de 15-16-årige 43 pct. af deres alkoholforbrug fra alkoholsodavand eller cider. Det er således en meget stor del af ungegruppen, som drikker alkoholsodavand eller cider, og som vil berøres af et prisfald på disse produkter.

I undersøgelserne af børnenes og de helt unges forbrug findes ikke belæg for at antage, at afgiften på alkoholsodavand tilskynder unge til at drikke stærk alkohol i stedet for alkoholsodavand. Omvendt findes der heller ikke belæg for at konkludere, at en særavgift på alkoholsodavand generelt er effektiv i forhold til at reducere unges samlede alkoholforbrug. En særavgift på alkoholsodavand vil umiddelbart kun have en effekt på det samlede alkoholforbrug, for de unge der udelukkende drikker alkoholsodavand, men som ikke drikker andre former for alkohol, svarende til 3-8 pct. af de unge.¹⁶⁷

De danske unges alkoholforbrug er højt i en europæisk sammenhæng. 74 pct. af de 15-16 årige drenge og 73 pct. af pigerne har drukket alkohol inden for den seneste måned, hvilket er den højeste andel af unge i EU. Gennemsnittet er 48 pct. 31 pct. af drengene og 32 pct. af pigerne har drukket sig fulde inden for den seneste måned. Gennemsnittet i EU er 13 pct., og de tre lande, der ligger nærmest Danmark med hensyn til at drikke sig fulde, har andele på 20-21 pct.

En lavere afgift på alkoholsodavand forventes at medføre et øget forbrug og deraf afledte negative sundhedsmæssige konsekvenser. Givet samme forudsætninger som for provenuberegningerne, jf. afsnit 5, Skønnes den samlede forbrugsstigning at være under 1 mio. liter alkoholsodavand svarende til en stigning i forbruget af alkoholsodavand på 4-7 pct.

Ved et gennemsnitligt alkoholindhold på 4,5 pct. svarer det øgede forbrug til under 0,05 mio. liter ren alkohol. Danskernes samlede alkoholforbrug udgjorde omkring 50 mio. liter ren alkohol i 2015¹⁶⁸.

Herudover skønnes en afskaffelse af tillægsafgiften på alkoholsodavand at flytte noget af grænsehandlen med alkoholsodavand til Danmark – og dermed omfattes emballagen i pantsystemet – hvilket vil have positive miljømæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslaget skønnes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

¹⁶⁷ Metzner, C. and Kraus, L. (2017) The impact of alcopops on adolescent drinking: A literature review.

¹⁶⁸ Status over grænsehandel 2016, bilag 1.

11. Nabo tjek

I tabel 8 og 9 fremgår afgifter om moms for henholdsvis vin- og spiritusbaseret alkoholsodavand i en række europæiske lande. Afgiften er opgjort ved 4,5 pct. alkohol for vinbaseret alkoholsodavand og ved 4,0 pct. alkohol for spiritusbaseret alkoholsodavand, da det svarer til det typiske alkoholindhold i denne type produkter i Danmark.

Tabel 8. Afgifter og moms på vinbaseret alkoholsodavand med 4,5 pct. alkohol

Kr. pr. liter	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Vinafgift	5,34	17,41	-	7,03	12,61	3,30	11,92
Tillægsafgift	7,13	-	-	-	-	-	-
Moms pct.	25,00	25,00	19,00	25,00	24,00	21,00	20,00
Afgift inkl. moms	15,59	21,77	-	8,79	15,63	3,99	14,31

Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016 og det norske Finansministerium.

Tabel 9. Afgifter og moms på spiritusbaseret alkoholsodavand med 4,0 pct. alkohol

Kr. pr. liter.	DK	NO	DE	SE	FI	NL	UK
Spiritusafgift	6,00	23,92	3,89	16,28	13,59	5,03	11,20
Tillægsafgift	4,21	-	16,56	-	-	-	-
Moms pct.	25,00	25,00	19,00	25,00	24,00	21,00	20,00
Afgift inkl. moms	12,76	29,91	24,34	20,35	16,86	6,09	13,45

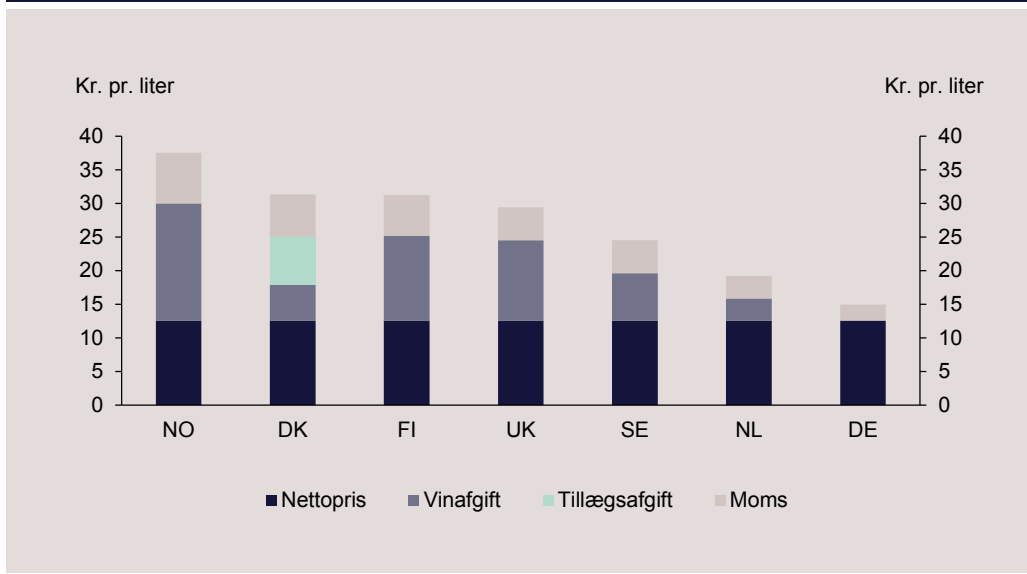
Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016 og det norske Finansministerium.

I Tyskland er der, som nævnt i afsnit 4.3.1, tillægsafgift på spiritusbaserede alkoholsodavand, mens der ikke er afgift på vin eller vinbaserede alkoholsodavand.

I de øvrige EU-lande og Norge er det kun Luxembourg, Malta og Frankrig, som anvender tillægsafgifter på alkoholsodavand.

Når man sammenligner priselementerne i form af nettopris, vinafgift, tillægsafgift og moms for vinbaseret alkoholsodavand med udgangspunkt i samme nettopris (dvs. pris ekskl. moms og afgifter), ses det, at prisen i Danmark – til trods for, at det er det eneste af de sammenlignelige lande, der anvender tillægsafgift på vinbaseret alkoholsodavand – er på niveau med Finland og England, *jf. figur 1*. Prisen i Danmark er dog over dobbelt så høj som i Tyskland som følge af forskelle i afgift og moms. Sverige og Holland har ligeledes lavere priser end i Danmark, mens det kun er i Norge, at prisen er højere som følge af afgiftsforskelle.

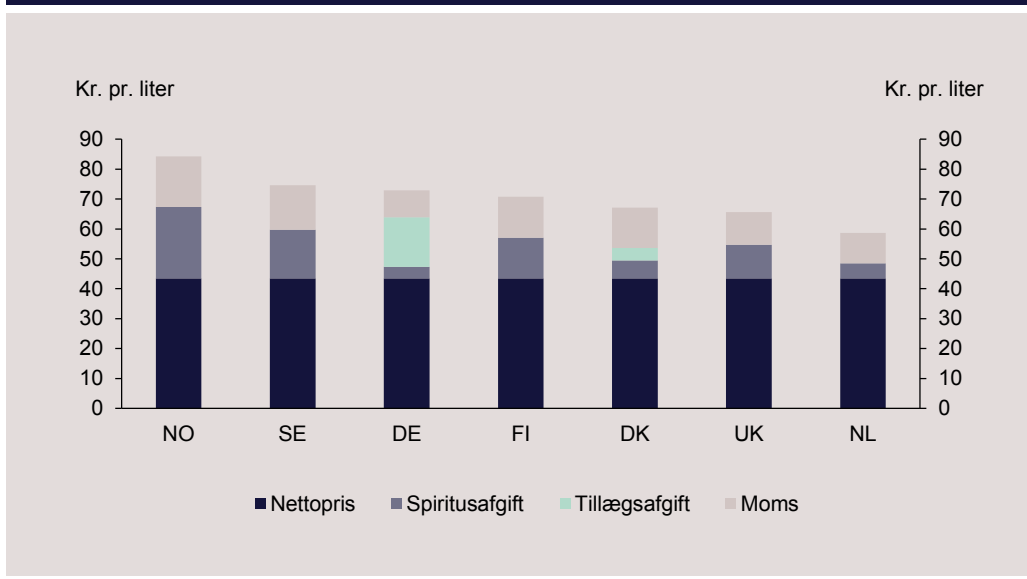
Figur 7. Priselementer for en liter vinbaseret alkoholsodavand med 4,5 pct. alkohol



Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016, det norske Finansministerium og egne beregninger.

Ved en tilsvarende sammenligning af priselementerne for spiritusbaseret alkoholsodavand ses det, at prisen i Tyskland og de nordiske lande er højere end i Danmark, *jf. figur 2*. Prisen på spiritusbaseret alkoholsodavand i England og Holland er dog, ligesom for vinbaseret alkoholsodavand, lavere end i Danmark som følge af forskelle i afgift og moms.

Figur 8. Priselementer for en liter spiritusbaseret alkoholsodavand med 4,0 pct. alkohol



Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016, det norske Finansministerium og egne beregninger.

2.6 Øl- og vinafgiftsloven

1. Indledning

Bryggeriforeningen, Dansk Erhverv, De Samvirkende Købmænd, Vin og Spiritus Organisationen i Danmark og SKAT har fremsendt en række forslag til ændring af øl- og vinafgiftsloven. Idet de indkomne forslag i en række tilfælde er sammenfaldende for de to regelsæt, behandler nærværende notat de forslag, som både vedrører øl- og vinafgiftsloven.

Dansk Erhverv har i sin henvendelse efterlyst klare retningslinjer og grænseværdier for, om et produkt skal tariferes efter øl- og vinafgiftsloven eller spiritusafgiftsloven.

Bryggeriforeningen, De Samvirkende Købmænd samt Vin og Spiritus Organisationen i Danmark har foreslået at nedsætte afgiften på øl.

Dansk Erhverv, De Samvirkende Købmænd og Vin og Spiritus Organisationen i Danmark har foreslået at nedsætte afgiften på vin.

Endelig har Bryggeriforeningen og SKAT foreslået, at der åbnes op for, at udtagning af vareprøver, som foretages af offentlige myndigheder, afgiftsfritages i henhold til øl- og vinafgiftsloven og spiritusafgiftsloven, uanset hvilken myndighed det er, der foretager prøveudtagningen.

Provenuet fra øl- og vinafgiften fremgår af tabel 1.

Tabel 16. Udvikling i afgiftsprovenu

Mio. kr.	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Afgift af øl	895	885	1.037	977	937	916	946
Afgift af vin	1.071	1.133	1.519	1.674	1.687	1.764	1.772

Kilde: Danmarks Statistik, nationalregnskabsform.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der er skattefagligt grundlag for at **imødekomme** forslaget om klarere regler for tarifering, således at der på EU-niveau arbejdes på at skabe klarere regler for, hvornår et produkt kan anses for omfattet af spiritusafgiftsloven eller øl- og vinafgiftsloven.
- Skatteministeriet vurderer, at der er skattefagligt grundlag for at **imødekomme** forslaget om, at alle typer af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder afgiftsfritages.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at nedsætte afgiften på vin eller øl. Der er alene tale om rene satsændringer, som hverken vil indebære administrative lettelser for erhvervslivet eller det offentlige, og derfor ligger forslaget udenfor rammerne af dette arbejde.

3. Lovens formål og baggrund

Afgiften på øl i sin nuværende form blev indført i 1891. Siden 1. august 1923 har øl været beskattet efter det ekstraktindhold, øllet er indbrygget på. Baggrunden for at man i 1923 ændrede beskatningsgrundlaget fra alkoholprocenten i den færdige vare var, at ølurtens ekstraktindhold nøje kan overholdes, mens alkoholindholdet i det færdige øl kan være betinget af forskellige omstændigheder, fx forgæringshastighed og lagringstid, som gør at alkoholindholdet efter omstændighederne kan variere. Afgiften på vin blev indført i 1922.

Den nuværende øl- og vinafgiftslov¹⁶⁹ trådte i kraft den 1. januar 1993 og indeholdt blandt andet en tilpasning til EU's bestemmelser i forbindelse med harmoniseringen af visse told- og afgiftsregler. På området for punktafgifter blev harmoniseringen gennemført i 1992 gennem vedtagelsen af en række EU-retsakter, herunder på området for alkohol og alkoholholdige drikkevarer, som trådte i kraft den 1. januar 1993. Reglerne for afgift af øl og vin er således harmoniseret i EU og fremgår i dag af Rådets direktiv nr. 83 af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikke samt af Rådets direktiv nr. 84 af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Klare retningslinjer og grænseværdier for tarifiering af produkter efter spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven.

4.1.1 Gældende ret

Det følger af spiritusafgiftsloven¹⁷⁰, at der skal betales afgift her i landet af produkter med et indhold af ethanol over 1,2 pct. vol. samt af vin og frugtvin mv. med et ethanolindhold på over 22 pct. vol.

Ved spiritus (ethanol) forstås produkter med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 pct. vol., der hører under position (KN-kode) 2207 og 2208 i EU's kombinerede nomenklatur. Dette gælder også, selvom disse produkter indgår i et andet produkt, som tariferes under en anden position. Som spiritus betragtes også produkter med et virkeligt alkoholindhold på over 22 pct. vol., som hører under position 2204¹⁷¹, 2205¹⁷² og 2206¹⁷³ i EU's kombinerede nomenklatur. Dette gælder fx for hedvin, vermouth, frugtvin og lignende.

Det fremgår af øl- og vinafgiftsloven, at der skal betales afgift af vin, frugtvin m.m. Øl- og vinafgiften omfatter også vinbaserede alkoholsodavand og cider.

Afgiftssatserne for vin og vinbaserede alkoholsodavand er senest ændret i 2012¹⁷⁴.

¹⁶⁹ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1062 af 26. august 2013 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m., med senere ændringer (herefter øl- og vinafgiftsloven).

¹⁷⁰ Jf. § 1 i bekendtgørelse nr. 82 af 21. januar 2016 af lov om afgift af spiritus (spiritusafgiftsloven).

¹⁷¹ Position 2204 i EU's kombinerede nomenklatur omfatter vin af friske druer, herunder vin tilsat alkohol. Druemost er også omfattet, medmindre det er omfattet af position 2009 (frugt- eller grøntsagssaft).

¹⁷² Position 2205 i EU's kombinerede nomenklatur omfatter en række drikkevarer, der som oftest bruges som aperitif eller tonika, og som udelukkende er fremstillet af vin fra gæring af friske druer, der hører under position 2204, med tilsætning af planter (blade, rødder, frugter osv.) eller aromastoffer. Positionen omfatter også ovennævnte typer af drikkevarer, som indeholder tilsatte vitaminer eller jernforbindelser. Disse varer, som i visse tilfælde bliver betegnet som kosttilskud, er bestemt til at bevare almindelig sundhed og velbefindende.

¹⁷³ Position 2206 i EU's kombinerede nomenklatur omfatter alle gærede drikkevarer, der ikke er omfattet af position 2203 (øl) eller position 2204 og 2205.

¹⁷⁴ Lov nr. 924 af 18. september 2012 om ændring af lov om forskellige forbrugsafgifter, brændstofforbrugsafgiftsloven, tonageskatteloven og forskellige andre love.

Ved vin og frugtvin forstås varer, som hører under position 2204, 2205 og 2206 i EU's kombinerede nomenklatur, og som har et alkoholindhold på over 1,2 pct. vol., dog højst 22 pct. vol.

Som det fremgår af ovenstående gennemgang, afhænger den punktafgiftsmæssige klassifikation af et givet produkt således af, hvordan det tariferes i henhold til EU's Kombinerede Nomenklatur.

En eventuel ændring af klassifikationen forudsætter derfor i udgangspunktet en ændring af EU's Kombinerede Nomenklatur. I henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i forordning nr. 2658/87¹⁷⁵ er KN's og HS' positioner og sekscifrede underpositioner identiske.

EU's Kombinerede Nomenklatur er baseret på det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem (herefter »HS«), der er udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet – nu Verdenstoldorganisationen. Toldsamarbejdsrådet blev oprettet ved den internationale konvention, som blev indgået i Bruxelles den 14. juni 1983 og godkendt på Det Europæiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 87/369/EØF af 7. april 1987 om indgåelse af den internationale konvention om det harmoniserede varebeskrivelses- og varenomenklatursystem, samt af ændringsprotokollen hertil¹⁷⁶.

De forklarende bemærkninger til EU's Kombinerede Nomenklatur, der er udarbejdet af EU-Kommissionen, og de forklarende bemærkninger, der er udarbejdet inden for rammerne af WCO for så vidt angår HS, indeholder i den forbindelse vigtige, men ikke bindende, bidrag til fortolkningen af de forskellige toldpositioner¹⁷⁷.

4.1.2. Forslag fra branchen og SKAT

I sit forslag efterlyser Dansk Erhverv generelt klarere retningslinjer for, hvornår produkter skal tariferes i henhold til øl- og vinafgiftsloven (som vin m.m.), henholdsvis som spiritus efter spiritusafgiftsloven. Dansk Erhverv fremhæver i den forbindelse særligt en problemstilling om, hvorvidt – og hvornår kirsebærvin skal punktafgiftsklassificeres som spiritus eller vin (position 2206 eller 2008).

Derudover adresserer Dansk Erhverv en særskilt problemstilling i forhold til tarifiering af gløgg. Dansk Erhverv henviser i den forbindelse til en konkret sag, hvor en virksomhed fik punktafgiftsklassificeret produktet efter vinafgiftsloven i Tyskland, Frankrig og Finland, mens produktet her i landet imidlertid blev behandlet efter spiritusafgiftsloven. Dansk Erhverv bemærker i den forbindelse, at den manglende entydighed i klassificeringen, vil kunne skabe konkurrenceforvridninger i forhold til det pågældende produkt.

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Det bemærkes, at EU-Kommissionen har gennemført en evaluering af EU's strukturdirektiv, som er styrende for den nationale punktafgiftsklassificering. EU-Kommissionen konkluderer, at direktivet fungerer efter hensigten, men at der er brug for en bedre afgrænsning af visse former for alkohol. Det vedrører primært andre gærede drikkevarer samt drikkevarer, som er en blanding af forskellige former for alkohol eller drikkevarer, som er en blanding af alkohol og ikke-alkoholiske drikkevarer. EU-Kommissionens udmeldinger synes netop at adressere nogle af de problemstillinger, som

¹⁷⁵ Told- og statistiknomenklaturen og Den fælles Toldtarif.

¹⁷⁶ Jf. EFT L 198, s. 1.

¹⁷⁷ Jf. hertil Olicom-dommen, præmis 17, og Data I/O-dommen, præmis 30.

Dansk Erhverv henviser til i sit forslag. Rådet har på baggrund af evalueringen bedt EU-Kommissionen om at forelægge et forslag til ændring af strukturdirektivet i 2017.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for, at forslaget imødekommes, således at der på EU-niveau – i forbindelse med Kommissionens kommende ændringsforslag – arbejdes på at skabe klarere regler for, hvornår et produkt kan anses for omfattet af spiritusafgiftsloven eller øl- og vinafgiftsloven.

Som beskrevet ovenfor beror punktafgiftsklassificeringen af et givent produkt af en konkret fortolkning af EU's Kombinerede Nomenklatur.

Der findes i regi af EU-Domstolen en righoldig retspraksis vedrørende fortolkningen af EU's Kombinerede Nomenklatur for så vidt angår klassificering af forskellige typer af produkter. EU-Domstolen har i den forbindelse i en række tilfælde udtalt, at et afgørende kriterium for tarifiering af varer normalt vil være disses objektive karakteristika og egenskaber som beskrevet i den enkelte position i EU's Kombinerede Nomenklatur samt af de supplerende bestemmelser til de enkelte afsnit og kapitler¹⁷⁸.

Som eksempler på EU-Domstolens praksis for så vidt angår fortolkningen af EU's Kombinerede Nomenklatures positioner, kan henvises til sag *C-150/08 - Siebrand BV*. I denne sag tog EU-Domstolen konkret stilling til, om gærede alkoholholdige drikkevarer, som oprindeligt hører til position 2206, og som er tilsat en vis mængde destilleret alkohol, vand, sukker (sirup), aroma- og farvestoffer¹⁷⁹, som har medført, at produktet ikke længere smager, dufter og ser ud som en drikkevare, der er fremstillet af en bestemt frugt eller naturprodukt, hører under position 2206¹⁸⁰ eller under position 2208¹⁸¹.

I sagen udtalte EU-Domstolen følgende generelle betragtninger om tarifiering¹⁸²:

"[...] Der [er] flere objektive karakteristika og egenskaber, der kan tages i betragtning ved fastlæggelsen af den karaktergivende faktor.

Det skal for det første bemærkes, at destilleret alkohol ikke blot i større udstrækning bidrager til den samlede mængde end gæret alkohol, men også til deres alkoholindhold.

Det skal for det andet afgøres, om disse varers særlige organoleptiske kendetegn svarer til de organoleptiske kendetegn, der er særskilte for de varer, som tariferes under KN's pos. 2208. Ifølge fast retspraksis kan smag nemlig udgøre en vares objektive karakteristika og egenskaber [...].

Det skal endelig bemærkes, at varens bestemmelse ligeledes kan udgøre et objektivt kriterium ved tarifieringen, såfremt varen og dens bestemmelse hænger uløseligt sammen, og denne sammenhæng kan påvises ud fra varens objektive karakteristika og egenskaber [...]."

¹⁷⁸ Jf. bl.a. dom af 18.7.2007, sag C-142/06, *Olicom*, Sml. I, s. 6675, præmis 16, og af 20.5.2010, sag C-370/08, *Data I/O*, præmis 29).

¹⁷⁹ I visse tilfælde var produkterne også tilsat flødecreme, jf. præmis 23.

¹⁸⁰ Som gærede drikkevarer.

¹⁸¹ Underforstået som destillater.

¹⁸² Betragtningerne fremgår af dommens præmis 35, 36 og 38.

Af ovenstående domspræmisser kan udledes, at EU-Domstolen, i sin fortolkning af hvornår produkter skal tariferes under henholdsvis position 2206 og 2208 i EU's Kombinerede Nomenklatur, lægger vægt på særligt tre objektive karakteristika ved det pågældende produkt:

- 1) indholdet af alkohol,
- 2) særlige organoleptiske kendetegn¹⁸³, samt
- 3) den påtænkte anvendelse af det pågældende produkt.

Det bemærkes, at de tre objektive kriterier, som EU-Domstolen lægger til grund for sin vurdering af det pågældende produkt, er kriterier der hver for sig også er indgået som kriterier i tidligere EU-domstolspraksis, og som derved er blevet lagt til grund ved tarifiering af forskellige produkter.¹⁸⁴

Udgangspunktet om, at tarifiering af produkter beror på en samlet vurdering af en række objektive kriterier, er efterfølgende blevet stadfæstet af EU-Domstolen i sagen C-196/10 – Paderborner Brauerei. I denne sag blev EU-Domstolen forelagt spørgsmålet, om et produkt med et alkoholindhold på 14 pct. vol., der er fremstillet af brygget øl, og som er blevet renet og undergivet ultrafiltrering¹⁸⁵, skal tariferes under pos. 2208 i EU's Kombinerede Nomenklatur. Tilsvarende EU-Domstolens overvejelser i den tidligere nævnte sag C-150/08 - Siebrand BV, lagde EU-Domstolen i nærværende sag til grund, at produktets påtænkte anvendelse, såvel som dets objektive kendetegn, er afgørende for, hvorledes dette skal tariferes i henhold til EU's Kombinerede Nomenklatur.

EU-Domstolen har siden hen stadfæstet sine betragtninger i begge ovennævnte domme, i de forenede sager C-532/14 og C-533/14 – Toorank Productions BV, vedrørende tarifiering af gærede produkter, som er renet, bl.a. ved ultrafiltrering og tilsat destilleret alkohol m.v.¹⁸⁶

SKAT har – på baggrund af EU-Domstolens afgørelser i sagerne C-150/08 – Siebrand BV og C-196/10 – Paderborner Brauerei – udstedt styresignaler¹⁸⁷, hvor der redegøres for hvorledes disse EU-domme, efter SKATs opfattelse, skal forstås i forhold til den fremadrettede tariferingspraksis og punktafgiftsklassificering af produkter, som er behandlet i de nævnte EU-domme.

Som det fremgår af EU-Domstolens retspraksis i forhold til tarifiering af produkter, herunder i forhold til position 2206 og 2208 i EU's Kombinerede Nomenklatur bemærkes, at udfaldet af tarifieringen i hvert enkelt tilfælde beror på en konkret vurdering af en række af produktets objektive karakteristika. Som nævnt ovenfor, vil dette også have indflydelse på, hvorledes det pågældende produkt skal punktafgiftsklassificeres, altså om det skal beskattes efter henholdsvis spiritusafgiftsloven eller øl- og vinafgiftsloven.

Med den senest nævnte EU-dom, har EU-Domstolen som bekendt alene taget stilling til bestemte typer af produkter (henholdsvis filtreret vin og frugtvin og gærede produkter tilsat alkohol).

¹⁸³ Dvs., om produktet har smag, lugt og udseende af drikkevarer, som er fremstillet af en bestemt frugt.

¹⁸⁴ Se fx sag C-124/03, Artrada m.fl., Sml. I, s. 10297, præmis 41, og af 8.6.2006, sag C-196/05, Sachsenmilch, Sml. I, s. 5161, præmis 37, i forhold til anvendelsen af organoleptiske kendetegn, samt jf. dom af 1.6.1995, sag C-459/93, Thyssen Haniel Logistic, Sml. I, s. 1381, præmis 13, af 16.9.2004, sag C-396/02, DFDS, Sml. I, s. 8439, præmis 29, og af 15.2.2007, sag C-183/06, RUMA, Sml. I, s. 1559, præmis 36, hvor EU-Domstolen i særlig grad lagde vægt på produktets påtænkte anvendelse.

¹⁸⁵ Gennem denne proces fortyndes bitterstoffer og proteiner i det pågældende produkt.

¹⁸⁶ Jf. bl.a. præmis 38 og 39.

¹⁸⁷ Jf. SKM 2010.157.SKAT og SKM 2012.16.SKAT.

Til trods for at EU-Domstolen i de to sager, såvel som i øvrig domstolspraksis på området, lægger nogle generelle forudsætninger til grund for, hvad der i konkrete sammenhænge er udslagsgivende for et givent produkts tarifiering, medfører ovennævnte domstolspraksis ikke, at skattemyndighederne i videre omfang kan fastsætte klarere administrative retningslinjer, som konsekvent og i hvert enkelt tilfælde, præcist kan afklare hvorledes fremtidige produkter skal tariferes og dermed punkt-afgiftsklassificeres.

SKAT har imidlertid i begge ovennævnte styresignaler beskrevet og henvist til de objektive karakteristika, som EU-Domstolen lægger til grund for sin fortolkning af EU's Kombinerede Nomenklatur og har således i videst muligt omfang forsøgt at uddrage de hovedbetragtninger der, ifølge EU-Domstolen – generelt er styrende for en tarifiering af produkter, som enten er henhørende under position 2206 eller 2208 i EU's Kombinerede Nomenklatur.

Det bemærkes i den forbindelse, at et spørgsmål om, hvorledes konkrete produkter skal tariferes, kan rettes til SKAT med anmodning om bindende svar, henholdsvis bindende tarifiering, hvorefter retstilstanden i relation til det konkrete produkt, vil blive klarlagt.

For så vidt angår tarifiering af gløgg-produkter bemærkes, at Landsskatteretten med afgørelsen SKM 2015.758.LSR har taget stilling til et konkret spørgsmål i relation til netop tarifieringen af to slags rød-vins-gløgg.

Som det fremgår af den nævnte afgørelse, nåede Landsskatteretten i forhold til begge produkter frem til, at et gløgg-produkt, der er tilsat rom, ikke kan henføres til position 2206 i EU's Kombinerede Nomenklatur, idet alkoholindholdet i produkter, som er omfattet af position 2206, hverken helt eller delvis må være opnået ved tilsætning af spiritus. Gløgg-produktet blev således henført til position 2208, som omfatter andre "spiritusholdige drikkevarer".

Ovennævnte betragtninger er et godt eksempel på, at de objektive kriterier, der bl.a. kan udledes af sagen C-150 – Siebrand BV, finder anvendelse som generelle principper for tarifiering af produkter, og derved også i forbindelse med punktafgiftsklassificeringen, hvilket alt andet lige giver nogle retningsgivende forudsætninger for, hvilke kriterier der generelt er styrende for tarifieringen af forskellige produkter under hhv. position 2206 og 2208.

For så vidt angår netop tarifieringen bemærkes, at denne generelt bør ske efter fælles regler i EU med henblik på at sikre at ensartede produkter tariferes ens, uanset hvilket land i EU der træffer afgørelsen. Dette skyldes bl.a., at tarifieringen har betydning for forsendelsen af varer via EMCS¹⁸⁸, da forskellig tarifiering vil medføre, at en vare, som afsendes som spiritusafgiftspligtig fra et land, modtages som vinafgiftspligtig i et andet land – eller omvendt.

I forhold til tarifiering af gløgg-produkter i andre EU-lande bemærkes, at der i forbindelse med ovennævnte Landskatteretssag blev henvist til, at bindende tarifieringer (BTO) fra henholdsvis Frankrig¹⁸⁹, Østrig¹⁹⁰ og Tjekkiet¹⁹¹ tidligere – ligesom Danmark – har tariferet tilsvarende produkter under

¹⁸⁸ EU's system til forsendelse af alkoholprodukter.

¹⁸⁹ En blanding af hvidvin, likør, neutral alkohol, cognac, frugtkoncentrat og vand blev tariferet under KN-kode 2208 90 69, jf. reference nr. FR-RTC-2014-001977 udstedt 27/5-2014.

¹⁹⁰ En blanding af rødvin, rom, vand, sukker, glukose-fruktose, majssirup, ethanol, æble og hindbær juice koncentrat, og aroma blev henført til position 2208, jf. reference nr. AT2011-000548 udstedt 10/01/2012.

¹⁹¹ En blanding af vin, vand, sukker, alkohol, kirsebærsaft, kirsebær likør, citron-syre, aroma og brandy tariferet under position 2208.

position 2208. Ovennævnte udmeldinger, sammenholdt med Dansk Erhvervs henvisninger til tarifieringer, der i modsætning hertil går i anden retning, tyder på, at der på et fællesskabsretligt niveau er tvivl om, hvorledes de nævnte produkter skal tariferes i overensstemmelse med EU's Kombinerede Nomenklatur.

Det kan på baggrund heraf overvejes, om det giver anledning til en generel præcisering af tarifieringsreglerne, idet de administrative retningslinjer på området ikke synes at kunne imødekomme behovet for i hvert enkelt tilfælde at fastsætte en klar kvalificering af et produkts punktafgiftsklassificering, jf. ovenstående gennemgang. I lyset af reglerens fællesskabsretlige udgangspunkt vil en sådan regelændring imidlertid alene kunne ske med udgangspunkt i en ændring af strukturdirektivet, henholdsvis EU's Kombinerede Nomenklatur, idet disse som bekendt er styrende for den nationale punktafgiftsklassificering.

4.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger efter spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven foretaget af offentlige myndigheder

4.2.1. Gældende ret

Øl- og vinafgiftsloven samt spiritusafgiftsloven indeholder bestemmelser, der fritager virksomhederne for afgift af vareprøver. Det fremgår således af øl- og vinafgiftsloven, at der kan ske afgiftsfritagelse af varer, der anvendes til teknisk, videnskabeligt, undervisningsmæssigt, medicinsk formål og lignende. Der henvises endvidere til tilsvarende fritagelsesbestemmelse i spiritusafgiftsloven. Lovene implementerer tilsvarende bestemmelser¹⁹² i strukturdirektivet.¹⁹³

Det fremgår af strukturdirektivet, at medlemsstaterne *kan fritage* produkter, der er omfattet af strukturdirektivets anvendelsesområde på betingelser, som medlemsstaterne selv fastsætter, med henblik på at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de anvendes til bl.a. analyseprøver, til gennemførelse af tests, der er nødvendige for produktionen, eller videnskabelige formål.

4.2.2. Forslag fra branchen og SKAT

Bryggeriforeningen og SKAT foreslår, at virksomheder, som er autoriseret efter henholdsvis øl- og vinafgiftsloven og spiritusafgiftsloven (autoriserede oplagshavere), generelt fritages for at betale spiritusafgift/øl- og vinafgift når offentlige myndigheder udtager vareprøver. Formålet med forslaget er således at ensrette reglerne om fritagelse for afgift af vareprøver, der udtages af offentlige myndigheder. Derved lettes virksomhedernes administrative arbejde. Bryggeriforeningen bemærker, at det i dag alene er de prøveudtagninger, som SKAT foretager i forbindelse med sin kontrol, som er afgiftsfritaget.

Som både Bryggeriforeningen og SKAT påpeger, har SKAT i sin hidtidige administrative praksis fortolket bestemmelsen således, at det alene er prøver, som udtages af SKAT, der er afgiftsfritaget, mens vareprøver, der udtages af andre offentlige myndigheder end SKAT, ikke er omfattet af den nævnte afgiftsfritagelse.

Som det imidlertid fremgår af strukturdirektivet, som henholdsvis spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven gennemfører, er der ikke i selve direktivbestemmelsen holdepunkter for en sådan begrænset anvendelse af undtagelsesbestemmelsen.

¹⁹² Art. 27, stk. 2, litra a).

¹⁹³ Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

Tilsvarende kan der hverken af motiverne til de to undtagelsesbestemmelser i spiritusafgiftsloven og øl- og vinfafgiftsloven findes belæg for, at disse alene skulle være møntet på prøveudtagninger foretaget af SKAT. Foretages således en formålsoverordnet fortolkning af direktivbestemmelsens fritagelsesmulighed, synes mest af alt at pege på, at hensynet generelt er at åbne for en afgiftsfritagelse ved offentlige myndigheders prøveudtagninger af varer omfattet af henholdsvis spiritusafgiftsloven og øl- og vinfafgiftsloven.

4.2.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om en generel afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder. Det sker med udgangspunkt i ovennævnte betragtninger og henset til, at der ud fra lighedsgrundsætningen alt andet lige skal være vægtige grunde for at begrænse den nævnte afgiftsfritagelse til kun at gælde én bestemt offentlig myndighed.

Henset til, at reglerne om afgiftsfritagelse i spiritusafgiftsloven samt i øl- og vinfafgiftsloven allerede i dag ikke negativt afgrænser bestemmelsens anvendelsesområde, er det Skatteministeriets vurdering, at en udvidelse af bestemmelsens anvendelsesområde kan gennemføres administrativt af SKAT.

4.3. Nedsættelse af vinfafgiften

4.3.1 Gældende ret

Afgiften på vin er harmoniseret i EU ligesom afgifterne på bl.a. øl og spiritus. Minimumssatsen på vin er 0 kr.¹⁹⁴

I Danmark er afgiften på vin opdelt i tre afgiftsklasser, som er baseret på antal liter af det færdige produkt¹⁹⁵, jf. tabel 2.

Tabel 2. Gældende afgiftssatser på vin

Vinafgift (differentieret efter alkoholindhold) ¹	Kr. pr. liter
- Over 1,2 pct. men ikke over 6 pct.	5,34
- Over 6 pct. men ikke over 15 pct. (<i>bordvin</i>)	11,61
- Over 15 pct. men ikke over 22 pct. (<i>hedvin</i>) ²	15,55
Tillægsafgift for mousserende vin og frugtvin ³	3,35

Anm.: 1) I 2018 forhøjes vinafgiftens satser med 5,5 pct. som følge af indekseringen frem til 2020. 2) Varer med over 22 pct. alkohol henhører under spiritusafgiftsloven. 3) Tillægsafgift for mousserende vin og frugtvin lægges oveni den almindelige vinafgift.

4.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv, De Samvirkende Købmænd samt Vin og Spiritus Organisationen i Danmark foreslår at nedsætte afgiftssatsen på vin. Hensigten med forslaget er ifølge forslagsstillerne at reducere den afgiftsmæssige forskel, der er på forskellige genstande (øl, vin og spiritus) samt at reducere grænsehandlen og den illegale handel.

¹⁹⁴ Jf. Rådets direktiv 92/84/EØF.

¹⁹⁵ Rådets direktiv 92/83/EØF om harmonisering af punktafgifter for alkohol (strukturdirektivet) fastsætter definitionerne og bestemmelser for beskattning af de forskellige former for alkohol. Heri fremgår det vedrørende vin i artikel 9:

"Den punktafgift, som medlemsstaterne opkræver på vin, fastsættes på grundlag af antallet af hektoliter af det færdige produkt".

4.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om en nedsættelse af vinfafgiften. Der er alene tale om en ren satsændring, som ikke vil indebære administrative besparelser for hverken erhvervslivet eller det offentlige, og som derfor umiddelbart ligger uden for rammerne af saneringsarbejdet. Det bemærkes, at der skønnes over effekter på grænsehandel ved ændring af afgiftssatser i Skatteministeriets grænsehandelsrapporter. En nedsættelse af afgiften skønnes desuden at medføre et øget alkoholforbrug, hvilket vil have negative sundhedsmæssige konsekvenser.

Vin er lavere beskattet end fx spiritus, og forvriddningseffekterne er derfor også tilsvarende lavere end for disse varer. Selvfinansieringsgraden ved en mindre afgiftsnedsættelse på 1,0 pct. (svarende til 8 øre pr. flaske bordvin) skønnes at udgøre ca. 29 pct. Det vil sige, at mindreprovenuets efter tilbagebetaling og adfærd reduceres med ca. 29 pct. i forhold til det umiddelbare mindreprovenu ved afgiftsnedsættelsen, idet adfærdssændringer i form af et øget dansk forbrug, mindre grænsehandel samt øget udenlandsk grænsehandel i Danmark vil medføre øgede moms- og afgiftsindtægter. Ved en større nedsættelse af vinfafgiften på hhv. 25 pct. og 50 pct. skønnes selvfinansieringsgraden at udgøre ca. 24 pct. og 18 pct.

4.4. Nedsættelse af ølafgiften

4.4.1 Gældende ret

Afgiften på øl er harmoniseret i EU¹⁹⁶ ligesom afgifterne på bl.a. vin og spiritus. Minimumsafgiften på øl er fastsat til 1,87 EUR pr. hl pr. pct. alkohol svarende til knap 14 kr. pr. liter ren alkohol¹⁹⁷. Der er samtidig en grænse for, hvor stort spændet mellem øl- og vinfafgifterne kan være.

I Danmark er ølafgiftssatsen 56,02 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol¹⁹⁸, jf. tabel 3. Det svarer til 0,85 kr. for en almindelig øl på 33 cl med 4,6 pct. alkohol.

Tabel 3. Gældende afgiftssatser på øl

	Kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol
Ølafgift	56,02

4.4.2 Forslag fra branchen og SKAT

Bryggeriforeningen og De Samvirkende Købmænd foreslår at nedsætte afgiftssatsen på øl. Hensigten med forslaget er ifølge forslagsstillerne at reducere danskernes incitament til at grænsehandle og dermed skabe handel og beskæftigelse i Danmark.

4.4.3 Skatteministeriets vurdering

¹⁹⁶ Jf. Rådets direktiv 92/83/EØF.

¹⁹⁷ Jf. Rådets direktiv 92/84/EØF.

¹⁹⁸ Rådets direktiv 92/83/EØF om harmonisering af punktafgifter for alkohol (strukturdirektivet) fastsætter definitionerne og bestemmelser for beskattning af de forskellige former for alkohol. Heri fremgår det vedrørende øl i artikel 3:

"Den punktafgift, som medlemsstaterne opkræver på øl, fastsættes på grundlag af antallet af hektoliter/Plato-grad eller af hektoliter/virkeligt alkoholinhold af det færdige produkt".

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om en nedsættelse af ølafgiftssatsen. Der er alene tale om en ren satsændring, som ikke vil indebære administrative besparelser for erhvervslivet eller det offentlige, og som derfor umiddelbart ligger uden for rammerne af saneringsarbejdet. Det bemærkes, at der skønnes over effekter på grænsehandel ved ændring af afgiftssatser i Skatteministeriets grænsehandelsrapporter. En nedsættelse af afgiften skønnes desuden at medføre et øget alkoholforbrug, hvilket vil have negative sundhedsmæssige konsekvenser.

Det bemærkes, at en isoleret nedsættelse af ølafgiften – i lyset af det aktuelle spænd mellem afgiften på øl og vin – kan have EU-retlige konsekvenser, hvis spændet mellem øl- og vinafgifterne bliver for stort, *jf. afsnit 10*.

Aktuelt er øl relativt lavere beskattet end vin. Indtil 2012 var afgifterne på øl og vin balanceret, således at afgiften var den samme ved et alkoholindhold på 13,5 pct. (*bordvin*). I 2012 blev afgifterne på øl og vin forhøjet med henholdsvis 25 og 55 pct., og i 2013 blev ølafgiften nedsat samtidig med, at indekseringen af afgiften bortfaldt. Det betyder, at vinafgiften øges med 5,5 pct. i 2018.

Aktuelt er vinafgiften ca. 54 pct. højere end ølafgiften – ved et sammenligneligt alkoholindhold og for en vin med en alkoholprocent på 13,5 – og forskellen øges til ca. 62 pct. i 2018 som følge af vinafgiftens indeksering. Forslaget om en nedsættelse af ølafgiftssatsen vil øge spændet yderligere, *jf. tabel 4*.

Tabel 4. Spænd mellem afgift på øl og vin, fordelt på alkoholprocent på vin og reduktion af ølafgift

Vinafgift højere end ølafgift, pct.	Alkoholprocent på vin					
	6	8	10	12	13,5	15
Ved aktuelt niveau	245	159	107	66	54	38
Ved 1 pct. nedsættelse af ølafgift	249	162	109	74	55	40
Ved 25 pct. nedsættelse af ølafgift	361	245	176	130	105	84
Ved 50 pct. nedsættelse af ølafgift	591	418	314	245	207	176

Anm.: Sammenlignet på baggrund af afgiftsbeløb pr. alkoholprocent. Forskellen øges, når vinafgiften indekseres med 5,5 pct. i 2018. Vinafgiftssatsen er den samme for vin med en alkoholprocent på mellem 6 og 15 pct. (*bordvin*).

Vinafgiftssatsen er den samme for bordvin – dvs. vin med en alkoholprocent på mellem 6 og 15 pct. – og derfor er spændet højere for vin med en lavere alkoholprocent. Sammenlignet med en vin med en almindelig alkoholprocent på 13,5 pct. er spændet for en vin med en alkoholprocent på 10 pct. omtrent dobbelt så stort (ca. 107 pct.), mens spændet for en vin med en alkoholprocent på 6 pct. er næsten fem gange større (ca. 245 pct.). For en vin med en alkoholprocent på 15 pct. er spændet derimod kun ca. 38 pct.

Øl er lavere beskattet end fx spiritus og vin, og forvriddningseffekterne er derfor også tilsvarende lavere end for disse varer. Selvfinansieringsgraden ved en mindre afgiftsreduktion på 1,0 pct. (svarende til 1 øre pr. øl) skønnes at udgøre ca. 25 pct. Det vil sige, at mindreprovenuet efter tilbageløb og adfærd reduceres med ca. 25 pct. i forhold til det umiddelbare mindreprovenu ved afgiftsreduktionen, idet adfærdændringer i form af et øget dansk forbrug, mindre grænsehandel samt øget udenlandsk grænsehandel i Danmark vil medføre øgede moms- og afgiftsindtægter. Ved en større nedsættelse af ølafgiften på hhv. 25 pct. og 50 pct. skønnes selvfinansieringsgraden at udgøre ca. 20 pct. og 14 pct.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1. Klarere retningslinjer for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

Som det fremgår af ovennævnte gennemgang, vurderes forslaget, om at udarbejde klarere retningslinjer og grænseværdier for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven, ikke at kunne imødekommes inden for de nuværende EU-retlige rammer. Af samme årsag er der ikke skønnet over forslagets økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder

Forslaget om at afgiftsfritage alle prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.3. Nedsættelse af vinafgiften

Vinafgiftssatsen udgør 11,61 kr. pr. liter, hvilket svarer til ca. 8,7 kr. pr. flaske vin.

En mindre nedsættelse af vinafgiften med 1 pct. til en sats på 8,6 kr. pr. flaske skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på godt 15 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at udgøre godt 10 mio. kr.

En nedsættelse af vinafgiften med 25 pct. til en sats på 6,5 kr. pr. flaske skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 440 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at blive reduceret til ca. 320 mio. kr.

En nedsættelse af vinafgiften med ca. 50 pct. til en sats på 4,4 kr. pr. flaske skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 875 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at blive reduceret til ca. 700 mio. kr.

5.4. Nedsættelse af ølafgiften

Ølafgiftssatsen udgør 56,02 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol, hvilket svarer til ca. 0,85 kr. for en almindelig øl på 33 cl med 4,6 pct. alkohol.

En mindre nedsættelse af ølafgiften med 1 pct. til en sats på 0,84 kr. pr. øl skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på knap 10 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at udgøre godt 5 mio. kr.

En nedsættelse af ølafgiften med 25 pct. til en sats på 0,64 kr. pr. øl skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 230 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at blive reduceret til ca. 175 mio. kr.

En nedsættelse af ølafgiften med ca. 50 pct. til en sats på 0,43 kr. pr. øl skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 460 mio. kr. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at blive reduceret til ca. 380 mio. kr.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1. Klarere retningslinjer for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

Som det fremgår af ovennævnte gennemgang, vurderes forslaget, om at udarbejde klarere retningslinjer og grænseværdier for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven, ikke at kunne imødekommes inden for de nuværende EU-retlige rammer. Af samme årsag er der ikke skønnet over forslagets administrative konsekvenser for det offentlige.

6.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder

Forslaget om at afgiftsfritage alle prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder vurderes ikke at have administrative konsekvenser for det offentlige.

6.3. Nedsættelse af vinafgiften

Rene satsændringer vil ikke medføre varige administrative konsekvenser, men vil indebære begrænsede administrative engangsomkostninger i forbindelse med tilretning af it og vejledning mv.

6.4. Nedsættelse af ølafgiften

Rene satsændringer vil ikke medføre varige administrative konsekvenser, men vil indebære begrænsede administrative engangsomkostninger i forbindelse med tilretning af it og vejledning mv.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1. Klarere retningslinjer for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

Som det fremgår af ovennævnte gennemgang, vurderes forslaget, om at udarbejde klarere retningslinjer og grænseværdier for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven, ikke at kunne imødekommes inden for de nuværende EU-retlige rammer. Af samme årsag er der ikke skønnet over forslagets økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder

Forslaget om at afgiftsfritage alle prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder vurderes at have en begrænset positiv økonomisk konsekvens for erhvervslivet, idet disse fremadrettet får mulighed for at anvende fritagelsesbestemmelsen også i de tilfælde, hvor det ikke er SKAT, som foretager prøveudtagningen.

7.3. Nedsættelse af vinafgiften

Nedsættelse af vinafgiften vil medføre en umiddelbar afgiftslettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare provenu ved nedsættelsen, som dog må forventes overvæltet til forbrugerne i form af lavere priser. Samtidig forventes nedsættelsen at medføre en øget efterspørgsel efter vin, dels som følge af et øget forbrug og et øget indenlandsk salg af vin og mindre grænsehandel med vin.

7.4. Nedsættelse af ølafgiften

Nedsættelse af ølafgiften vil medføre en umiddelbar afgiftslettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare provenu ved nedsættelsen, som dog må forventes overvæltet til forbrugerne i form af lavere priser. Samtidig forventes nedsættelsen at medføre en øget efterspørgsel efter øl, dels som følge af et øget forbrug og et øget indenlandsk salg af øl og mindre grænsehandel med øl.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

8.1. Klarere retningslinjer for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

Idet forslaget om at udarbejde klarere retningslinjer og grænseværdier for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven ikke vurderes at blive ændret, vurderer Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER), at dette ikke vil medføre administrative lettelser for erhvervslivet.

8.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder

TER og SKAT vurderer begge, at forslaget ikke har administrative konsekvenser for erhvervslivet, da de berørte virksomheder i forvejen skal udarbejde et fremstillings- og lagerregnskab over de ubeskattede varer.

8.3. Nedsættelse af vinafgiften

Rene afgiftsnedsættelser medfører ikke varige administrative besparelser for erhvervslivet. Der vil dog være mindre tilpasningsomkostninger i forbindelse med justering af priser og emballager mv.

8.4. Nedsættelse af ølafgiften

Rene afgiftsnedsættelser medfører ikke varige administrative besparelser for erhvervslivet. Der vil dog være mindre tilpasningsomkostninger i forbindelse med justering af priser og emballager mv.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

9.1. Klarere retningslinjer for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

Forslaget vurderes ikke at have miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

9.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder

Forslaget vurderes ikke at have miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

9.3. Nedsættelse af vinafgiften

En nedsættelse af vinafgiften skønnes at medføre et øget alkoholforbrug, hvilket vil have negative sundhedsmæssige konsekvenser.

9.4. Nedsættelse af ølafgiften

En nedsættelse af ølafgiften skønnes at medføre et øget alkoholforbrug, hvilket vil have negative sundhedsmæssige konsekvenser. En nedsættelse af ølafgiften skønnes at flytte noget af grænsehandlen med øl til Danmark – og dermed omfattes emballagen i pantsystemet – hvilket vil have positive miljømæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

10.1. Klarere retningslinjer for tarifiering af produkter i henhold til spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven

For så vidt angår forslaget om at udarbejde klarere retningslinjer for tarifiering af produkter efter henholdsvis spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven vurderes det, at EU-Domstolens praksis på området ikke i videre omfang, end hvad der allerede fremgår af de udstedte styrsignaler og af Den Juridiske Vejledning, kan udarbejdes retningslinjer. Det foreslås dog, at Danmark arbejder aktivt for, at der i EU-regi ses nærmere på de udfordringer, som branchen gør opmærksom på i forhold til tarifiering af produkter efter henholdsvis spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven.

10.2. Afgiftsfritagelse af prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder

I forhold til forslaget om at afgiftsfritage alle prøveudtagninger foretaget af offentlige myndigheder vurderes det, at forslaget kan gennemføres inden for rammerne af EU-retten, jf. ovenstående gennemgang af forslaget.

10.3. Nedsættelse af vinafgiften

Der er ikke minimumssatser på vin, og en nedsættelse af vinafgiften skønnes således ikke at have EU-retlige konsekvenser.

10.4. Nedsættelse af ølafgiften

Minimumsafgiften på øl er fastsat til 1,87 EUR pr. hl pr. pct. alkohol svarende til knap 14 kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol eller 0,21 kr. for en almindelig øl på 33 cl og med 4,6 pct. alkohol.

Der er dog en grænse for, hvor stort spændet mellem øl- og vinfagifterne kan være, idet det i henhold til EU-traktaten ikke er tilladt at *diskriminere* udenlandsk producerede varer til fordel for indenlandsk producerede. Det vil sige, at forholdet mellem afgifterne på øl og vin ikke må favorisere indenlandsk produceret øl fremfor udenlandsk produceret vin.

11. Naboljek

11.1 Nedsættelse af afgiften på vin

I tabel 5 fremgår vinfagiftssatserne pr. liter "bordvin" i en række EU-lande. Tyskland har ingen afgift på vin, mens flere af de sammenlignelige lande har væsentligt højere afgifter end i Danmark.

Tabel 5. Afgift på vin inkl. og ekskl. moms

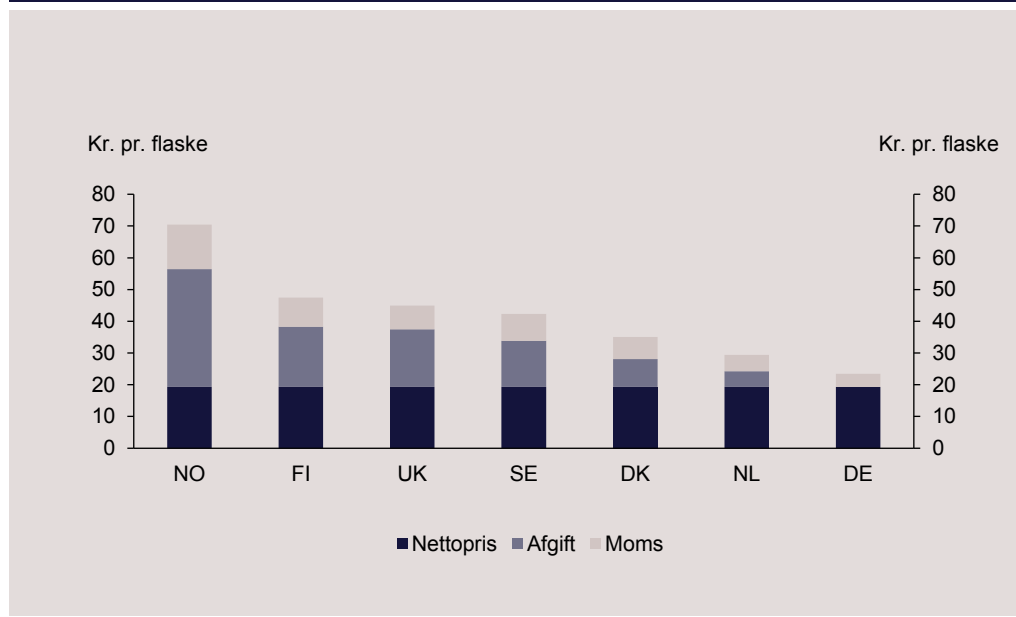
Kr. pr. liter	DK	NO	FI	UK	SE	NL	DE
Vinafgift	11,61	49,39	25,22	24,16	19,38	6,57	0,00
Moms pct.	2,90	12,35	6,31	6,04	4,85	1,64	0,00
Vinafgift inkl. moms	14,51	61,73	31,27	30,20	24,23	8,22	0,00

Anmærkning: Vinafgiften afhænger til en vis grad af alkoholprocenten. Landene har forskellige afgiftskategorier, men der tages udgangspunkt i den kategori, der svarer til "bordvin" i Danmark, dvs. en alkoholprocent på mere end 6 og op til 15. I Norge er vinafgiften proportional med alkoholprocenten, og afgiften er i eksemplet beregnet på baggrund af en vin med en alkoholprocent på 12,5.

Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016 og det norske Finansministerium og egne beregninger.

Det samme billede fremgår, når man sammenligner priselementerne i form af nettopris, afgift og moms for en flaske vin i de samme lande, *jf. figur 1*. Der er taget udgangspunkt i en flaske vin i Danmark til ca. 35,07 kr. for en flaske på 75 cl, svarende til en nettopris pr. liter på 46,76 kr. Samme nettopris er efterfølgende lagt til grund i de øvrige lande og tillagt gældende afgifter og moms.

Figur 9. Preiselementer for en flaske vin (75 cl)



Anmærkning: Der er antaget den samme nettopris for alle landene. I Norge er vinafgiften proportional med alkoholprocenten, og afgiften er i eksemplet beregnet på baggrund af en vin med en alkoholprocent på 12,5.

Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016, det norske Finansministerium og egne beregninger.

Sammenligningen viser, at mens to af landene (Tyskland og Holland) har en lavere detailpris, har fire lande en højere detailpris som følge af højere afgift og moms. Således er en flaske vin, der i Danmark koster ca. 35 kr., ca. 10 kr. billigere i Tyskland, mens den er ca. 35 kr. dyrere i Norge.

11.2 Nedsættelse af afgiften på øl

I tabel 6 fremgår afgiftssatserne for øl beregnet pr. liter 100 pct. ren alkohol i en række europæiske lande. Det ses, at flere af de sammenlignelige lande har væsentligt højere afgifter end i Danmark.

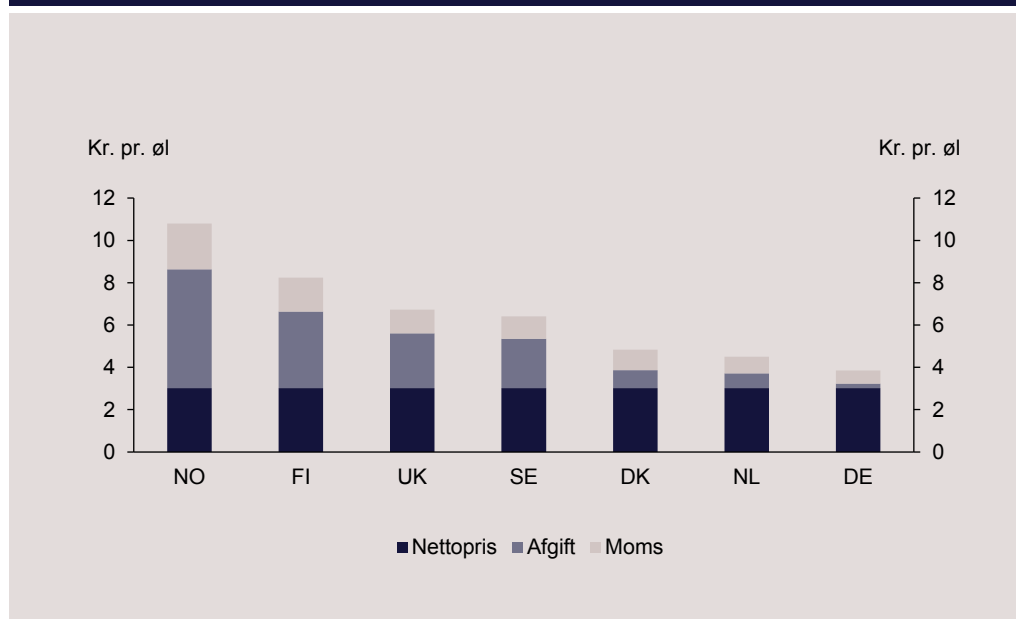
Tabel 6. Afgift på øl inkl. og ekskl. moms

Kr. pr. liter ren alkohol	DK	NO	FI	UK	SE	NL	DE
Ølafgift	56,02	370,26	238,77	170,72	156,26	46,14	14,71
Moms pct.	25,00	25,00	24,00	20,00	25,00	21,00	19,00
Ølafgift inkl. moms	70,03	462,83	296,08	204,87	191,58	55,83	17,51

Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016 og det norske Finansministerium og egne beregninger.

Det samme billede fremgår, når man sammenligner priselementerne i form af nettopris, afgift og moms for en øl i de samme lande, *jf. figur 2*. Der er taget udgangspunkt i en øl i Danmark til 4,83 kr. for 33 cl med 4,6 pct. alkohol, svarende til en nettopris pr. liter på 14,65 kr. Samme nettopris er efterfølgende lagt til grund i de øvrige lande og tillagt gældende afgifter og moms.

Figur 2. Preiselementer for en øl (33 cl med 4,6 pct. alkohol)



Anmærkning: Der er antaget den samme nettopris for alle landene.

Kilde: EU-Kommissionen, Excise Duty Tables juli 2016, det norske Finansministerium og egne beregninger.

Sammenligningen viser, at mens to af landene har en lavere detailpris, har fire lande en højere detailpris som følge af højere afgift og moms. Således er en øl, der i Danmark koster knap 5 kr., ca. 1 kr. billigere i Tyskland, mens den er ca. 6 kr. dyrere i Norge.

2.7 Annullering af indeksering i 2018

1. Indledning

Dansk Erhverv og De Samvirkende Købmænd har fremsendt saneringsforslag, hvor det foreslås, at indekseringen af punktafgifterne på chokolade- og sukkervarer, vin, kaffe, te mv. tilbagerulles. Vin og Spiritus Organisationen i Danmark (VSOD) foreslår, at indekseringen af vinafgiften i 2018 annulleres, og Dansk Industri foreslår tilsvarende, at indekseringen af afgifterne på chokolade- og sukkervarer i 2018 annulleres.

Afgifterne blev indekseret frem til 2020 ved diskretionære forhøjelser med 3,6 pct., 5,5 pct. og 5,5 pct. i henholdsvis 2013 (ikke forbrugsafgifterne), 2015 og 2018 som en del af *Aftale om skattereform* i 2012. Afgifterne forhøjes derfor med 5,5 pct. i 2018.

En annullering af indekseringen i 2018 for afgifterne på chokolade- og sukkervarer, vin, kaffe, te mv. skønnes at medføre et varigt mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 185 mio. kr.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om en annullering af indeksering, idet der alene er tale om satsændringer, som ikke giver varige administrative besparelser for erhvervsliv eller det offentlige, men som udhuler afgifternes reale værdi.

3. Reglernes formål og baggrund

Afgifterne reguleres som følge af *Aftale om skattereform* fra 2012 mellem den daværende regering (Socialdemokratiet, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti, hvor parterne blev enige om, at en række afgifter skulle reguleres ved diskretionære forhøjelser svarende til 1,8 pct. årligt frem til 2020. Reguleringen betyder, at de berørte afgifter næste gang forhøjes med 5,5 pct. den 1. januar 2018.

Formålet med indekseringen frem til 2020 er at fastholde afgifternes realværdi ved at sikre, at afgifterne ikke udhules i takt med prisudviklingen.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Gældende ret

Der skal betales afgift af chokolade- og sukkervarer samt nødder og kerner mv. efter chokoladeafgiftsloven. Der skal betales afgift af is og ismiks efter konsumisafgiftsloven. De gældende afgiftssatser samt satserne pr. 1. januar 2018 fremgår af tabel 1.

Tabel 17. Gældende afgifter og afgiftssatser i 2018 for chokolade- og sukkervarer og is

Chokolade og sukkervarer samt konsumis	2016	2018
Slik og chokolade	Kr. pr. kg.	
Slik og chokolade med et sukkerindhold over 0,5 g pr. 100 g	25,97	27,39
Slik og chokolade med et sukkerindhold på højst 0,5 g pr. 100 g	22,08	23,30
Råstofafgift af mandler, nødder, kerner og lign.	Kr. pr. kg.	
Ubehandlede akajounødder, mandelkerner, abrikos- og ferskenkerner, kakaobønner og cashewnødder.	29,14	30,74
Behandlede akajounødder, mandelkerner, behandlede abrikos- og ferskenkerner og cashewnødder.	34,88	36,79
Ubehandlede og behandlede paranødder, valnødder, pistachenødder, pekannødder, hasselnødder, kakaoskaller, kakaoaffald, restprodukter fra udvinding af olier af afgiftspligtige stenfrugt- og nødder, medmindre varen skønnes uegnet til menneskeføde.	19,41	20,47
Behandlede hasselnødder	23,29	24,57
Mandler i skal	14,65	15,46
Hasselnødder i skal og jordnødder uden skal	9,73	10,27
Behandlede jordnødder	11,59	12,23
Ubehandlede og behandlede kokosnødder og jordnødder i skal	5,79	6,11
Dækningsafgift	Kr. pr. kg. afgiftspligtige bestanddele	
Kokos	5,79	6,11
Behandlede jordnødder	11,59	12,23
Andre afgiftspligtige bestanddele med et sukkerindhold på over 0,5 g pr. 100 g	25,97	27,39
Andre afgiftspligtige bestanddele med et sukkerindhold på højst 0,5 g pr. 100 g	22,08	23,30
Konsumis	Kr. pr. liter	
Konsum-is og konsumis-miks med et sukkerindhold på over 0,5 g pr. 100 ml	6,98	7,36
Konsum-is og konsumis-miks med et sukkerindhold på højst 0,5 g pr. 100 ml	5,58	5,88

Kilde: Skatteministeriet.

Der skal betales afgift af vin og alkoholsodavand efter øl- og vinafgiftsloven samt spiritusafgiftsloven. De gældende afgiftssatser samt satserne pr. 1. januar 2018 fremgår af tabel 2.

Tabel 18. Gældende afgifter og afgiftssatser i 2018 for vin og alkoholsodavand

Vin og alkoholsodavand	2016	2018
Vin	Kr. pr. liter	
- Over 1,2 pct. men ikke over 6 pct.	5,34	5,63
- Over 6 pct. men ikke over 15 pct. (bordvin)	11,61	12,25
- Over 15 pct. men ikke over 22 pct. (hedvin)	15,55	16,40
- Tillægsafgiftssatser for mousserende vin og frugtvin kr. pr. liter	3,35	3,53
Tillægsafgift på alkoholsodavand	Kr. pr. liter	
- Maltbaseret alkoholsodavand med højst 10 pct. alkohol	9,38	10,07
- Maltbaseret alkoholsodavand med over 10 pct. alkohol	16,39	17,66
- Vinbaseret alkohol med højst 10 pct. alkohol	7,13	7,52
- Vinbaseret alkohol med over 10 pct. alkohol	11,50	12,13
- Spiritusbaserede alkoholsodavand	4,21	4,90

Kilde: Skatteministeriet.

Der skal betales afgift af glødelamper mv., kaffe, te, cigaretpapir, skrå og snus efter forbrugsafgiftsloven. De gældende afgiftssatser samt satserne pr. 1. januar 2018 fremgår af tabel 3.

Tabel 19. Gældende afgifter og satser i 2018 for glødelamper, kaffe, te og cigaretpapir mv.

Forbrugsafgifter	2016	2018
Glødelamper mv.	Kr. pr. stk.	
- Almindelige og små glødelamper	2,60	2,75
- Autopærer	3,22	3,40
- Damplamper, herunder lysstofrør	8,79	9,28
- Sikringer til stærkstrømsanlæg (lavspændingsanlæg)	0,59	0,62
Kaffe	Kr. pr. kg	
- Rå kaffe	6,39	6,74
- Brændt kaffe	7,67	8,09
- Kaffeekstrakter	16,61	17,52
- Kaffeerstatning mv.	0,75	0,79
Te	Kr. pr. kg	
- Te	7,33	7,73
- Teekstrakter	18,29	19,29
Cigaretpapir	Kr. pr. stk.	
- Cigaretpapir	0,05	0,06
Skrå og snus	Kr. pr. kg.	
- Kardusskrå og snus	73,95	77,91
- Anden røgfri tobak	268,44	283,20

Kilde: Skatteministeriet.

4.2. Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv og De Samvirkende Købmænd samt VSOD (for så vidt angår vinafgiften) og Dansk Industri (for så vidt angår chokoladeafgiften) foreslår, at indekseringen af punktafgifterne på chokolade- og sukkervarer, vin, kaffe, te mv. tilbagerulles. Det vil sige, at afgiftsforhøjelsen med 5,5 pct. i

2018 annulleres, således at satserne fastholdes, svarende til dem der er gældende i 2016, *jf. tabel 1, 2 og 3.*

Forslaget begrundes med, at den faktiske inflation har været lavere end ventet, og at indekseringen af afgifterne dermed har overgået den faktiske prisudvikling, samt at forhøjelsen i 2018 indebærer administrative omkostninger for erhvervslivet i form af prisjusteringer mv. Herudover påpeger organisationerne, at forhøjelsen vil medføre øget grænsehandel og illegal handel og dermed tabt indtjening for virksomhederne.

For så vidt angår vin, påpeger VSOD, at vin er særligt grænsehandelsudsat, idet der ikke er afgift på vin i Tyskland, og at en forhøjelse af vinafgiften uden en tilsvarende forhøjelse af ølafgiften medfører yderligere konkurrenceforvridning, end den som den nuværende afgiftsforskel giver anledning til, *jf. delanalyse 2.6.*

4.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om en annullering af indekseringen af punktafgifter i 2018, idet der alene er tale om satsændringer, som ikke giver varige administrative besparelser for hverken erhvervsliv eller det offentlige, men som udhuler afgifternes reale værdi.

Der er i denne forbindelse blot taget stilling til, hvorvidt afgiftssatserne bør fastholdes nominelt eller reguleres i takt med den forventede prisudvikling. For en vurdering af de enkelte afgifters niveau mv. henvises til de relevante delanalyser. Såfremt afgifterne som udgangspunkt er fastsat ud fra, hvad der er samfundsøkonomisk optimalt, vil det dog også være optimalt at indeksere afgifterne.

En forventet årlig stigning i nettopriserne på 1,8 pct. i perioden 2012-2020 indebærer en samlet stigning i nettopriserne på ca. 15,3 pct. I Danmarks Konvergensprogram 2016 skønnes en samlet stigning i nettopriserne på ca. 11,1 pct. i perioden 2012-2020, hvilket er lavere end det, som er lagt til grund for indekseringen. Såfremt forhøjelsen i 2018 annulleres, bliver den samlede afgiftsforhøjelse dog på ca. 9,3 pct., hvilket er lavere end den skønnede prisudvikling over perioden.

Det, at indekseringen har været gennemført som diskretionære forhøjelser baseret på den forventede udvikling i nettopriserne over en længere periode, har dog samtidig givet administrative besparelser for virksomhederne, der for det første ikke har skullet tilpasse deres priser hvert år, og der for det andet i god tid har haft kendskab til de gældende satser, som er fastsat i loven. Alternativt skulle virksomhederne årligt justere priser mv. på baggrund af beregnede satser baseret på den faktiske nettoprisudvikling. De hyppigere justeringer ville medføre øgede administrative omkostninger samt større uforudsigelighed for virksomhederne om den fremtidige prisfastsættelse.

Der er ikke varige administrative besparelser ved forslaget, da der alene er tale om rene satsændringer. Såfremt afgiftsforhøjelsen i 2018 annulleres, vil det derfor sandsynligvis kun indebære sparede tilpasningsomkostninger for virksomhederne, mens der ikke vil være varige administrative besparelser.

Afgiftsforhøjelserne forventes alt andet lige at medføre en stigning i grænsehandlen og et fald i forbruget af de omfattede varer. Såfremt priser og afgifter i udlandet ligeledes følger inflationen vil der dog være en modgående effekt herfra på grænsehandlen uafhængig af ændringen i dansk afgiftspolitik.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

En annullering af indekseringen i 2018 for afgifterne på chokolade- og sukkervarer (herunder råstof-afgifterne på nødder samt dækningsafgiften), konsumis, vin, alkoholsodavand, glødelamper mv., kaffe, te, cigarettepapir, skrå og snus skønnes at medføre et varigt mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 185 mio. kr., jf. tabel 4.

Tabel 4. Provenumæssige konsekvenser ved en annullering af indekseringen i 2018

Mio. kr. (2017-niveau)	2018	2019	2020	Varigt
<i>Umiddelbar mindreprovenu</i>				
Chokoladeafgift	135	135	130	130
Konsumisafgift	15	15	15	15
Vinafgift inkl. tillægsafgift på alkoholsodavand	100	100	95	95
Diverse forbrugsafgifter	25	25	25	25
I alt	275	270	265	265
<i>Mindreprovenu efter tilbageløb</i>				
Chokoladeafgift	130	130	125	125
Konsumisafgift	15	15	15	15
Vinafgift inkl. tillægsafgift på alkoholsodavand	95	95	95	90
Diverse forbrugsafgifter	25	20	20	20
I alt	265	260	255	255
<i>Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd</i>				
Chokoladeafgift	95	95	90	90
Konsumisafgift	15	15	15	15
Vinafgift inkl. tillægsafgift på alkoholsodavand	60	60	60	60
Diverse forbrugsafgifter	20	20	20	20
I alt	195	190	185	185

Anm.: Der er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Summen af de enkelte afgiftsprovenuer kan derfor afvige fra "i alt". Adfærd er opgjort inkl. arbejdsudbud.

Kilde: Egne beregninger.

Annulleringen af indekseringen af afgifterne må forventes at medføre et øget forbrug. Endvidere må det forventes, at grænsehandlen med fx vin, alkoholsodavand, chokolade og slik falder, samtidig med, at udlændinges grænsehandel i Danmark stiger. Disse adfærdseffekter forventes at reducere mindreprovenuet. I det omfang, at priser og afgifter i udlandet ikke stiger svarende til inflationen, vil der dog være en tilsvarende modgående effekt på grænsehandlen.

Selvfinansieringsgraden ved annullering af indekseringen skønnes samlet at være knap 30 pct. De højeste selvfinansieringsgrader skønnes at vedrøre chokolade- og slikafgiften, vinafgiften samt tillægsafgiften på alkoholsodavand.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

Rene satsændringer vil ikke medføre varige administrative konsekvenser, men vil indebære begrænsede administrative engangsomkostninger i forbindelse med tilretning af it og vejledning mv. i det omfang, at afgiftsforhøjelsen i 2018 allerede er indarbejdet i vejledning mv.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Nedsættelse af afgifterne vil give en umiddelbar afgiftslettelse for erhvervslivet svarende til det umiddelbare provenu ved nedsættelsen, som dog må forventes overvæltet til forbrugerne i form af

lavere priser. Samtidig forventes nedsættelsen at medføre en øget efterspørgsel efter de afgiftsbelagte varer dels som følge af et øget forbrug og et øget indenlandsk salg og dels som følge af mindre grænsehandel.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Rene afgiftsnedsættelser har ingen varige positive administrative konsekvenser for erhvervslivet, men der kan dog være mindre besparelser ved ikke at skulle afholde omkostninger i forbindelse med justering af priser, emballager mv.

TER vurderer, at en ren satsændring kun medfører omkostninger til at omstille sig til de nye regler. TER vurderer således, at en annullering af indekseringen i 2018 ikke ville kunne medføre løbende administrative lettelser for erhvervslivet.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Der kan være mindre negative sundhedsmæssige konsekvenser i forbindelse med et øget forbrug af chokolade, slik, vin, alkoholsodavand og røgfri tobak. Forslaget vurderes dog samlet set ikke at have nævneværdige miljø- eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslaget skønnes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

2.8 Generelle forslag vedrørende administrative bestemmelser i afgiftslovene

1. Indledning

SKAT har fremsendt saneringsforslag vedrørende generelle forenklinger af afgiftslovene, som har det til fælles, at forslagene går på at ændre afgiftslovenes administrative bestemmelser og ofte ensrette eller forenkle disse på tværs af afgiftslovene. De administrative bestemmelser omfatter forskellige regelsæt, men Skatteministeriet vurderer, at det største saneringspotentiale består i at behandle hvilke virksomheder, der henholdsvis skal og kan registreres, og hvilke virksomheder, som kan undlade registrering. Denne analyse vil derfor alene behandle forslag, som omhandler registreringsreglerne. Udover et mere generelt forslag om ensretning og forenkling på tværs af afgiftslovene, har SKAT også fremsendt forslag, som går på at ændre konkrete regler for enkelte afgiftslove. Disse forslag vil ikke blive behandlet særskilt, men de indgår implicit i analysen.

Som bemærket, omfatter denne delanalyse flere afgiftslove:

- Batteriafgiftsloven
- Bekæmpelsesmiddelafgiftsloven
- CFC-afgiftsloven
- Chokoladeafgiftsloven
- Emballageafgiftsloven
- Foderstofafgiftsloven
- Forbrugsafgiftsloven
- Konsumisafgiftsloven
- Kvælstofafgiftsloven
- Opløsningsmiddelafgiftsloven
- PVC-afgiftsloven
- Spiritusafgiftsloven
- Tobaksafgiftsloven
- Vækstfremmerafgiftsloven
- Øl- og vinafgiftsloven

SKAT foreslår, at de administrative regler for registrering ensrettes og forenkles. Forslaget begrundes med, at der findes mange variationer af forskellige registreringsformer, som er vanskelige for virksomhederne at navigere i, og som kan medvirke til, at virksomhederne misforstår reglerne.

Da ensretning af reglerne forudsætter en standard, og da forenkling af registreringsreglerne kan gennemføres på flere måder, har Skatteministeriet udvalgt enkelte elementer relateret til registreringsreglerne:

1.1 Registreringsbestemmelsernes ordlyd i afgiftslovene

Registreringsbestemmelserne findes i de enkelte afgiftslove, og formålet er at undersøge, om det er muligt at tilrette afgiftslovene, således at bestemmelserne er mere enslydende på tværs af afgiftslovene.

1.2 Hvilke aktiviteter medfører registrering

Afgiftslovene har forskellige regler for, hvilke aktiviteter der medfører, at virksomheder enten skal eller kan registreres for afgift. Efter nugældende regler er disse aktiviteter blandt andet fremstilling, import, mellemhandel og vareafsendelse m.v. Formålet er at undersøge, om regelsættet kan indrettes på en mere hensigtsmæssig måde.

1.3 Fjernsalgsbestemmelser i afgiftslovene

I 12 ud af 15 af de omfattede afgiftslove findes der regler, som forpligter udenlandske virksomheder til at lade sig registrere her i landet, såfremt de sælger afgiftspligtige varer her til landet ved fjernsalg. Der er tre nationale afgiftslove, som ikke har sådanne fjernsalgsbestemmelser. Formålet er at undersøge, om regelsættet kan ensrettes ved at indføre fjernsalgsbestemmelser i de tre nationale afgiftslove, som ikke har fjernsalgsbestemmelser.

1.4 Bagatelgrænser i afgiftslovene

I 10 ud af 12 nationale afgiftslove findes der i øjeblikket ikke regler, som fritager "små virksomheder" fra at lade sig registrere. For enkelte afgifter, gælder der imidlertid bagatelgrænser, som fritager små virksomheder, og formålet er at undersøge, om regelsættet kan ensrettes ved at indføre generelle bagatelgrænser i alle nationale afgiftslove.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om ensretning af registreringsbestemmelserne ordlyd, således at ordlyden vedrørende oplagshavere og varemottagere i de nationale afgiftslove konsekvensrettes og derved følger samme ordlyd som i de harmoniserede afgiftslove.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om generel valgfrihed, således at importører får mulighed for at blive registreret som enten oplagshaver eller varemottager. Ved registrering som oplagshaver, skal der stilles sikkerhed for betaling af afgift, ligesom det gælder for de harmoniserede afgiftslove.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at indføre fjernsalgsbestemmelser i CFC-, forbrugs- og konsumisafgiftsloven, da der i disse afgiftslove ikke findes bestemmelser herom.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at indføre generelle bagatelgrænser for registrering i visse nationale afgiftslove. Forslaget vil medføre, at flere virksomheder kan undlade at lade sig registrere, såfremt deres årlige afgiftspligtige salg er under en bagatelgrænse svarende til en afgift på fx 10.000 kr. og under forudsætning af, at den pågældende virksomhed i sit driftsregnskab kan dokumentere, at virksomhedens afgiftspligtige salg er under bagatelgrænsen. Det bemærkes, at bagatelgrænsen ikke foreslås indført i de harmoniserede afgiftslove og chokoladeafgiftsloven og alene foreslås indført i miljøafgifterne i det omfang, at dette er foreneligt med de enkelte miljøafgifters særlige karakteristika.

3. Reglernes formål og baggrund

Afgiftslovenes administrative bestemmelser har overordnet til formål at regulere hvilke rettigheder og byrder virksomhederne opnår og pålægges, herunder eksempelvis hvilke virksomheder som skal og kan registreres hos SKAT, hvornår virksomhederne skal angive og afregne afgift til SKAT, hvilke kontrolforanstaltninger SKAT kan gennemføre hos de afgiftspligtige virksomheder, hvilke aktører som hæfter for betaling af afgifter mv. De administrative bestemmelser reguleres særskilt i de enkelte afgiftslove med undtagelse af visse afregningsregler, som reguleres i opkrævningsloven.

Generelt er der tradition for at inddele afgiftslovene efter henholdsvis de nationale afgiftslove og de harmoniserede afgiftslove. De nationale afgiftslove omfatter blandt andet afgift af chokolade- og sukkervarer, kaffe og te, cigarette, miljøafgifter mv. og er kun i begrænset omfang reguleret af EU-regler. De harmoniserede afgiftslove omfatter afgift på spiritus, øl og vin, tobaksvarer og energiprodukter (mineralolieprodukter, kul, naturgas, elektricitet). Denne analyse omfatter dog ikke de harmoniserede afgifter af energiprodukter, og ved denne analyses fremadrettede brug af udtryk som "harmoniserede afgifter" eller "harmoniserede afgiftslove", forstås alene afgift af de traditionelle varebaserede produkter, dvs. afgift af spiritus, øl og vin og tobaksvarer. De harmoniserede afgiftslove, herunder spiritus-, tobaks- og øl- og vinafgiftsloven, jf. ovenfor, er mere ensartede end de nationale afgiftslove, hvilket kan tilskrives de grundlæggende EU-retlige principper, som de harmoniserede afgiftslove er reguleret af, mens den større frihed til at regulere de nationale afgiftslove kan have resulteret i mere varierende regler. Det bemærkes dog, at hvad enten der er tale om harmoniserede afgifter eller nationale afgifter, er der på et overordnet plan tale om relativt ensartede regler.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1. Reglerne for registrering

4.1.1. Gældende ret

I det følgende gennemgås reglerne for registrering på tværs af afgiftslovene. Som tidligere bemærket sondres der ofte mellem de harmoniserede afgiftslove og de nationale afgiftslove. I forhold til registrering indeholder afgiftslovene dog relativt ensartede registreringsregler, som kommer til udtryk ved, hvilke registreringsformer det er muligt at blive registreret for. De fleste afgiftslove, som er omfattet af denne analyse, indeholder således ofte mulighed for at blive registreret som enten *oplagshaver* eller *varemodtager*. Som udgangspunkt skal fremstillere altid registreres som oplagshavere, og importører kan ofte vælge mellem at blive registrerede som enten oplagshavere eller varemodtagere. Dette udgangspunkt gør sig gældende i de fleste afgiftslove, dog med undtagelse af blandt andet chokoladeafgiftsloven og delvist tobaksafgiftsloven. Det bemærkes, at selvom de nationale afgiftslove indeholder mulighed for at blive registreret som oplagshaver, er det et begreb, som sjældent anvendes i de nationale afgiftslove, og i de få tilfælde begrebet optræder, anvendes det ikke konsekvent. Oplagshavere kaldes i de nationale afgiftslove derfor ofte for *registrerede virksomheder*.

Efter implementeringen af det såkaldte cirkulationsdirektiv¹⁹⁹ blev en ny registreringsform indført, og det blev således muligt at blive registreret som *vareafsender*. Den nye registreringsform vedrører imidlertid kun de harmoniserede afgiftslove, herunder spiritus-, tobaks- og øl og vinafgiftsloven, hvilket betyder, at det ikke er muligt at blive registreret som vareafsender efter de nationale afgiftslove.

Derudover indeholder de nationale afgiftslove også mulighed for, at andre end fremstillere og importører, kan lade sig registrere, herunder blandt andet virksomheder som driver mellemhandel med afgiftspligtige varer. Registrering for mellemhandlere gennemgås under afsnit 4.1.1.2.2. Endelig er der for enkelte afgifter i de nationale afgiftslove mulighed for, at virksomheder, kan undlade at lade sig registrere, såfremt de er under en fastsat bagatelgrænse. Reglerne for bagatelgrænser gennemgås under afsnit 4.1.1.2.4.

4.1.1.1. Reglerne for registrering efter de harmoniserede afgiftslove

Som bemærket under afsnit 3, vedrører de harmoniserede afgiftslove spiritus-, tobaks- og øl- og vinafgiftsloven. Registreringsreglerne for disse afgiftslove gennemgås i det følgende.

¹⁹⁹ Rådets Direktiv 2008/118 af 16. december 2008 (herefter cirkulationsdirektivet).

4.1.1.1.1. Registrering som oplagshaver efter de harmoniserede afgiftslove

Fysiske såvel som juridiske personer ("virksomheder"), som fremstiller de pågældende afgiftspligtige varer, skal registreres som oplagshavere efter de harmoniserede afgiftslove. Derudover kan virksomheder, som modtager afgiftspligtige varer fra udlandet, som udgangspunkt vælge at blive registreret som enten oplagshavere eller varemottagere, men dette udgangspunkt modificeres imidlertid efter spiritus- og tobaksafgiftsloven. Således skal importører altid registreres som oplagshavere efter spiritusafgiftsloven, da det ikke er muligt for importører, at blive registrerede som varemottagere efter denne afgiftslov²⁰⁰. Virksomheder, som modtager tobaksafgiftspligtige varer fra udlandet, skal registreres som enten oplagshavere eller varemottagere efter tobaksafgiftsloven²⁰¹. Tobaksafgiftsloven har dog en modifikation til dette udgangspunkt, da importører af cigaretter og røgtobak²⁰², ikke har mulighed for at vælge mellem registrering som enten oplagshavere eller varemottagere, hvorfor disse skal registreres som oplagshavere. Endelig kan virksomheder, som modtager cigarer, cerutter og cigarillos²⁰³ fra en her i landet autoriseret oplagshaver, også blive registreret som oplagshavere efter tobaksafgiftsloven. I forhold til øvrige afgifter, herunder også spiritus-, og øl- og vinafgiftsloven, er det atypisk, at sådanne virksomheder kan registreres som oplagshavere, da det typisk kun er fremstillende og importerende virksomheder, der kan registreres som oplagshavere.

Udenlandske virksomheder, som sælger afgiftspligtige varer her til landet ved fjernsalg, skal enten selv eller ved en herværende fiskal repræsentant registreres som oplagshaver eller varemottager²⁰⁴. Der er ingen minimumsgrænse for det samlede fjernsalg til Danmark, som det eksempelvis ses i de nationale afgiftslove, herunder bl.a. chokoladeafgiftsloven. Den udenlandske virksomhed skal inden vareafsendelsen til Danmark registreres og stille sikkerhed for betaling af afgiften²⁰⁵. Registrering for fjernsalg efter de harmoniserede afgiftslove gennemgås under afsnit 4.1.1.1.3.

For at blive registreret som oplagshaver er det et krav, at de lokaler, som virksomheden påtænker at anvende til fremstilling eller opbevaring, godkendes af SKAT, før virksomheden kan autoriseres som oplagshaver. Dette krav gælder imidlertid ikke, såfremt der er tale om en udenlandsk virksomhed, som sælger varer her til landet ved fjernsalg. Derudover er der i de harmoniserede afgiftslove også krav om, at udenlandske virksomheder skal stille sikkerhed for betaling af afgifterne.

Såfremt en virksomhed registreres som oplagshaver efter de harmoniserede afgiftslove, vil virksomheden have ret til at foretage en række dispositioner, uden at afgiften forfalder til betaling. De virksomheder, der registreres som oplagshaver, vil således være berettigede til at fremstille, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning til eller

²⁰⁰ De seneste mere omfattende ændringer af de harmoniserede afgiftsloves registreringsregler skete som følge af implementering af EU's cirkulationsdirektiv fra 2008. Ifølge lovforslaget til den ændringslov, som implementerede cirkulationsdirektivet fra 2008, fremgår det, at man ønskede at videreføre de gældende regler, hvorefter en virksomhed eller person her i landet ikke kan registreres som varemottager efter spiritusafgiftsloven.

²⁰¹ Jf. tobaksafgiftslovens § 9, stk. 2 og 10, stk. 2.

²⁰² Jf. tobaksafgiftslovens § 1.

²⁰³ Jf. tobaksafgiftslovens § 7.

²⁰⁴ Som bemærket ovenfor, kan virksomheder ikke registreres som varemottagere efter spiritusafgiftsloven, hvorfor udenlandske virksomheder kun kan blive registreret som oplagshavere efter spiritusafgiftsloven.

²⁰⁵ Jf. spiritusafgiftslovens § 8, stk. 6.

fra et afgiftsoplag²⁰⁶. En afgiftssuspensionsordning er udtryk for en fælles europæisk forsendelsesordning, som gælder for de harmoniserede afgiftslove²⁰⁷, hvor varerne kan sendes mellem EU-lande, uden at afgiften skal betales. Virksomheder inden for EU, som fremstiller, forarbejder, oplager, modtager eller afsender varer omfattet af de harmoniserede punktafgifter, dvs. typisk registrerede virksomheder, kan således gøre dette, uden at afgiften forfalder. Da oplagshavere er berettigede til at foretage ovennævnte dispositioner, uden at afgiften forfalder, vil det således først være ved varernes overgang til ikke-registrerede virksomheder, at afgiften indtræder. Dette betyder, at virksomheder, der er registrerede som oplagshavere, ikke binder likviditet til deres lager med afgiftspligtige varer, da afgiften først forfalder ved varernes overgang til forbrug. Dette medfører også, at der ikke skal afregnes afgift af punktafgiftspligtige varer, som under suspensionsordningen enten bliver ødelagt eller går tabt, da disse hændelser ikke medfører, at varerne forlader suspensionsordningen.

4.1.1.1.2. Registrering som varemottager efter de harmoniserede afgiftslove

Modsat registrering som oplagshaver findes der ikke egentlige krav for at blive registreret som varemottager efter de harmoniserede afgiftslove, herunder eksempelvis krav om godkendelse af lokaler eller krav om sikkerhedsstillelse. Virksomheder, som modtager varer fra udlandet, herunder lejlighedsvist, skal lade sig registrere som varemottager hos SKAT, medmindre de er registrerede som oplagshavere. Som bemærket under afsnit 4.1.1.1. kan importører af spiritus, cigaretter og røgtobak ikke lade sig registrere som varemottager efter henholdsvis spiritusafgiftsloven og tobaksafgiftsloven, hvorfor disse importører skal registreres som oplagshavere. Som det også bemærkes under afsnit 4.1.1.1, skal udenlandske virksomheder, som sælger afgiftspligtige varer her til landet ved fjernsalg, enten selv eller ved en herværende fiskal repræsentant registreres som enten oplagshavere eller varemottagere. Der er ingen minimumsgrænse for det samlede fjernsalg til Danmark. De udenlandske virksomheder skal inden vareafsendelse til Danmark registreres og stille sikkerhed for betaling af afgifter²⁰⁸. Afgiften kan dog efterfølgende godtgøres efter reglerne for erhvervsmæssig oplægning, hvor varemottagerne har mulighed for at fratække afgiften på deres ordinære angivelse.

Såfremt en virksomhed registreres som varemottager, vil virksomheden være berettiget til at modtage afgiftspligtige varer fra udlandet, uden der stilles krav om forhåndsansmeldelse af varetransporten til SKAT, og uden at der skal betales afgift, inden varen afsendes fra leverandøren. Afgiften indtræder dog stadig ved varemottagerens modtagelse af den afgiftspligtige vare, og angivelse og indbetaling af afgiften sker efter udløbet af en afgiftsperiode efter reglerne i opkrævningsloven. Dette betyder således, at registreringen som varemottager alene indebærer en kredit for virksomheden på maks. 6 uger, og at virksomheden kun opnår kredit ved modtagelse af afgiftspligtige varer fra udlandet. Registrerede varemottagere kan ikke modtage varer fra en oplagshaver i samme medlemsstat, uden at varen indeholder afgift. Varemottagere kan heller ikke afsende varer uden afgift, hvilket betyder, at en varemottager i en medlemsstat, som ønsker at levere varer til en varemottager i en anden medlemsstat, ikke kan sende disse uden afgangslandets afgift.

Sammenlignet med oplagshavere binder varemottagere en del likviditet i deres varelager i form af afgift, og bliver først kompenseret ved et senere salg, hvilket er en byrde på likviditeten. Registrering

²⁰⁶ Jf. cirkulationsdirektivets artikel 4, stk. 1, nr. 1.

²⁰⁷ De harmoniserede punktafgifter omfatter i denne henseende kun spiritus-, tobaks- og øl- og vinafgiftsloven.

²⁰⁸ Jf. spiritusafgiftslovens § 8, stk. 6.

som varemottager betyder også, at det ikke er muligt for varemottagere at få fritaget varer for afgift, som der allerede er afregnet afgift af, og som efterfølgende enten går til grunde, tabt eller lignende²⁰⁹.

4.1.1.1.3. Registrering for fjernsalg efter de harmoniserede afgiftslove

For at en udenlandsk virksomhed kan blive registreret for fjernsalg i Danmark efter de harmoniserede afgiftslove, skal den udenlandske virksomhed udøve fjernsalgsaktivitet her i landet. Fjernsalg vil sige, at den udenlandsk virksomhed sælger varer til en forbruger i Danmark, som direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af den udenlandske virksomhed. I sådanne tilfælde skal den udenlandske virksomhed registreres for fjernsalg hos SKAT, da afgiften afregnes i bestemmelseslandet. Der vil typisk være tale om fjernsalg ved postordresalg, herunder internethandel. Derved følges princippet om, at afgifter betales i bestemmelseslandet²¹⁰, hvilket betyder, at afgiften betales i det land, hvor varerne forbruges.

Såfremt den udenlandske virksomhed udøver fjernsalgsaktivitet i Danmark, skal den udenlandske virksomhed enten selv eller ved en herv erende fiskal repræsentant registreres som enten oplagshaver eller varemottager hos SKAT, medmindre der er tale om fjernsalg af spiritus, cigaretter og røgtobak, hvor det kun er muligt at lade sig registrere som oplagshaver. Den udenlandske virksomhed skal inden vareafsendelsen lade sig registrere og stille sikkerhed for betaling af afgifter. Det bemærkes, at selvom den udenlandske virksomhed bliver registreret som eksempelvis oplagshaver, er der ikke tale om en oplagshaverregistrering i traditionel forstand, hvorfor der ikke skal ske godkendelse af virksomhedens lokaler. Såfremt den udenlandske virksomhed, eller den fiskale repræsentant, ikke er autoriseret oplagshaver i Danmark, kan SKAT tilbageholde varerne, indtil afgiften er betalt. For så vidt angår udenlandske virksomheder uden for EU, kan disse ikke blive registreret for fjernsalg af afgiftspligtige varer. I sådanne tilfælde betales afgiften af køber her i landet.

4.1.1.2. Registreringsregler efter de nationale afgiftslove

Som bemærket under afsnit 3 omfatter de nationale afgiftslove blandt andet afgift af chokolade- og sukkervarer, kaffe og te, cigarettepapir, miljøafgifter mv. Registreringsreglerne for de nationale afgiftslove gennemgås i det følgende.

4.1.1.2.1. Registrering som oplagshaver efter de nationale afgiftslove

Fysiske såvel som juridiske personer ("virksomheder"), som fremstiller de pågældende afgiftspligtige varer, skal registreres som oplagshavere efter de nationale afgiftslove. Virksomheder, som modtager afgiftspligtige varer fra udlandet, kan som udgangspunkt vælge at blive registreret som enten oplagshavere eller varemottagere, men dette udgangspunkt modificeres imidlertid efter chokolade-, emballage-, og kvælstofafgiftsloven, da det i disse love ikke er muligt for importører, at blive registreret som oplagshavere. Disse skal således altid registreres som varemottagere efter de pågældende afgiftslove. Derudover indeholder de nationale afgiftslove også øvrige regler for, at visse virksomheder kan registreres som oplagshavere. Som eksempel herpå kan bl.a. nævnes virksomheder, der afsætter chokoladeafgiftspligtige varer fra 6 eller flere detailudsalg, og hvor disse ejes af virksomheden, der kan registreres som oplagshavere efter chokoladeafgiftsloven, eller virksomheder, som har et samlet årligt salg på 10.000 kg. kvælstof eller derover, og hvor mindst 50 pct. heraf sælges til bestemte virksomheder, der kan registreres som oplagshavere efter kvælstofafgiftsloven. Der findes andre særregler for registrering i de øvrige afgiftslove, som kan være begrundet af hensyn til konkrete brancheforhold. Disse regler gennemgås ikke i denne analyse.

²⁰⁹ Jf. cirkulationsdirektivets artikel 7, stk. 4.

²¹⁰ Ved bestemmelseslandet forstås den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.

I nogle nationale afgiftslove kan mellemhandlere registreres som oplagshavere. Ved mellemhandlere forstås virksomheder, som videresælger en gros til andre handlende af afgiftspligtige varer, som virksomheden har modtaget fra en anden registreret virksomhed eller indført fra udlandet. Registreringsmuligheden for mellemhandlere findes i enkelte nationale afgiftslove herunder chokolade-, emballage- og konsumisafgiftsloven.

Som udgangspunkt skal udenlandske virksomheder, som sælger afgiftspligtige varer her til landet ved fjernsalg, også registreres som oplagshavere. De afgiftslove, som indeholder bestemmelser herom, er generelt indrettet således, at virksomheden kun skal lade sig registrere som oplagshaver, såfremt virksomheden sælger afgiftspligtige varer her til landet ved fjernsalg, og virksomheden samtidig er registreret efter momslovens § 47, stk. 1²¹¹. Disse bestemmelser forudsætter derfor, at virksomheden har en samlet omsætning ved fjernsalg til Danmark på minimum 280.000 kr., før den udenlandske virksomhed skal registreres. Såfremt dette er tilfældet, skal virksomheden betale afgift fra første krone. Alle bestemmelserne vedrørende fjernsalg er identiske i de nationale afgiftslove. Der findes dog ikke fjernsalgsbestemmelser i enkelte afgiftslove, herunder CFC-, forbrugs-, og konsumisafgiftsloven.

For at en virksomhed kan registreres som oplagshaver, skal virksomhedens lokaler godkendes af SKAT. Der er ikke krav om sikkerhedsstillelse, som det eksempelvis gælder efter de harmoniserede afgiftslove.

Såfremt en virksomhed registreres som oplagshaver efter de nationale afgiftslove, har virksomheden ret til at foretage en række dispositioner, uden at betaling af afgiften forfalder. De virksomheder, der registreres som oplagshaver, vil således være berettigede til at fremstille, oplægge, modtage eller afsende afgiftspligtige varer til eller fra et afgiftsoplag. Da oplagshavere er berettigede til at foretage ovennævnte dispositioner uden at afgiften forfalder, vil det således først være ved varernes overgang til ikke-oplagshavere, at afgiften forfalder, herunder eksempelvis ved salg til varemottagere. Det betyder, at virksomheder, der er registrerede som oplagshavere, ikke binder likviditet til deres lager med afgiftspligtige varer, da afgiften først forfalder og afregnes, når virksomheden har solgt de afgiftspligtige varer.

4.1.1.2.2. Registrering som varemottager efter de nationale afgiftslove

Sammenlignet med oplagshavere, findes der ikke egentlige krav for at blive registreret som varemottager efter de nationale afgiftslove. Således findes der ikke krav om godkendelse af lokaler eller krav om sikkerhedsstillelse. Virksomheder, som modtager varer fra udlandet, herunder lejlighedsvist, skal således lade sig registrere som varemottager hos SKAT, medmindre de er registrerede som oplagshavere.

Såfremt en virksomhed registreres som varemottager, vil virksomheden være berettiget til at modtage afgiftspligtige varer fra udlandet, uden der stilles krav om forhåndsangivelse af varemottageren til SKAT, og uden at afgiften betales inden varen afsendes fra leverandøren. Angivelse og indbetaling af afgiften skal i stedet ske efter udløbet af hver afgiftsperiode efter reglerne i opkrævningsloven, hvilket betyder, at afgiften betales senest den 15. i den efterfølgende måned. Da virksomheder, der er registrerede som varemottagere, alene kan modtage afgiftspligtige varer fra udlandet, betyder dette, at en registreret varemottager ikke kan modtage varer fra en oplagshaver her i landet, uden at varen indeholder afgift. Det er således kun i de tilfælde, at en varemottager modtager afgiftspligtige varer fra udlandet, hvor varen er uden afgift.

²¹¹ Jf. chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 6.

Sammenlignet med oplagshavere, binder varemottagere en del likviditet i deres varelager og bliver først kompenseret ved et senere salg, hvilket betyder, at virksomheden binder en del af dens likviditet lageret. Dette skyldes, at afgiften afregnes, når varen modtages hos varemottageren.

4.1.1.2.3. Fjernsalgsregistrering efter de nationale afgiftslove

Efter de nationale afgiftslove, hvor den pågældende bestemmelse findes, skal udenlandske virksomheder, som sælger afgiftspligtige varer her til landet ved fjernsalg, registreres hos SKAT, hvis den udenlandske virksomhed er omfattet af momslovens § 47, stk. 1²¹². For at blive registreret for fjernsalg her i landet, er det derfor en forudsætning, at virksomheden har en samlet omsætning ved fjernsalg til Danmark på minimum 280.000 kr., før den udenlandske virksomhed skal registreres. Såfremt dette er tilfældet, skal virksomheden betale afgift fra første krone. Denne regel findes blandt andet i chokoladeafgiftsloven samt de fleste af miljøafgiftslovene. Se tabel 1.

Tabel 1. Oversigt over hvilke nationale afgiftslove, der har fjernsalgsbestemmelser

Udenlandske virksomheder, der skal registreres her i landet.	
Personer eller virksomheder, som sælger varer her til landet ved fjernsalg ²¹³	<ul style="list-style-type: none"> - Batteri - Bekæmpelsesmiddel - Chokolade mv. - Emballage - Foderfosfat - Kvælstof - PVC - Vækstfremmer

Der findes således ikke fjernsalgsbestemmelser i CFC-, forbrugs- og konsumisafgiftsloven.

I de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed ikke er registreret for fjernsalg, angives og betales afgiften af importøren efter reglerne i opkrævningsloven.

I modsætning til de harmoniserede afgiftslove er der i de nationale afgiftslove ikke mulighed for at blive registreret via en fiskal repræsentant.

4.1.1.2.4. Bagatelgrænser i de nationale afgiftslove

Som udgangspunkt medfører al afgiftspligtig aktivitet, at en virksomhed skal lade sig registrere. Der findes dog enkelte undtagelser til dette udgangspunkt i visse nationale afgiftslove, herunder i chokolade-, forbrugs- og konsumisafgiftsloven.

Chokoladeafgiftsloven omfatter flere afgifter, herunder afgift af chokolade- og sukkervarer, råstofafgiften samt dækningsafgiften. Der gælder ikke en generel bagatelgrænse i chokoladeafgiftsloven, men der gælder en bagatelgrænse for råstofafgiften²¹⁴. Reglen er indrettet således, at virksomheder kun skal lade sig registrere, hvis omsætningen af afgiftspligtige varer eksklusive afgifter overstiger 10.000 kr. årligt. Hvis virksomheden omsætter for mere end 10.000 kr. årligt, skal virksomheden betale afgift fra første krone.

²¹² Jf. chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 6.

²¹³ Ved fjernsalg forstås en udenlandsk virksomheds salg af afgiftspligtige varer til en forbruger her i landet, og hvor varen direkte eller indirekte forsendes eller transporteres af den udenlandske virksomhed.

²¹⁴ Jf. chokoladeafgiftslovens § 19, stk. 5.

Forbrugsafgiftsloven omfatter også flere afgifter, herunder afgift af glødelamper mv. samt elektriske sikringer, afgift af kaffe og te samt afgift af cigarettepapir. Der gælder ikke en generel bagatelgrænse i forbrugsafgiftsloven, men der gælder en bagatelgrænse for afgiften af glødelamper mv.²¹⁵ Reglen er indrettet således, at virksomheder, der har et årligt salg af afgiftspligtige glødelamper svarende til en afgift på under 3.000 kr., ikke skal lade sig registrere eller betale afgift. Såfremt virksomheden har et årligt salg af afgiftspligtige glødelamper svarende til en afgift på over 3.000 kr., skal virksomheden betale afgift fra første krone. Bagatelgrænsen er ikke indrettet som et bundfradrag, og reglen gælder hvad enten virksomheden er fremstiller eller importør. Bagatelgrænsen for glødelamper mv. adskiller sig således fra bagatelgrænsen for råstofafgiften, da bagatelgrænsen for råstofafgiften er baseret på virksomhedens omsætning eksklusiv afgifter, mens bagatelgrænsen for glødelamper mv. baserer sig på indbetalingen af afgift.

Konsumisafgiftsloven omfatter afgift på konsumis og konsumismiks. Bagatelgrænsen i konsumisafgiftsloven er indrettet som en generel bagatelgrænse for lovens to afgifter i modsætning til bagatelgrænserne i chokolade- og forbrugsafgiftsloven. Bagatelgrænsen i konsumisafgiftsloven er indrettet således, at virksomheder, som fremstiller enten 500 liter konsumis om året eller konsumismiks svarende til fremstilling af 500 liter om året kan undlade at lade sig registrere. Virksomheder, der modtager enten 500 liter konsumis om året eller konsumismiks svarende til fremstilling af 500 liter om året, kan også undlade at lade sig registrere. Ligesom de to ovennævnte bagatelgrænser, er bagatelgrænsen i konsumisafgiftsloven ikke indrettet som et bundfradrag, og såfremt virksomheden er over bagatelgrænsen, skal virksomheden betale afgift fra første krone.

4.3. Sammenligning af registreringsreglerne

Som bemærket under afsnit 3 og 4.1.1. er registreringsreglerne relativt ensartede. De harmoniserede afgiftslove er mere ensartede end de nationale afgiftslove, hvilket kan tilskrives den EU-retlige regulering af de harmoniserede afgiftslove, mens der er større frihed til at regulere de nationale afgiftslove. Registreringsformerne er i de harmoniserede afgiftslove oplistet og reguleret i to paragrafer, som kommer i forlængelse af hinanden, mens registreringsformerne i de nationale afgiftslove bliver oplistet og reguleret på tværs af den enkelte afgiftslov, hvilket gør det mere besværligt at sammenholde registreringsreglerne i de nationale afgiftslove. Et andet eksempel er et udtryk som *oplagshaver*, som i vidt omfang er fraværende i de nationale afgiftslove dog med undtagelse af eksempelvis chokoladeafgiftsloven, hvor udtrykket anvendes i en enkelt bestemmelse²¹⁶, men udtrykket anvendes ikke konsekvent i resten af chokoladeafgiftsloven. Oplagshavere kaldes i stedet for *registrerede virksomheder*. Et andet eksempel er et udtryk som varemottager, hvor disse i de nationale afgiftslove kaldes *erhvervsdrivende varemottagere*, og i de harmoniserede afgiftslove kaldes disse for *registrerede varemottagere*. Derudover er visse nationale afgiftslove indrettet ved, at disse giver virksomheder, som driver mellemhandel med afgiftspligtige varer, mulighed for at blive registrerede som enten oplagshavere eller varemottagere. Der findes ikke mulighed for dette i de harmoniserede afgiftslove. Endelig findes der i de nationale afgiftslove undtagelsesvis regler vedrørende bagatelgrænser, herunder i chokolade-, forbrugs- og konsumisafgiftsloven, som fritager visse virksomheder fra at blive registrerede og betale afgift.

De harmoniserede afgiftslove er dog heller ikke helt konsekvente. Således er registreringsreglerne i afgiftslovene ikke helt ensartede, da der er forskel på, hvilke virksomheder der skal og kan registreres som henholdsvis oplagshavere og varemottagere. Et eksempel herpå er i spiritusafgiftsloven og delvist tobaksafgiftsloven, hvor det ikke er muligt at blive registreret som varemottager. Endelig

²¹⁵ Jf. forbrugsafgiftslovens § 14 a, stk. 2.

²¹⁶ Udtrykket "oplagshaver" anvendes i chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 1, hvor virksomheden kan registrere sig som oplagshaver, hvis virksomheden anvender chokoladeovertræk.

kan virksomheder, som modtager afgiftspligtige fra en oplagshaver her i landet blive registreret som oplagshaver efter tobaksafgiftsloven²¹⁷, hvilket også er en afvigelse sammenlignet med de øvrige afgiftslove.

4.4. Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at de administrative regler for registrering ensrettes og forenkles. Forslaget begrundes med, at der findes mange variationer af forskellige registreringsformer, som er vanskelige for virksomhederne at navigere i, og som kan medvirke til, at virksomheder misforstår reglerne.

4.5. Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ensrette og forenkle registreringsreglerne i det omfang, det er muligt på tværs af afgiftslovene. Det vedrører blandt andet bestemmelsernes ordlyd, som er forskellige, selvom der er tale om ensartede registreringsformer. Der er også forskel på hvilke registreringsformer, der udbydes i de enkelte afgiftslove, og som påvirker de rettigheder og forpligtelser, den enkelte virksomhed pålægges. Derudover findes der i enkelte nationale afgiftslove ikke regler vedrørende fjernsalg, hvorfor det i disse tilfælde ikke er reguleret, hvordan udenlandske virksomheder skal registreres. Endelig gælder der bagatelgrænser for enkelte nationale afgifter, der regulerer, hvilke virksomheder der kan undlade at lade sig registrere og betale afgift.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at konsekvensrette ordlyden vedrørende oplagshavere og varemodtagere i de nationale afgiftslove, således at ordlyden følger samme ordlyd som i de harmoniserede afgiftslove. Vurderingen begrundes med, at bestemmelserne i dag har forskellige ordlyde, som giver anledning til forvirring. Derudover findes der en række særregistreringsregler i bl.a. chokoladeafgiftsloven, som bør afskaffes²¹⁸.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at gøre det til et generelt princip, at importører kan vælge at lade sig registrere som enten oplagshavere eller varemodtagere i nationale afgiftslove. Vurderingen begrundes med, at der i visse afgiftslove ikke findes valgfrihed herom. Valgfriheden kombineres med et krav om sikkerhedsstillelse for registrering som oplagshaver, på samme måde som det gælder for de harmoniserede afgiftslove. I forlængelse af ovennævnte vurderer Skatteministeriet, at importører kan registreres som midlertidige varemodtagere i nationale afgiftslove, som det eksempelvis ses i chokoladeafgiftsloven og de harmoniserede afgiftslove, således at de virksomheder, som kun lejlighedsvist modtager afgiftspligtige varer fra udlandet, ikke behøver at registrere sig hos SKAT og sende angivelser til SKAT én gang om måneden, selvom virksomheden ikke har modtaget afgiftspligtige varer den pågældende måned. I den forbindelse bemærkes det, at der ved "midlertidig varemodtager" ikke er tale om en egentlig registreringsform, da midlertidige varemodtagere ikke registreres hos SKAT, men alene angiver og betaler afgift ved de lejligheder, virksomheden modtager afgiftspligtige varer fra udlandet.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at indføre fjernsalgsbestemmelser i CFC-, forbrugs- og konsumisafgiftsloven, da der i disse afgiftslove ikke findes bestemmelser herom. Vurderingen har således til formål at ensrette reglerne. Bestemmelserne bør indrettes ligesom de øvrige nationale afgiftsloves tilsvarende regler om fjernsalg, hvor

²¹⁷ Jf. tobaksafgiftslovens § 9, stk. 4.

²¹⁸ Eksempelvis i chokoladeafgiftslovens § 3, stk. 2, stk. 3, og stk. 4, hvor virksomheder, som henholdsvis fremstiller, erhvervsmæssigt anvender og afsætter overtræk af chokolade, kakao eller erstatning herfor, kan lade sig registrere som oplagshaver. Derudover findes der i chokoladeafgiftslovens § 4, stk. 1 mulighed for, at virksomheder, som afsætter afgiftspligtige varer fra 6 eller flere detailudsalg, som ejes af virksomheden, kan registreres som oplagshaver.

det er en forudsætning, at den udenlandske virksomhed også er registreret for fjernsalg efter momsloven.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at indføre generelle bagatelgrænser for registrering, således at der er færre virksomheder, som skal registreres. En virksomhed kan undlade at lade sig registrere såfremt, at virksomhedens årlige afgiftspligtige salg er under en bagatelgrænse svarende til en afgift på fx 10.000 kr. og under forudsætning af, at den pågældende virksomhed i sit driftsregnskab kan dokumentere, at virksomhedens afgiftspligtige salg er under bagatelgrænsen. Det bemærkes, at bagatelgrænsen ikke foreslås indført i de harmoniserede afgiftslove og chokoladeafgiftsloven og alene foreslås indført i miljøafgifterne i det omfang, at dette er foreneligt med de enkelte miljøafgifters særlige karakteristika. Der kan ikke indføres bagatelgrænser i de harmoniserede afgiftslove, da det vil stride mod de grundlæggende principper for det indre marked. Såfremt der indføres bagatelgrænser i chokoladeafgiftsloven, vil SKATs kontrolopgaver blive besværliggjort i forhold til ulovligt importerede varer. Forbeholdet for indførelse af bagatelgrænsen i miljøafgifterne skyldes, at miljøafgifterne også tjener miljømæssige formål.

Tabel 2 viser antallet af afgiftspligtige virksomheder i 2015 fordelt efter de enkelte afgiftslove, samt mindreprovenuet i 2015 ved en generel bagatelgrænse på enten 5.000 eller 10.000 kr.

Det fremgår af tabellen, at knap halvdelen af de registrerede virksomheder i 2015, svarende til knap 1.300 virksomheder, ligger under bagatelgrænsen på 10.000 kr. Disse virksomheder vil med indførelsen af en bagatelgrænse kunne fritages fra registrering for afgift. Såfremt bagatelgrænsen sættes til 5.000 kr., vil ca. 1.000 virksomheder kunne fritages fra registrering.

Mindreprovenuet ved en bagatelgrænse på 10.000 kr. skønnes på baggrund af nedenstående at udgøre ca. 3,5 mio. kr. Forslaget kræver dermed finansiering. Til sammenligning skønnes en lavere bagatelgrænse på 5.000 kr. at medføre et mindreprovenu på omkring 1,5 mio. kr. Bagatelgrænsens størrelse afhænger dermed af finansieringen. Det bemærkes dog, at en bagatelgrænse på 10.000 kr. kun medfører et beskedent mindreprovenu.

Tabel 2. Antal afgiftspligtige virksomheder, som kan fritages for registrering ved forskellige bagatelgrænser, samt konsekvenser for provenu.

	Antal virksomheder			Mindreprovenu, mio. kr.		Provenu, mio. kr.	Fald i provenu i pct.
	Under 5.000 pr. år	under 10.000 pr. år	større end eller lig med 10.000 pr. år	bagatelgrænse 5.000 kr.	bagatelgrænse 10.000 kr.	I alt	Relativt fald ved grænse på 10.000 kr.
Batteriafgiftsloven	40	50	30	0,04	0,08	1,83	4,43
Bekæmpelsesmiddelafgiftsloven	10	15	50	0,01	0,04	598,21	0,01
CFC-afgiftsloven	5	10	65	0,00	0,04	67,45	0,05
Emballageafgiftsloven	450	605	630	0,71	1,79	657,01	0,27
Foderfosfatafgiftsloven	10	15	25	0,02	0,06	51,26	0,12
Forbrugsafgiftsloven	340	420	355	0,45	1,03	408,82	0,25
Konsumisafgiftsloven	25	40	115	0,06	0,15	297,08	0,05
Kvælstofafgiftsloven	25	40	65	0,05	0,14	16,46	0,85
Opløsningsmiddelafgiftsloven	5	5	5	0,00	0,02	0,19	11,94
PVC-afgiftsloven	70	100	125	0,12	0,35	18,80	1,84
Vækstfremmerafgiftsloven	-	-	-	-	-	-	-
I alt	980	1.300	1.465	1,45	3,70	2.117,11	0,17

Anm.: Antal virksomheder er afrundet til nærmeste 5 virksomheder. Udsøgning baseret på tal for 2015.

Kilde: SKAT.

I forlængelse af ovennævnte vurderer Skatteministeriet, at der skattefagligt er grundlag for, at virksomheder, som alene udøver afgiftsfritaget aktivitet, bør kunne undlade at lade sig registrere. Vurderingen begrundes med, at der i nogle afgiftslove findes bestemmelser, som fritager afgiftspligtige varer for afgift, hvis varen bruges til bestemte formål. Såfremt det godtgøres, at virksomheden alene udøver afgiftsfritaget aktivitet, således at virksomheden betaler afgift for under 5.000 eller 10.000 kr. om året, bør virksomheden kunne undlade registrering.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1. Ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd

Forslaget vedrørende ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd har begrænsede økonomiske konsekvenser for det offentlige. SKAT bemærker, at det vil medføre omkostninger i form af opdatering af registreringsblanketter, samt tilretning af IT-systemer.

5.2. Importører kan registreres som oplagshavere og varemottagere

Forslaget vedrørende indførelse af generel valgfrihed mellem registrering som enten oplagshaver eller varemottager, skønnes at medføre et beskedent mindreprovenu som følge af mindsket likviditet for det offentlige, da forslaget forventes at medføre, at flere importører vil udnytte muligheden for at blive registreret som oplagshavere, som kan modtage afgiftspligtige varer uden at afregne afgift af dem, og vente med at afregne afgiften til varens overgang til ikke-oplagshavere, hvilket er i modsætning til varemottagere, som allerede afregner afgift ved modtagelsen af afgiftspligtige varer.

Forslaget vedrørende midlertidige varemottagere har ingen økonomiske konsekvenser.

5.3. Indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove

Forslaget vedrørende indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove, forventes at give et beskedent merprovenu, da der vil være flere udenlandske virksomheder, som skal registreres hos SKAT.

5.4. Indførelse af bagatelgrænser i visse nationale afgiftslove

Forslaget vedrørende indførelse af en bagatelgrænse på enten 5.000 eller 10.000 kr. for visse nationale afgiftslove forventes at medføre et beskedent mindreprovenu, da der vil være færre virksomheder, som skal betale afgift. Mindreprovenuet skønnes med nogen usikkerhed at udgøre ca. 3,5 mio. kr. ved en indførelse af en bagatelgrænse på 10.000 kr. i de omfattede afgiftslove med undtagelse af de harmoniserede afgiftslove og chokoladeafgiftsloven.

Forslaget vedrørende registreringsfritagelse for de virksomheder, som alene udøver afgiftsfritaget aktivitet har ingen økonomiske konsekvenser, da disse virksomheder ikke betaler afgift.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

SKAT vurderer, at implementering af forslagene forudsætter en ændring eller tilretning af systemer hos SKAT. Et nærmere skøn over omkostninger til systemudvikling er dog ikke muligt at give på nuværende tidspunkt.

Ifølge SKAT vil ensartede registreringsregler gøre det lettere at digitalisere administrationen af afgifterne.

6.1. Ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd

Forslaget vedrørende ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd medfører beskedne administrative konsekvenser for det offentlige.

SKAT vurderer, at implementeringen forudsætter en ændring eller tilretning af systemer hos SKAT. Et nærmere skøn over omkostninger til systemudvikling er dog ikke muligt at give på nuværende tidspunkt

6.2. Importører kan registreres som oplagshavere og varemottagere

Forslaget vedrørende indførelse af valgfrihed mellem registrering som enten oplagshaver eller varemottager medfører beskedne administrative konsekvenser for det offentlige, da SKAT i højere grad skal føre kontrol med afgiftspligtige virksomheder. Forslaget vil medføre et merforbrug hos SKAT i spændet 0,5-1 årsværk som følge af, at virksomhederne fremover skal stille sikkerhed ved registrering som oplagshaver. Det forudsættes her, at afgifter, hvor Erhvervsstyrelsen i dag har kompetencen og opgaven, flyttes til SKAT for registrering og opkrævning af sikkerhed.

SKAT vurderer, at forslaget vil kræve ændringer i SKATs registreringsblanketter på virk.dk.

Forslaget vedrørende midlertidige varemottagere har ingen administrative konsekvenser for det offentlige.

6.3. Indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove

Forslaget vedrørende indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove forventes at øge administrationen hos SKAT i beskedent omfang, da der vil være flere udenlandske virksomheder, som skal registreres hos SKAT. Omvendt vil SKAT få mindre administration med at opkræve afgiften hos den enkelte privatperson, jf. opkrævningslovens bestemmelser.

6.4. Indførelse af bagatelgrænser i visse nationale afgiftslove

SKAT vurderer, at forslaget vedrørende indførelse af bagatelgrænser på enten 5.000 eller 10.000 kr. i nationale afgiftslove samlet vil indebære et mindreforbrug i spændet 0,3 – 0,5 årsværk afhængigt af bagatelgrænsen. Skønnet er baseret på tilsvarende færre fejl samt håndtering heraf. Forslaget skønnes at medføre færre registrerede, men SKAT vurderer, at der skal anvendes flere ressourcer til at kontrollere, at virksomheder er under bagatelgrænsen og dermed korrekt fritaget for afgift.

Forslaget vedrørende registreringsfritagelse for de virksomheder, som alene udøver afgiftsfritaget aktivitet, forventes at medføre såvel administrative omkostninger som administrative besparelser for SKAT. Forslaget forventes at medføre administrative omkostninger, da SKAT i højere grad skal foretage vurdering af, hvorvidt virksomheder udøver afgiftsfritaget aktivitet eller ej. Omvendt forventes forslaget at medføre administrative besparelser, da der er færre virksomheder, der skal registreres, og således færre virksomheder, som SKAT skal føre kontrol med.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1. Ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd

Forslaget vedrørende ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd medfører ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.2. Importører kan registreres som oplagshavere og varemottagere

Forslaget vedrørende indførelse af valgfrihed mellem registrering som enten oplagshaver eller varemottager skønnes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

Forslaget medfører dog, at de importører, der registreres som oplagshavere, vil opleve en øget likviditet, da de kan vente med at afregne afgift til det tidspunkt, hvor varen overgår til ikke-registrerede virksomheder eller personer. Det bemærkes dog, at disse virksomheder samtidig pålægges at stille sikkerhed for betaling af afgift, hvilket vil udgøre en økonomisk byrde for virksomheden.

Forslaget vedrørende midlertidige varemottagere medfører ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.3. Indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove

Forslaget vedrørende indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove forventes at have økonomiske omkostninger for udenlandske virksomheder, da de udenlandske virksomheder i højere grad skal registreres og betale afgift i Danmark.

7.4. Indførelse af bagatelgrænser i visse nationale afgiftslove

Forslaget vedrørende indførelse af en bagatelgrænse på enten 5.000 eller 10.000 kr. i de nationale afgiftslove vil medføre økonomiske lettelser for de virksomheder, som bliver omfattet af bagatelgrænsen svarende til det umiddelbare mindreprovenu for det offentlige.

Forslaget vedrørende registreringsfritagelse for de virksomheder, som alene udøver afgiftsfritaget aktivitet har ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

8.1. Ensretning af registreringsbestemmelsernes ordlyd

TER vurderer, at en ensretning af ordlyden i sig selv ikke vil medføre administrative lettelser, da det primært letter forståelsen af reglerne og ikke selve indberetningerne.

8.2. Importører kan registreres som oplagshavere og varemottagere

TER vurderer, at der vil være administrative lettelser forbundet med, at virksomhederne selv kan bestemme den registreringsform, som passer virksomheden bedst og dermed er mindst tidskrævende.

Tabel 3 viser, hvor mange virksomheder der i dag er registreret som henholdsvis oplagshavere og varemottagere fordelt efter de enkelte afgiftslove.

Tabel 3. Oversigt over antal af virksomheder registrerede som enten oplagshavere eller varemottagere efter de enkelte afgiftslove

	Registrerede oplagshavere	Registrerede varemottagere
Batteri	77	93
Bekæmpelsesmiddel	56	1
CFC	1	N/A
Chokolade mv.	125	1.460
Emballage	23	1.105
Foderfosfat	2	29
Forbrug af kaffe, te, pærer mv.	475	701
Konsumis	85	116
Kvælstof	18	105
Opløsningsmiddel	3	10

Kilde: SKAT

Det forventes, at flere importører vil lade sig registrere som oplagshavere.

TER vurderer, at dette vil medføre en administrativ lettelse for virksomheder, som fremover kun vil skulle angive afgiftspligtige varer ved lejligheder, hvor virksomheden modtager afgiftspligtige varer fra udlandet.

8.3. Indførelse af fjernsalgsbestemmelser i visse nationale afgiftslove

TER vurderer, at dette alene vil kunne betyde administrative byrder for udenlandske virksomheder i begrænset omfang. Udenlandske virksomheder tæller ikke med i regeringens målsætning om at lette erhvervslivets byrder fra regulering med 4 mia. kr. fra 2015 til 2020.

8.4. Indførelse af bagatelgrænser i visse nationale afgiftslove

TER vurderer, at der vil være væsentlige administrative lettelser forbundet med, at ca. 1.300 virksomheder med indførelsen af bagatelgrænser i visse nationale afgiftslove ikke skal registrere og foretage månedlig indberetning. Det vurderes, at tidsbesparelsen pr. indberetning er ca. 10-20 minutter. Det antages, at tidsforbruget forbundet med at opgøre tallene til brug for indberetningen er minimum ligeså tidskrævende.

TER vurderer, at de administrative lettelser som følge af ændringerne af de administrative bestemmelser i afgiftslovene er over 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau, særligt som følge af indførelsen af de bagatelgrænser i visse nationale afgiftslove. Da de administrative lettelser opgøres retsakt pr. retsakt tages der forbehold for, at de administrative lettelser afhænger af, hvordan antallet af virksomheder fordeles imellem retsakterne.

TER vurderer, at der vil være en administrativ lettelse for de ca. 100 virksomheder, der alene udøver afgiftsfritaget aktivitet, som ikke vil skulle registrere sig og administrere afgifter.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene har ingen miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslagene skønnes ikke være i strid med EU-retten.

11. Nabotjek

Der foretages ikke nabotjek for denne delanalyse, da nabotjekket alene vedrører afgiftssatser. Der henvises til delanalyserne for de enkelte afgiftslove.

2.9 Forenkling af reglerne for bevilling

1. Indledning

Stort set alle punktafgiftslove indeholder bestemmelser, som fritager visse afgiftspligtige produkter for afgift, eller som giver en mulighed for afgiftsgodtgørelse under visse betingelser. Dette skyldes bl.a., at hensigten med punktafgifter er at afgiftsbelægge det indenlandske salg/forbrug. Derfor er varer, som eksporteres, fritaget for afgift, men fritagelsen kan også gælde, hvis produkterne anvendes i forbindelse med produktionen af andre ikke afgiftspligtige produkter, eller til formål, som ikke ønskes afgiftsbelagt. Det kan fx være medicinsk anvendelse. Der kan også være andre anvendelsesformål, som medfører afgiftsfritagelse afhængig af, hvad formålet med afgiften er. Fx kan en virksomhed opnå afgiftsfritagelse for svovlafgift, hvis den indfører tiltag, som binder svovlet fra brændslerne i forbindelse med produktionen.

Kendetegnet for disse regler er, at det ofte vil kræve, at virksomhederne har en bevilling til at modtage varerne afgiftsfrit eller at få en godtgørelse for den afgift, som allerede er betalt. Ligesom at virksomheder i nogle tilfælde skal anmode SKAT om at få udbetalt en godtgørelse i stedet for selv at angive det på afgiftsgodtgørelsen. Enkelte afgiftslove kræver også, at virksomheder registreres, som varemottagere, hvis de skal kunne modtage varerne afgiftsfrit.

SKAT har stillet nogle konkrete forslag til, hvordan disse regler kan forenkles, og hvordan de digitale muligheder i højere grad kan bruges til at udvikle enklere systemer for anmodning om bevilling og godtgørelse.

SKAT har foreslået, at kravet om bevilling kan udgå for virksomheder, som ønsker afgiftsgodtgørelse for varer, der eksporteres til udlandet.

SKAT har også foreslået, at processen for virksomhedernes anmodning om henholdsvis bevilling og afgiftsgodtgørelse gøres (mere) ensartet og digital, så det bliver nemmere for både virksomhederne og SKAT. SKAT foreslår også, at der indføres et forespørgselssystem, hvor det er muligt at få bekræftet en bevilling online.

Endelig foreslår SKAT, at kravet, om at en virksomheder skal være registreret som varemottager for at få afgiftsgodtgørelse, ophæves i visse afgiftslove.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at ophæve kravet om, at virksomheder skal have bevilling til afgiftsgodtgørelse ved eksport.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om, at ansøgning om bevillinger skal foregå via en nemmere og mere digital løsning. Der drejer sig om bevillinger til:
 - afgiftsfrit at modtage afgiftspligtige varer til brug for en afgiftsfritaget anvendelse, og
 - godtgørelse (tilbagebetaling af afgift) ved brug af afgiftspligtige varer til en afgiftsfritaget anvendelse.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at indføre et forespørgselssystem, hvor det er muligt at få bekræftet en bevilling online. Det vil bl.a. gøre det nemmere for leverandører at undersøge, om en virksomhed har bevilling til at modtage varerne afgiftsfrit.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om, at der fremover skal være nogle mere ensartede processer, når virksomheder skal anmode om godtgørelse af afgift, f.eks. når varerne skal anvendes medicinsk, og at de digitale muligheder udnyttes mere optimalt.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at ophæve kravet, om at virksomheder skal være registreret som varemottager for at få afgiftsgodtgørelse.

3. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

3.1 Bevilling til afgiftsgodtgørelse ved eksport

3.1.1 Gældende ret

I størstedelen af afgiftslovene er der regler om, at virksomheder kan fritages for afgift, når de eksporterer varer til udlandet. Det skyldes, at formålet med afgifterne ofte er at afgiftsbelægge det indenlandske salg/forbrug. Skal der fx betales afgift af varer, der eksporteres til udlandet, vil det være svære for danske virksomheder at afsætte deres varer i udlandet, da prisen vil være højere på grund af afgiften.

Varemottagere og andre virksomheder, der ikke er registreret efter afgiftslovene, skal allerede betale afgiften i forbindelse med, at de modtager varen. Derfor skal disse typer af virksomheder have en afgiftsgodtgørelse, såfremt de på et senere tidspunkt eksporterer varen til udlandet. Det er modsat oplagshavere, som først betaler afgiften, når varerne udleveres, og som derved kan få en afgiftsfritagelse ved blot at angive det på deres månedlige afgiftsopgørelse hos SKAT. Det bemærkes, at der i delanalyse 2.8 foreslå. At der gives øget mulighed for oplagshaverregistrering.

For de fleste afgifters vedkommende skal varemottagere og virksomheder, der ikke er registreret efter de forskellige afgiftslove, have en bevilling²¹⁹ for at kunne få afgiftsgodtgørelse, når varerne eksporteres til udlandet. Kravet om bevilling skal sikre, at virksomheder, der ikke er registreret efter afgiftslovene, også er omfattet af de bestemmelser, der fastsætter, at der skal føres regn, og at SKAT har kontrolmuligheder samt af straffebestemmelserne.

Når bevillingen er udstedt af SKAT, oprettes virksomheden i Erhvervssystemet, hvor særlige koder/tekst viser, at virksomheden har en bevilling og ikke skal afregne afgift.

²¹⁹ En bevilling er en skriftlig tilladelse, som varemottagerne forinden afregning af godtgørelse skal ansøge SKAT om.

I 2014 blev der lavet en forenkling af reglerne om varemodtagernes afgiftsgodtgørelse, når varerne eksporteres til udlandet i en række afgiftslove, *jf. tabel 1* nedenfor. Ved lov nr. 1532 af 27. december 2014 fik varemodtagere mulighed for, frem for at søge SKAT om godtgørelse, at angive afgiftsbeløbet for de afgiftspligtige varer, der leveres til udlandet. Det vil sige, at varemodtageren selv kan angive afgiftsbeløbet i en rubrik på afgiftsangivelsen efter udløbet af hver afgiftsperiode. En efterfølgende opkrævning eller udbetaling fra SKAT vil herefter ske automatisk via varemodtagerens skattekonto.

Det er imidlertid fortsat et krav, at varemodtagere samt andre virksomheder, som ikke er registreret efter afgiftslovene, har fået en bevilling.

3.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at kravet, om at virksomheder, der ikke er registreret efter afgiftslovene, og varemodtagere skal have en bevilling, ophæves. SKAT fremhæver, at det kan forekomme unødigt at bruge ressourcer på at udstede bevillingerne, og at det vil være nemmere for både SKAT og virksomhederne, hvis kravet udgår.

SKAT gør opmærksom på, at formålet med bevillingen blandt andet er at sikre, at virksomheder, der ikke er registreret efter afgiftslovene, bliver omfattet af de forskellige bestemmelser i afgiftslovene. Det er bl.a. regler om krav til virksomhedernes regnskabsførelse, hjemmel til SKATs kontrol samt straffebestemmelserne. SKAT anfører dog, at det i stedet kan fremgå direkte af de forskellige afgiftslove, at virksomheder, der eksportere varer til udlandet, vil være omfattet af disse bestemmelser, så der ikke skal udstedes bevilling alene af den grund. SKAT anfører også, at de fortsat vil have mulighed for at se, hvilke virksomheder der får afgiftsgodtgørelse, da virksomhederne skal angive dette på deres afgiftsopgørelse i SKATs system.

SKAT fremhæver også, at bevillingssystemet i høj grad er fra en tid, hvor skattemyndighederne var "inde over" de enkelte ekspeditioner. Det danske skattesystem er i dag mere tillidsbaseret, hvor der er tillid til, at virksomhederne både kan og vil følge reglerne, og hvor kontrollen er mere målrettet og kun føres, hvor det vurderes at være relevant/effektivt.

SKAT har identificeret følgende afgiftslove, som skal være omfattet af forslaget, *jf. tabel 1*.

Tabel 20. Afgiftslove der er omfattet af forslag 3.1.2

Afgiftslove	Ændringer som skal foretages.
Chokoladeafgiftsloven	§ 9, stk. 2 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen". § 20, stk. 4 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Emballageafgiftsloven	§ 6, stk. 4 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Forbrugsafgiftsloven	§ 24, stk. 1 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Kulafgiftsloven	§ 7 stk. 7 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Kvælstofoxid - Nox-afgift	§ 9, stk. 3 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Mineralolieafgiftsloven	§ 9, stk. 3 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Opløsningsmiddelafgiftsloven	§ 9, stk. 3 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen jf. stk. 2 kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
PVC-afgiftsloven	§ 9, stk. 3 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen jf. stk. 2 kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Svovlafgiftsloven	§ 9, stk. 3 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Tobaksafgiftsloven	OK (§ 10 a, stk. 7 og § 29, stk. 4). Dog foreslås indsat i § 10 a, stk. 7, at det kan dokumenteres over for told- og skatteforvaltningen (der skal ikke fremlægges dokumentation hver gang). Henvisningen i § 10 a, stk. "jf. dog 2. pkt." ophæves.
Antibiotika og vækstfremmere	§ 8, stk. 2 tilføjes "Godtgørelsen på angivelsen jf. stk. 1 kan ske uden bevilling fra told- og skatteforvaltningen".
Øl- og vin afgiftsloven	OK (§ 6 a, stk. 7 og § 11, stk. 4). Dog foreslås indsat i § 6 a, stk. 7, at det kan dokumenteres over for told- og skatteforvaltningen (der skal ikke fremlægges dokumentation hver gang). Henvisningen i § 6 a, stk. "jf. dog 2. pkt." ophæves.

3.1.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer også, at det i stedet kan angives direkte i de forskellige afgiftslove, at virksomhederne vil være omfattet af de bestemmelser, som sikrer, at SKAT kan føre kontrol, at de vil blive omfattet af bestemmelser om straf i tilfælde af svig, og at virksomhederne skal føre regnskab.

Skatteministeriet lægger også vægt på, at SKAT fortsat vil have mulighed for at føre kontrol med virksomhederne, når virksomhederne anmoder om afgiftsgodtgørelse, herunder om de har ret til afgiftsgodtgørelse, fordi varerne er eksporteret udlandet.

Bemærk, at denne kontrol ikke er mulig, når en virksomheder skal have en afgiftsfritagelse. I de tilfælde vil det fortsat være nødvendigt med en bevilling, da SKAT ikke på andre måder får kendskab til virksomhederne og dermed ikke uden en bevilling vil have mulighed for at føre kontrol.

Da forslaget også kan medføre administrative lettelser for både SKAT og erhvervslivet, vurderer Skatteministeriet, at der skattefagligt er grundlag for at arbejde videre med forslaget. Det bemærkes, at kravet skal ophæves både for varemottagere og virksomheder, som ikke er registreret efter afgiftslovene. Det skal - som anført ovenfor - af hensyn til SKATs kontrolmuligheder dog fortsat gælde for virksomheder, der skal have en afgiftsfritagelse.

Det bemærkes, at hensigten i så fald vil være at lave et ensartet regelsæt for alle afgiftslove, og at der derfor skal foretages en analyse af, om der er yderligere afgiftslove, end dem der er anført i tabel 1, som bør indgå i forslaget.

3.2 Digitalt bevillingssystem

3.2.1 Gældende ret

De fleste afgiftslove indeholder også regler om, at virksomheder har mulighed for at modtage afgiftspligtige varer afgiftsfrit, fx, når virksomhederne køber afgiftspligtige varer og anvender disse til afgiftsfrie formål, såsom medicinsk anvendelse. Når virksomheden kan modtage de afgiftspligtige varer uden afgift, undgås det, at afgiften bliver pålagt den afgiftsfrie anvendelse, som virksomheden udøver. Virksomheder, der ikke er registreret efter den pågældende punktafgiftslov, skal søge SKAT om en bevilling til afgiftsfrit at købe afgiftspligtige varer med henblik på at producere andre (afgiftsfrie) varer.

Denne bevillingstype indeholder også en række bestemmelser om, hvad varerne må bruges til, krav til regnskabsførelse, kontrolhjemmel for SKAT og straffebestemmelser. Sådanne bestemmelser vil normalt være fastsat i loven, men da disse afgiftsfritagne virksomheder ikke er registreret efter loven, er bestemmelserne anført i en bevilling. Virksomheden skal anvende bevillingen over for sin leverandør af afgiftspligtige varer som dokumentation for, at leverandøren herefter kan levere afgiftsfrit. Har en virksomhed ikke en sådan bevilling, kan leverandøren ikke sælge afgiftsfrit til denne.

Det er endvidere som beskrevet ovenfor muligt at få godtgjort en afgift, når varerne anvendes til afgiftsfrie formål. Afgiftsgodtgørelse anvendes, når virksomheden allerede har betalt afgiften i forbindelse med købet, men herefter vælger at anvende varerne til afgiftsfrie formål. Virksomhederne skal også efter gældende have bevilling til godtgørelse af afgiftspligtige varer til afgiftsfrie formål. Bemærk dog forslaget under afsnit 3.1 i analysen, hvor det foreslås, at kravet om bevilling for afgiftsgodtgørelse for varemottagere og ikke-registrerede virksomheder ophæves i en række afgiftslove.

I praksis skal virksomheder som udgangspunkt anmode SKAT om en bevilling via kontaktformularen i TastSelv Erhverv. Virksomhederne skal herefter downloade en blanket, som skal udfyldes uden for systemet og sendes til SKAT (evt. ved at scanne den ind, sende pr. mail eller post). Når SKAT har behandlet anmodningen, vil SKAT angive det i Erhvervssystemet med særlige koder/tekst, som viser, at virksomheden har bevilling. Sagsbehandlingstiden er typisk 4-5 dage.

De virksomheder, som skal levere varerne (sælgeren), skal inden leveringen sikre sig, at modtageren har bevilling til at kunne modtage varer afgiftsfrit. Hvis virksomheden ikke kan dokumentere bevillingsforholdet ved, at bevillingen fremlægges, kan de få oplysning om dette hos SKAT. Det er som

beskrevet leverandøren, som har ansvaret for, at køberen rent faktisk har bevilling til at modtage varerne afgiftsfrit, og de kan risikere at hæfte for afgiften, hvis virksomheden, som skal modtage varerne, ikke har bevilling.

3.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at processen for at ansøge om bevilling gøres mere digital og ensartet. Der skal være én elektronisk fremgangsmåde ved anmodningen og sagsbehandlingen af bevillingen.

Udstedelse af de to omtalte bevillinger under afsnit 3.1 og 3.2 til afgiftsfritagelse og -godtgørelse skal ske ved én digital løsning, hvor virksomhederne skal søge online, uden at bevillingen skal downloades, og hvor den skabelon, som skal udfyldes, har en række hjælpetekster, der sikrer korrekt udfyldelse. SKAT vil herefter kunne behandle anmodningen direkte i systemet og udstede bevillingen digitalt i Erhvervssystemet. SKAT fremhæver, at det vil forenkle SKATs og virksomhedernes administration, heriblandt også bidrage til, at der ikke laves fejl, når ansøgningen skal udfyldes.

SKAT foreslår også, at der indføres et forespørgselssystem i TastSelv Erhverv, hvor det fremgår om en virksomhed har en bevilling og i så fald hvilken type af bevilling. Det skal sikre, at en virksomhed, der leverer afgiftspligtige varer uden afgift (leverandøren), kan undersøge, om virksomheden, som skal modtage varerne, har ret til at modtage varerne afgiftsfri. Det herved ske, uden at leverandøren skal anmode virksomheden eller SKAT om at fremlægge dokumentation. Et sådant system kan også være med til at sikre, at gamle bevillinger ikke anvendes til svig. SKAT fremhæver også, at det kan være med til at begrænse leverandørens ansvar, da de har lettere adgang til at undersøge, om virksomheden rent faktisk har en bevilling.

3.2.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at gennemføre ét digitalt bevillingssystem, da det i højere grad kan være med til at sikre, at muligheden for at lave gode digitale løsninger udnyttes mere optimalt, så både SKAT og virksomhederne kan spare ressourcer. Det vil kræve en lovændring i alle afgiftslovene, så det fremgår, at virksomheder altid skal søge digitalt via SKATs system.

Skatteministeriet vurderer også, at et forespørgselssystem på TastSelv Erhverv kan lette både virksomheder og SKATs ressourceforbrug, når det skal undersøges, om en virksomhed har fået en bevilling. Skatteministeriet bemærker endvidere, at det ikke vurderes at være til last for virksomhederne, at deres bevilling vil fremgå af et offentligt register hos SKAT. Virksomheder kan allerede i dag (uden samtykke) anmode om at få udleveret oplysninger om andre virksomheders bevillingstyper, når de skal undersøge, om de kan levere afgiftspligtige varer uden afgift til virksomhederne. Dette forslag vil også kræve en lovændring i alle afgiftslovene.

Det forventes, at det er muligt at gennemføre forslagene i relation til alle afgiftslove, så der fremover gælder de samme regler og systemer.

3.3 Digitalt godtgørelsessystem

3.3.1 Gældende ret

Virksomheder, som ikke er registreret efter afgiftslove, men som har fået bevilling til godtgørelse (tilbagebetaling af afgiften), f.eks. varer eksporteres til udlandet, skal i medfør af visse afgiftslove derudover også anmode om selve tilbagebetalingen. Som beskrevet ovenfor er kravet, om at varemottagere skal anmode om selve godtgørelsen hos SKAT, ophævet i en del love i 2014. Der er dog

fortsat nogle virksomheder, der skal anmode om afgiftsgodtgørelse. Det sker i dag på mange forskellige måder og via forskellige kanaler. Blandt andet via indsendelse af en blanket, et brev eller lignende uden for TastSelv systemet.

3.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at der laves en mere ensartet og digital proces for anmodninger om godtgørelse af afgift. På samme måde som for anmodning om bevillinger, *jf. afsnit 3.2*. Det skal alene ske via TastSelv Erhverv eller ved brug af en anden elektronisk løsning. Det skal blandt andet sikre nemmere processer for både SKAT og virksomheder. Det kan også bidrage til, at virksomheder afgiver de relevante oplysninger, så fejl i videst muligt omfang undgås. Ligesom at systemet kan anvendes til andre ad hoc godtgørelser, når virksomhederne eller deres revisorer konstaterer fejl i afregningen.

3.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, så det bliver nemmere for både virksomheder og SKAT, når der skal udbetales en afgiftsgodtgørelse. Der skal i så fald laves et system, som skal finde anvendelse i relation til alle afgiftslove.

Det bemærkes i relation hertil, at der på andre skatteområder, herunder momsområdet, også kun anvendes digitale systemer.

3.4 Registrering som varemottager for afgiftsfritagelse

3.4.1 Gældende ret

Som beskrevet er der i flere afgiftslove bestemmelser om bevilling til afgiftsfritagelse for varer, der anvendes til afgiftsfrie formål.

Nogle afgiftslove, heriblandt kvælstofafgiftsloven²²⁰, foderfosfatafgiftsloven²²¹ og bekæmpelses-middelafgiftsloven²²², kræver, at virksomheder, der importerer varer til eget forbrug, og som har en bevilling til at modtage afgiftspligtige varer afgiftsfrit, skal registreres som varemottagere, fx når varerne anvendes til afgiftsfrie formål så som til eget forbrug. Det indebærer, at de månedligt skal angive den afgiftspligtige mængde. Dette gælder også de virksomheder, som ikke skal betale afgift, fordi de har bevilling til at modtage varerne afgiftsfri. Det betyder, at de månedligt skal indsende nul-angivelser.

3.4.2 Forslag fra branchen og SKAT

SKAT foreslår, at virksomheder, der importerer varer til eget forbrug, og som har en bevilling til at modtage afgiftspligtige varer afgiftsfrit, ikke skal registreres som varemottagere. Det er begrænset, hvor mange afgiftslove som indeholder krav om registrering som varemottager, men SKAT foreslår, at kravet skal udgå i alle afgiftslovene.

3.4.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der ikke synes at være et hensyn til, at virksomheder skal registreres som varemottager, særligt når det medfører en pligt til at bruge ressourcer på at foretage en nul-angivelse.

Når virksomheder har en bevilling til at importere afgiftspligtige varer afgiftsfrit, vil SKAT derigennem have kendskab til virksomheden og dermed have mulighed for at føre kontrol.

²²⁰ Lov nr. 1357 af 18/11/2016

²²¹ Lov nr. 1290 af 5. november 2016

²²² Lov nr. 232 af 26. februar 2015

På den baggrund vurderer Skatteministeriet, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ændre reglerne. Skatteministeriet vurderer – ligesom SKAT – at alle afgiftslove bør gennemgås for at sikre, at reglerne bliver ens.

4. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Forslagene skønnes ikke at medføre økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5. Administrative konsekvenser for det offentlige

5.1 Bevilling til afgiftsgodtgørelse ved eksport

SKAT skønner, at forslaget på det foreliggende grundlag ikke vil medføre behov for systemtilpasninger. Fremadrettet skønnes det, at forslaget vil medføre en reduktion i ressourceforbruget hos SKAT som følge af, at der ikke skal udstedes bevillinger.

5.2 Digital bevillingssystem

Implementeringen af de foreslåede ændringer forudsætter en ændring eller tilretning i systemer hos SKAT. På det foreliggende grundlag estimeres det, at udvikling af et digitalt understøttet bevillingssystem vil medføre en engangsudgift på 150-250.000 kr.

Forslaget om et digitalt forespørgselssystem forudsætter også tilpasning eller ændring af SKATs nuværende systemer. Da der kan være visse sikkerhedsrelaterede spørgsmål forbundet med at udstille informationer fra et grundsystem, hvor informationerne vedr. bevillinger befinder sig, til et forespørgersystem, vil det kræve et tilbunds gående systemmæssigt analysearbejde til den tid. Hertil kommer at der er nogle overordnede IT-strategiske spørgsmål, der vil gøre sig gældende på det tidspunkt hvor en eventuel lovimplementering af forslaget vil skulle opfyldes. Et meget forsigtigt skøn på nuværende tidspunkt anslås at beløbe sig til 350-600.000 kr. i relation til systemmæssige rettelse.

Forslaget vil endvidere medføre en reduktion af ressourceforbruget hos SKAT.

5.3 Digitalt godtgørelsessystem

Forslaget forudsætter en ændring eller tilpasning af SKATs systemer. På det foreliggende grundlag og med en forudsætning om, at de forventede nødvendige integrationer af SKATs systemer er tilstede ved en eventuel implementering af forslaget, estimeres en sådan løsning at medføre en engangsudgift på 150-250.000 kr.

På sigt forventes forslaget at medføre en effektivisering i SKAT, da ansøgningsmuligheden for godtgørelser vil være homogen og dermed lettere at håndtere administrativt.

5.4 Registrering som varemottager for afgiftsfritagelse

SKAT skal bruge færre ressourcer på at håndtere virksomhedernes registrering som varemottager, og det vil derfor medføre mindre administrative lettelse for SKAT.

6. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Det skønnes ikke, at forslagene medfører økonomiske konsekvenser for erhvervslivet. Forslagene har kun betydning for virksomhedernes administration af reglerne.

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

7.1 Bevilling til afgiftsgodtgørelse ved eksport

Det skønnes, at forslaget vil medføre en administrativ lettelse for varemottagere og ikke registrerede virksomheder, der eksporterer varer til udlandet, som følge af, at der ikke skal ansøges om bevilling til godtgørelse. Varemottagere vil fremover selv kunne angive afgiften på afgiftsopgørelsen for at få godtgørelsen udbetalt.

7.2 Digital bevillingssystem

Virksomhederne kan opnå en hurtigere og enklere sagsgang ved ansøgning om bevillinger, såfremt det fremover sker via én enkel digital løsning.

Det bliver også enklere at få oplyst, om andre virksomheder har bevilling til at modtage varer uden at afgiften berigtiges. På den måde kan virksomheder, som skal sælge varer afgiftsfrit, undgå at anmode SKAT eller den virksomhed, som skal købe varerne, når de skal fremlægge dokumentation for, at varerne kan sælges afgiftsfrit.

7.3 Digital godtgørelsessystem

Forslaget vil medføre administrative lettelser for de virksomheder, som fortsat skal anmode om at få afgiftsgodtgørelse udbetalt, da det anses at være nemmere med et digitalt system.

7.4 Registrering som varemottager for at få afgiftsgodtgørelse

Virksomhederne vil opnå en administrativ lettelse ved ikke at skulle registreres som varemottagere og månedligt foretage en angivelse.

8. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslagene har ingen miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

9. Forholdet til EU-retten

Forslagene har ikke nogen EU-retlige konsekvenser.

3.1 Afgift af affald

1. Indledning

Skatteministeriet er som led i det løbende arbejde blevet opmærksom på forskellige problemstillinger i affaldsafgiften på deponering af affald²²³. Der er to afgifter på affald – en hvis affaldet deponeres (affaldsafgiften) og en hvis affaldet forbrændes (affaldsvarmeafgift og tillægsafgift, som er i kulafgiftsloven).

Skatteministeriet foreslår at øge den mængde lettere forurenede jord, der kan tilføres et deponeringsanlæg, uden at der skal svares affaldsafgift, så der er bedre overensstemmelse mellem afgifts- og miljøregler.

Provenuet fra afgiften på affald udgjorde ca. 135 mio. kr. i 2015. Generelt er det forventningen, at provenuet fra affaldsafgiften falder over tid, da der deponeres mindre affald. Men denne tendens ses ikke på provenuet fra de seneste år, siden affaldsafgiften blev omlagt med virkning fra 2010. Provenuet har varieret og var ca. 170 mio. kr. i 2014 og ca. 155 mio. kr. i 2013.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Boks 1. Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at reglerne for lettere forurenede jord ændres, så der kommer bedre overensstemmelse mellem afgifts- og miljøreguleringen.

3. Lovens formål og baggrund

Afgift på affald, der deponeres, blev indført i 1986²²⁴. Loven trådte i kraft 1. januar 1987. I 1989 blev affaldsafgiften overført til affaldsafgiftsloven²²⁵.

Udover afgiften på affald, der deponeres, er der også en afgift på affald, der forbrændes. Det er en energiafgift, som er ligestillet med afgiften på de fossile brændsler olie, kul og gas. Der betales energiafgift i forbindelse med affaldsforbrændingen, idet der betales affaldsvarmeafgift og tillægsafgift efter bestemmelserne i kulafgiftsloven²²⁶. I det følgende ses der kun på afgiften på affald, der deponeres.

²²³ Jf. lovbekendtgørelse nr. 311 af 1. april 2011 om afgift af affald og råstoffer med senere ændringer (herefter affaldsafgiftsloven).

²²⁴ Jf. lov nr. 329 af 4. juni 1986 (lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse).

²²⁵ Jf. lov nr. 838 af 19. december 1989 (lov om afgift af affald og råstoffer).

²²⁶ Afgiften på forbrænding af affald blev fra 2010 omlagt fra en afgift opgjort i kr. pr. ton til en afgift opgjort pr. GJ varme. Ændringerne var i gennemsnit provenuneutrale. For affald med et højt energiindhold (fx plast) steg afgiften, mens afgiften faldt for affald med et lavt energiindhold. Det gav incitament til at genanvende fx plast, hvilket er i overensstemmelse med affaldshierarkiet.

Formålet med afgiften er at fremme genanvendelsen og tilskynde virksomhederne til at anvende teknologier, der frembringer mindre affald. Afgiften er indrettet, så der gives incitament til at følge EU's affaldshierarki, som er fastlagt i affaldsdirektivet²²⁷.

Prioriteringsrækken ved bortskaffelse af affald er forebyggelse, forberedelse med henblik på genbrug, genanvendelse, anden nyttiggørelse (fx energiudnyttelse) og bortskaffelse (deponering). Det er afgiftsfrit at genanvende og genbruge, mens der som udgangspunkt er afgift på det affald, der udnyttes til energi og en højere afgift på affald, der deponeres.

Der skal betales afgift af affald, der tilføres en registreringspligtig virksomhed²²⁸. Registrerede virksomheder er virksomheder og anlæg, der til deponering modtager affald omfattet af kommunalbestyrelsens anvisningspligt.

Afgiften udgør 475 kr. pr. ton affald, der afleveres til deponering eller deponeres med henblik på senere forbrænding²²⁹. Afgiften følger princippet om, at forureneren betaler, som også fremgår af affaldsdirektivet.

Affald defineres i Miljøministeriets affaldsbekendtgørelse, som ethvert stof eller enhver genstand, som indehaveren skiller sig af med, agter eller er forpligtet til at skille sig af med²³⁰. Definitionen stammer fra EU's affaldsdirektiv²³¹.

Kommunerne har i dag ret til at anvise det forbrændings- eller deponeringsegnete affald til bestemte anlæg, herunder egne anlæg (anvisningsret). Borgere og virksomheder har pligt til at benytte de anviste anlæg (benyttelsespligt). Dermed kan virksomhederne ikke frit vælge anlæg, og anlæggene konkurrerer ikke i dag om affaldet.

Anlæggene er desuden underlagt *hvile-i-sig-selv*-regulering, som indebærer, at anlæggene kan opkræve alle omkostninger forbundet med behandling af affaldet over affaldstaksterne.

Det er som udgangspunkt den enkelte kommunalbestyrelse, der afgør, om affald er farligt affald, emballageaffald, affald egnet til materialenyttiggørelse, forbrændingsegnet affald eller deponeringsegnet affald.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Gældende ret – afgiftsregler

Generelt er affald, herunder lettere forurenede jord samt sten, tegl og brokker, afgiftspligtigt, når det afleveres på deponeringsanlægget. Der er dog visse fraktioner, der er fritaget for afgift. Det gælder fx rent jord der tilføres deponeringsanlægget i hele selvstændige læs²³².

²²⁷ Jf. Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/98/EF af 19. november 2008 om affald og om ophævelse af visse direktiver (herefter affaldsdirektivet).

²²⁸ Jf. affaldsafgiftslovens § 9, stk. 1.

²²⁹ Jf. affaldsafgiftslovens § 10, stk. 1 og 2.

²³⁰ Jf. bekendtgørelse nr. 1309 af 18. december 2012 om affald med senere ændringer § 2 (herefter affaldsbekendtgørelsen).

²³¹ Jf. affaldsdirektivets art. 3, nr. 1.

²³² Jf. affaldsafgiftslovens § 9, stk. 2, nr. 1.

Sten, tegl og brokker samt lettere forurenede jord i visse mængder (2 pct. af det seneste års deponeringsmængde), der til daglig anvendes til afdækning og interimveje på deponeringsanlæg, blev i 2002 fritaget for affaldsavgift²³³. Begrundelsen for afgiftsfritagelsen var, at lettere forurenede jord samt sten, tegl og brokker kunne bortskaffes uden afgift ved deponering på et specialdeponi eller ved at blive genanvendt i anlægsarbejde uden for deponeringsanlæg. Begge fraktioner kunne erstatte renere fraktioner som fx rent jord, der blev anvendt til daglig afdækning²³⁴ eller interimveje på deponeringsanlægget afgiftsfrit.

Sten, tegl og brokker samt lettere forurenede jord kan i dag kun anvendes afgiftsfrit til afdækning og interimveje. Med gældende lovgivning er det ikke muligt at anvende lettere forurenede jord afgiftsfrit til slutafdækning²³⁵. Hvis der i dag anvendes mere end 2 pct. lettere forurenede jord på deponeringsanlægget til afdækning og interimveje, skal der betales afgift af den del af mængden, der overstiger 2 pct.

4.2 Gældende ret – miljøreglerne

Efter Miljø- og Fødevareministeriets bekendtgørelse om deponeringsanlæg²³⁶ er det muligt at anvende lettere forurenede jord til daglig afdækning af blandet affald²³⁷, slutafdækning af alt affald og til afdækning af asbestaffald. Der er dermed ikke overensstemmelse mellem afgifts- og miljøreglerne, da man i miljøreglerne kan anvende lettere forurenede jord til slutafdækning, men efter afgiftsreglerne skal der betales afgift heraf.

Miljø- og Fødevareministeriet har fastlagt, hvor meget lettere forurenede jord der kan anvendes til de forskellige typer af afdækning (daglig afdækning og slutafdækning). Der er blandt andet krav om, at der skal være en slutafdækning på 1 m, hvoraf lettere forurenede jord maksimalt kan udgøre 0,5 m samt at asbestaffald skal afdækkes med 0,2 m.

4.3 Forslag fra branchen og SKAT

Det foreslås at ændre grænsen (2 pct. grænsen) for, hvor meget lettere forurenede jord der afgiftsfrit kan tilføres deponeringsanlægget, og samtidig tilpasse reglerne for anvendelse af lettere forurenede jord, så der er bedre overensstemmelse mellem miljø- og afgiftsreglerne.

Derfor foreslås det konkret, at grænsen for lettere forurenede jord til daglig afdækning af blandet affald fastsættes til 3,5 pct. af den samlede mængde blandet affald i stedet 2 pct. af den samlede mængde affald. Det burde dække behovet for lettere forurenede jord, som kan anvendes til daglig afdækning af blandet affald.

Det foreslås også, at lettere forurenede jord også kan anvendes afgiftsfrit til slutafdækning af alt affald og til afdækning af asbestaffald. Dermed vil afgiftsreglerne stemme overens med miljøreglerne hos Miljø- og Fødevareministeriet. Mængden af lettere forurenede jord til slutafdækning og afdækning af asbestaffald er ikke indeholdt i de 3,5 pct.

²³³ Jf. lov nr. 1057 af 17. december 2002 (lov om ændring af lov om afgift af polyvinylklorid og ftalater samt andre afgiftslove).

²³⁴ Daglig afdækning af affald sker for at støv og affald ikke skal blæse væk.

²³⁵ Afdækning når anlægget afsluttes. Anlægget skal afsluttes med 1 meter jord, hvor 1/2 meter kan være lettere forurenede jord, mens den øverste 1/2 meter skal være ren jord.

²³⁶ Bekendtgørelse nr. 719 af 24. juni 2011 om deponeringsanlæg.

²³⁷ Blandet affald defineres i Miljø- og Fødevareministeriets regler. Blandet affald er den eneste affaldskategori, hvor der er behov for daglig afdækning.

Det foreslås endvidere, at sten, tegl og brokker ikke længere kan anvendes afgiftsfrit til interimsveje, da der kan være miljømæssige problematiske stoffer i disse.

4.4 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ændre reglerne for lettere forurenede jord, så der er bedre overensstemmelse med miljø- og afgiftsreglerne. Dermed kan lettere forurenede jord frem over fx blive anvendt afgiftsfrit til slutafdækning.

Ændringerne skønnes ikke at medføre provenumæssige konsekvenser, men skønnes at medføre positive miljømæssige konsekvenser, da en større mængde lettere forurenede jord kan anvendes under kontrolleret forhold på deponeringsanlægget i stedet for til bygge- og anlægsprojekter uden for deponeringsanlægget. Bedre overensstemmelse mellem miljø- og afgiftsregler kan i begrænset omfang lette de administrative byrder hos virksomhederne.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Forslaget skønnes ikke at medføre provenumæssige konsekvenser. Miljøstyrelsen vurderer, at der i dag ikke er lettere forurenede jord på deponeringsanlægget, som der er betalt afgift af. Det vurderes, at lettere forurenede jord først kommer ind på deponeringsanlægget, når det skal anvendes afgiftsfrit til afdækning. I dag vil det i stedet blive anvendt afgiftsfrit til blandt andet bygge- og anlægsprojekter.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

SKAT vurderer, at forslaget skønnes at medføre ikke-nævneværdige engangsomkostninger i forbindelse med kommunikation til de berørte virksomheder. Derudover skønnes forslaget ikke at medføre øgede løbende administrative konsekvenser for det offentlige.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Ændringerne for anvendelse af lettere forurenede jord skønnes ikke at medføre nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Ordningen er frivillig for deponeringsanlægget. De kan således vælge at anvende den nærmere bestemte mængde lettere forurenede jord afgiftsfrit, mens hvis det er administrativt vanskeligt for dem, kan de vælge at betale afgift heraf. Da der allerede i dag gælder en grænse på 2 pct., vurderes en ændring af grænsen ikke at medføre nævneværdige administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Forslaget skønnes at lempe de administrative byrder en smule, da der med forslaget vil være overensstemmelse mellem afgiftsreglerne og reglerne på Miljø- og Fødevareministeriets område.

TER vurderer, at ændringen af reglerne vil medføre administrative lettelser af mindre karakter for virksomhederne, idet der skabes overensstemmelse mellem afgiftsreglerne på Skatteministeriets område og reglerne på Miljø- og Fødevareministeriets område. Der er tale om en hævelse af procentgrænsen for, hvor meget lettere forurenede jord der afgiftsfrit kan benyttes til daglig dækning af blandet affald fra 2 til 3,5 pct.

TER vurderer, at de administrative lettelser som følge af ændringerne samlet set er under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Der skønnes ikke at være risiko ved at øge mængden af lettere forurenede jord til deponeringsanlægget. Det skønnes, at det omkringliggende miljø (jord, grundvand, overfladevand) ikke vil blive påvirket. Det skyldes blandt andet, at deponeringsanlæg er etableret med beskyttelsessystemer, ligesom lettere forurenede jord i dag anvendes uden for deponeringsanlægget i bygge- og anlægsprojekter i større omfang. Det vil alt andet lige være bedre at anvende lettere forurenede jord under mere kontrollerede forhold på et deponeringsanlæg.

Ændringen for sten, tegl og brokker skønnes at medføre positive miljømæssige konsekvenser, da der kan være miljømæssige problemer herved. Det kan fx være skadelige stoffer, som er i materialerne.

10. Forholdet til EU-retten

Forslaget skønnes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

11. Naboljek

I tabel 3 fremgår afgiftssatser vedrørende afgift på affald i en række europæiske lande.

Sverige, Finland, Nederlandene og Storbritannien har afgift på affald.

I Nederlandene afgiftspålægges affald, der skal afbrændes og affald, der leveres til deponering. Satsen er den samme uanset om affaldet deponeres eller afbrændes.

I Sverige og Finland afgiftspålægges affald, der deponeres.

I Storbritannien betales afgift af affald, der deponeres. Der skelnes mellem affald, der er bionedbrydeligt og ikke-nedbrydeligt affald (eksempelvis sand eller beton). Der betales en højere sats for bionedbrydeligt affald end for ikke-nedbrydeligt.

Tabel 3. Affaldsafgift

DKK pr. ton affald	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
Affaldsafgift	475,0	0,0	0,0	395,0	521,5	97,7	24,1-768,9
Moms pct.	25	25	19	25	24	21	20
Affaldsafgift inkl. moms	593,8	0,0	0,0	493,8	646,7	118,2	29,0-922,7

Anm.: 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet.

3.2 Afgift af antibiotika og vækstfremmere²³⁸

1. Indledning

Landbrug & Fødevarer og SKAT har fremsendt forslag til ændring af lov om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer.

Landbrug & Fødevarer har foreslået at afskaffe afgiften på antibiotika og vækstfremmere.

SKAT foreslår at afskaffe afgiften.

Provenuet fra afgiften af antibiotika og vækstfremmere udgør 0 mio. kr. i 2015.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Boks 1. Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at ophæve af afgiften på antibiotika og vækstfremmere.

3. Lovens formål og baggrund

Afgift af antibiotika og vækstfremmere, der anvendes som tilsætning i foder, blev indført i 1998²³⁹ og trådte i kraft 1. september 1998.

Afgiftens formål er at beskytte dyrenes velfærd i husdyrproduktionen ved at begrænse anvendelsen af antibiotika.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Gældende ret

Der er efter gældende ret afgift på antibiotika og vækstfremmende stoffer, der anvendes som tilsætningsstoffer til foderstoffer. I alt er 10 stoffer omfattet af loven, *jf. tabel 1*. De 10 stoffer, der fremgår af loven, er de typer antibiotika og vækstfremmende stoffer, der var godkendt på daværende tidspunkt. Nye godkendte antibiotika og vækstfremmende stoffer vil også være afgiftsbelagt²⁴⁰.

²³⁸ Det bemærkes, at der også er fastsat afgifter på antibiotika i veterinære lægemidler i lov om lægemidler og lov om apotekervirksomhed. Disse afgifter finansierer indsatser vedrørende overholdelse af lovgivningen om medicinanvendelse til produktionsdyr. Denne analyse vedrører ikke disse afgifter.

²³⁹ Lov nr. 416 af 26. juni 1998 (lov om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer).

²⁴⁰ *Jf. § 1, stk 2 i lov om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer.*

Tabel 21. Satser

	Sats
Zinkbacitracin	1,00 kr./gram
Spiramycin	1,00 kr./gram
Virginiamycin	1,00 kr./gram
Flavofosfolipol	2,50 kr./gram
Tylosinofosfat	1,25 kr./gram
Monensin natrium	1,00 kr./gram
Salinomycin natrium	0,83 kr./gram
Avilamycin	1,25 kr./gram
Carbadox	1,00 kr./gram
Olaquinox	1,00 kr./gram
Andre antibiotika og vækstfremmende stoffer, der anvendes som tilsætningsstoffer i foderstoffer	Afgift efter den sats, der gælder for et tilsvarende antibiotikum eller vækstfremmende stof som nævnt ovenfor.

Kilde: Skatteministeriet

I visse tilfælde kan nogle af stoffernes også anvendes i lægemidler. Når de anvendes hertil, er de ikke omfattet af loven, og der skal derfor ikke betales afgift efter lov om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer.

Ifølge EU-regulering²⁴¹ må antibiotika ikke anvendes som fodertilsætningsstof. Salinomycin natrium og Monensin natrium anvendes dog fortsat som tilsætning i foderstof for at forebygge og bekæmpe coccidiose (diarré) og er godkendt som cocidiostatika. Disse stoffer er ikke omfattet af afgiftspligten, da de er godkendt af Kommissionen som fodertilsætningsstof og ikke som antibiotika, jf. Europa-Parlamentets og Rådets forordning om fodertilsætningsstoffer.

Da størstedelen af de afgiftspligtige antibiotika ikke lovligt kan anvendes som fodertilsætningsstof, er det afgiftspligtige område på nuværende tidspunkt ikke eksisterende. De to stoffer, der kan anvendes som tilsætning i foder, har antibiotisk effekt, men betragtes ikke som antibiotika, hvorfor de ikke afgiftspålægges.

4.2 Forslag fra branchen og SKAT

Landbrug & Fødevarer foreslår at afskaffe afgiften på antibiotika og vækstfremmere, da godkendelse af tilsætningsstoffer til foderstoffer er harmoniseret i EU, provenuet fra afgiften er meget beskedent, og afgiften ikke menes at have konsekvenser for forbruget af stofferne.

SKAT foreslår at afskaffe afgiften.

4.3 Skatteministeriets vurdering

Størstedelen af de afgiftspligtige stoffer er forbudt at anvende som tilsætningsstof til foderstoffer. De stoffer, der anvendes i dag, bruges udelukkende for at forebygge eller bekæmpe sygdom og afgiftspålægges derfor ikke.

Afgiften har derfor ikke givet et provenu i de sidste år, og anvendelsen af antibiotika bliver reguleret i anden lovgivning.

²⁴¹ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1831/2003 af 22. september 2003 om fodertilsætningsstoffer (herefter Europa-Parlamentets og Rådets forordning om fodertilsætningsstoffer).

Skatteministeriet vurderer derfor, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ophæve afgiften, da afgiftens anvendelsesområde er yderst begrænset.

Anvendelsen af tilsætningsstoffer i foder er i dag EU-reguleret. En national afgift har derfor mistet sit selvstændige formål.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Provenu fra afgiften på antibiotika og vækstfremmere var ca. 16 mio. kr. i 1998 (hvor loven trådte i kraft 1. september 1998) og ca. 14 mio. kr. i 1999. Siden 2000 har proventuet udgjort 0 mio. kr.

Der skønnes således ikke at være provenumæssige konsekvenser for det offentlige ved at afskaffe afgiften.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

SKAT vurderer, at forslaget om at afskaffe afgiften medfører ikke nævneværdige engangsomkostninger til systemtilretning og kommunikation.

Forslaget vil ikke medføre besparelser på de løbende omkostninger for SKAT.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Der skønnes ikke at være økonomiske konsekvenser for erhvervslivet ved at afskaffe afgiften, da afgiften de sidste år ikke har givet provenu.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Afskaffelse af afgiften på antibiotika og vækstfremmere vil betyde, at virksomhederne ikke længere skal være registreret for afgiften.

Da det som hovedregel ikke længere er tilladt at anvende antibiotika og vækstfremmende stoffer som tilsætning i foderstoffer, er der ikke administrative byrder for erhvervslivet forbundet med afgiften, da virksomhederne ikke skal angive afgift.

Der er derfor ikke en direkte administrativ lettelse for erhvervslivet forbundet med ophævelsen. En ophævelse vil dog betyde, at regelsættet forenkles, hvorfor eksempelvis nye virksomheder ikke skal bruge ressourcer på at afklare, hvorvidt der skal betales afgift eller ej.

TER vurderer, at en ophævelse af lov om afgift af antibiotika og vækstfremmere anvendt i foderstoffer ikke vil have administrative konsekvenser for erhvervslivet, da det som hovedregel ikke længere er tilladt at anvende antibiotika og vækstfremmende stoffer som tilsætning i foderstoffer. Virksomheder vil således ikke have administrative aktiviteter forbundet loven. En ophævelse vil dog betyde, at regelsættet forenkles, hvorfor eksempelvis nye virksomheder ikke skal bruge ressourcer på at afklare, hvorvidt der skal betales afgift eller ej.

TER vurderer, at forslaget ikke vil have administrative konsekvenser.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Antibiotika er som udgangspunkt kun tilladt at anvende som lægeordineret medicinering af syge dyr.

Da det som hovedregel ikke længere er tilladt at anvende de afgiftspligtige stoffer som tilsætning i foderstoffer, vurderes en ophævelse af afgiften ikke at have miljø- eller sundhedsmæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

Forslaget vurderes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

11. Nabotjek

I tabel 2 fremgår afgiftssatserne på antibiotika og vækstfremmere i en række europæiske lande.

Der findes ikke en afgift på antibiotika og vækstfremmere i de lande, der er udtaget til nabotjek. Tyskland, Finland, Nederlandene og Storbritannien har dog en lavere momssats på disse produkter end den danske, *jf. tabel 2*.

Tabel 22. Afgift på antibiotika og vækstfremmere

Kr. pr. gram	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
Vækstfremmerafgift	0,8-2,5 ²	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Moms pct.	25	25	19	25	24	6/21 ³	20
Vækstfremmerafgift inkl. moms	1,4-3,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Anm.: 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet. 2) Salinomycin Natrium har laveste afgift på 0,83 kr./gram, mens Flavofosfolipol har den højeste afgift på 2,50 kr./gram. 3) 6 pct. Hvis det er godkendt som medicin, ellers 21 pct.

3.3 Afgift af kvælstof indeholdt i gødninger

1. Indledning

Landbrug & Fødevarer og SKAT har fremsendt forslag til ændring af kvælstofafgiftsloven²⁴². Landbrug & Fødevarer foreslår, at kvælstofafgiften afskaffes.

SKAT foreslår desuden, at registreringsbestemmelsen i § 2 stk. 2, udvides, så alle mellemhandlere kan registreres som oplagshavere. Forslaget indgår som en del af analysen af SKATs forslag om en fælles administrationslov.

Provenuet fra afgiften på kvælstof i gødning udgør ca. 20 mio. kr. årligt.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Boks 1. Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget, således at beslutningen om en eventuel afskaffelse af kvælstofafgiften afventer beslutning om udformning af målrettet regulering af landbrugets kvælstofanvendelse i 2017.

3. Lovens formål og baggrund

Kvælstofafgiften blev indført ved lov nr. 418 af 26. juni 1998 og trådte i kraft den 1. august 1998. Afgiften udgør 5 kr. pr. kg kvælstof i gødninger og er ikke ændret siden lovens indførelse²⁴³.

Afgiften blev indført som en del af Vandmiljøplan II af 17. februar 1998, som var en opfølgning på Vandmiljøplan I fra 1987 og Handlingsplanen for Bæredygtig Landbrug fra 1991. Vandmiljøplanen indebar iværksættelse af en bred vifte af virkemidler, som skulle sikre, at reduktionsmålene fra 1987 blev nået inden udgangen af 2003. Det omfattede en halvering af udledningen af kvælstof, hvilket ved slutevalueringen af Vandmiljøplan II i 2004 vurderedes at være opfyldt.

Kvælstofafgiftsloven skal ses i sammenhæng med gødskningsloven, hvori jordbrugsvirksomhedernes anvendelse af kvælstof i planteproduktionen er reguleret²⁴⁴.

Gødskningsloven hjemler et gødningsregister (Register for Gødningsregnskab). Jordbrugsvirksomheder, som er registreret i gødningsregistret, skal ikke betale kvælstofafgift. Til gengæld er jordbrugsvirksomhederne underlagt et gødningsregnskab, som fastlægger den maksimale mængde gødning, som den enkelte jordbrugsvirksomhed må anvende.

Alle momsregistrerede jordbrugsvirksomheder med en årlig omsætning på over 50.000 kr., som enten har en samlet husdyrbesætning på mere end 10 dyreenheder, har mere end en dyreenhed pr. ha, eller som modtager mere end 25 ton husdyrgødning eller anden organisk gødning i planperioden, skal registreres i gødningsregistret²⁴⁵. Andre jordbrugsvirksomheder, dvs. virksomheder med

²⁴² Jf. lovbekendtgørelse nr. 1034 af 22. august 2013 om afgift af kvælstof indeholdt i gødninger m.m. med senere ændringer (herefter kvælstofafgiftsloven).

²⁴³ Jf. kvælstofafgiftslovens § 1, stk. 3.

²⁴⁴ Jf. lovbekendtgørelse nr. 388 af 27. april 2016 om jordbrugets anvendelse af gødning og om plantedække (herefter gødskningsloven).

²⁴⁵ Jf. gødskningslovens § 2, stk. 2.

en årlig omsætning mellem 20.000-50.000 kr., eller virksomheder med en højere omsætning, men som både har en mindre husdyrbesætning og husdyrtæthed og modtager mindre husdyrgødning/organisk gødning end førnævnte minimumsniveauer (herunder større virksomheder med ren planteavl), kan frivilligt lade sig registrere i gødningsregistret, mens alle typer jordbrugsvirksomheder med en årlig omsætning under 20.000 kr. ikke kan lade sig registrere²⁴⁶.

Formålet med kvælstofafgiftsloven er at begrænse anvendelsen af kvælstofgødninger udenfor landbrugssektoren. Således skal haver, parker og golfbaner mv. også begrænse anvendelsen af kvælstofgødninger. Afgiften fungerer desuden som et værn imod, at jordbrugsvirksomheder, som er underlagt et gødningsregnskab, kan have økonomisk fordel af at omgå reguleringen ved at købe gødning uden for regnskabet²⁴⁷.

Desuden indebærer afgiften et incitament, så flere jordbrugsvirksomheder frivilligt lader sig registrere i gødningsregistret. Det drejer sig om jordbrugsvirksomheder med en årlig omsætning mellem 20.000-50.000 kr., eller virksomheder med en højere omsætning, men som både har en mindre husdyrbesætning og husdyrtæthed og modtager mindre husdyrgødning/organisk gødning end førnævnte minimumsniveauer (herunder større virksomheder med ren planteavl). Hertil kommer, at afgiften fungerer som et incitament imod overforbrug hos de jordbrugsvirksomheder, som ikke er registeret i gødskningsregisteret.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Gældende ret

Det følger af kvælstofafgiftsloven, at gødningsleverandører, som med henblik på salg fremstiller afgiftspligtig gødning, skal registreres som oplagshavere²⁴⁸. Desuden kan visse mellemhandlere, som leverer gødning, lade sig registrere som oplagshavere²⁴⁹. Oplagshaverne betaler afgift, når gødningen udleveres fra virksomheden²⁵⁰.

Der skal betales afgift af kvælstofindholdet i visse kemiske, mineralske og organiske gødninger. Afgiften pålægges gødning til brug i haver, parkanlæg og golfbaner samt gødning til brug som afisningsmiddel til landingsbaner og vejanlæg mv. Desuden pålægges afgiften brug af gødning i jordbrugsvirksomheder, som ikke er registreret i gødningsregisteret.

Der skal ikke betales afgift af kvælstofindholdet i gødning, som leveres til jordbrugsvirksomheder, som er registreret i gødningsregistret²⁵¹. Der skal desuden ikke betales afgift af kvælstofindholdet i gødning, som leveres til virksomheder, som anvender gødning til anden industriel brug end planteføring og afisning, og som af SKAT har fået bevilling til at modtage afgiftsfri gødning²⁵².

Da kvælstofafgiften afhænger af brugen af gødning, må oplagshaverne undersøge, om køber er berettiget til at købe gødning med eller uden afgift. Ved at slå op på Landbrugs- og Fiskeristyrelsens hjemmeside kan oplagshaverne undersøge, om køber er tilmeldt gødningsregistret og dermed frit-

²⁴⁶ Jf. gødskningslovens § 2, stk. 3.

²⁴⁷ Jf. de almindelige bemærkninger til kvælstofafgiftsloven (lov nr. 418 af 26. juni 1998).

²⁴⁸ Jf. kvælstofafgiftslovens § 2, stk. 1.

²⁴⁹ Jf. kvælstofafgiftslovens § 2, stk. 2.

²⁵⁰ Jf. kvælstofafgiftslovens § 5, stk. 1.

²⁵¹ Jf. gødskningslovens § 7, stk. 1.

²⁵² Jf. gødskningslovens § 8, stk. 1.

get for afgiften. Ved at anmode om en kopi af den bevilling, som SKAT har udstedt, kan oplagshaverne undersøge, om køber anvender gødning til anden industriel brug end plantenæring og afsi-ning.

Ved siden af reglerne i kvælstofafgiftsloven følger det af gødskningsloven, at alle virksomheder, som afsætter kvælstofgødning til andre virksomheder, skal registreres hos Landbrugs- og Fiskeristyrelsen. Ved salg af gødning til jordbrugsvirksomheder registreret i gødningsregisteret skal leverandørerne én gang årligt indberette oplysninger til Landbrugs- og Fiskeristyrelsen om modtager, gødningstype, den samlede afsatte mængde samt det totale indhold af kvælstof. Ved salg af gødning til andre virksomheder skal leverandørerne alene indberette hvilke gødningstyper samt kvælstofmængder, der samlet er afsat.

4.2 Forslag fra branchen og SKAT

Landbrug & Fødevarer foreslår, at kvælstofafgiften afskaffes, da afgiften er forbundet med betydelige administrative omkostninger for gødningsleverandørerne. Forslaget begrundes desuden i, at afgiften genererer et beskedent provenu og næsten ingen miljø- eller adfærdsmæssig virkning har. Forslaget kræver, at kvælstofafgiftsloven ophæves.

4.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget, således at beslutningen om en eventuel afskaffelse af kvælstofafgiften afventer beslutning om udformning af målrettet regulering af landbrugets kvælstofanvendelse i 2017.

Samlet set kan de miljømæssige konsekvenser ved en afskaffelse af kvælstofafgiften på nuværende tidspunkt ikke kvantificeres, men Skatteministeriet vurderer, at afgiftens *direkte* miljømæssige virkning i forhold brug af gødning blandt dem, som er omfattet af afgiften (haveejere, parker mv.), må anses for at være beskeden. Hertil kommer, at størstedelen af udledningen af kvælstof i vandmiljøet kan henføres til landbruget, der, som udgangspunkt, ikke er omfattet af afgiften.

Kvælstofafgiften har en *indirekte* miljømæssig virkning, da den fungerer som incitament, så flere jordbrugsvirksomheder frivilligt registreres i gødningsregistret og dermed omfattes af gødningsregnskabet. Hvis der sker en øget udvaskning af kvælstof som følge af en mulig ophævelse af afgiften, vil der skulle findes andre virkemidler, som kan resultere i en tilsvarende reduktion. En eventuel afskaffelse af afgiften kan derfor ledsages af fx en ændring af gødskningsloven, så jordbrugsvirksomheder, der i dag frivilligt kan lade sig registrere i gødningsregistret, fremover skal lade sig registrere i registret. De administrative konsekvenser ved en sådan ændring bør i givet fald afdækkes nærmere.

En afskaffelse af kvælstofafgiften vil medføre en umiddelbar økonomisk og administrativ lettelse for virksomhederne, ligesom en afskaffelse vurderes at spare ca. 0,2 årsværk i SKAT.

Miljø- og Fødevareministeriet er i færd med at udvikle en ny målrettet regulering af landbrugets kvælstofanvendelse, som forventes vedtaget i 2018. Den endelige overvejelse af en afskaffelse af kvælstofafgiften – herunder særligt afgiftens incitamentsmæssige funktion – skal derfor ses i sammenhæng med den fremtidige regulering på området. Miljø- og Fødevareministeriet forventer at gennemføre en nærmere analyse af de miljømæssige virkninger af kvælstofafgiften ved en evt. afskaffelse.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

En afskaffelse af kvælstofafgiften skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 19 mio. kr. i 2018. Efter tilbageløb og adfærd skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 18 mio. kr. i 2018.

Varigt skønnes mindreprovenuet efter tilbageløb og adfærd at udgøre ca. 5 mio. kr.

Tabel 1. Provenumæssige konsekvenser ved at afskaffe afgiften på kvælstof i gødning

Mio. kr., 2017-niveau	2018	2019	2020	Varigt
Umiddelbart mindreprovenu	19	19	18	[6]
Efter tilbageløb og adfærd	18	17	17	5

Anm.: Det er forudsat, at forbruget af kvælstof i gødning er konstant over tid i løbende priser. Det medfører, at den varige virkning er lavere end førsteårsvirkningen, når det opgøres i 2017-niveau.

Kilde: Skatteministeriet.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

Hvis kvælstofafgiften afskaffes, skal de virksomheder, som er registreret for afgiften, afmeldes pligten. Det skønnes at medføre et mindre engangsressourcetræk på 0,015 årsværk for SKAT samt ikke-nævneværdige engangsomkostninger, bl.a. i forbindelse med kommunikation til virksomhederne.

Der vil desuden være opgaver i forbindelse med eventuel tilbagebetaling af afgift på varer, som er på lager hos virksomhederne, mm. der laves en lovændring med en relativ lang implementeringsperiode, så virksomhederne kan nå at sælge de beskattede varer, som de har på lager.

Det skønnes, at SKAT løbende vil spare 0,2 årsværk ved en afskaffelse af afgiften.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

En afskaffelse af kvælstofafgiften skønnes at medføre en umiddelbar lempelse på ca. 20 mio. kr. for erhvervslivet. Afgiften belaster primært brugen af gødninger i husholdninger, golfbaner og parkanlæg mv., da jordbrugsvirksomheder med en omsætning over 20.000 kr. kan tilmelde sig gødningsregistret og dermed kan fritages for afgiften. Det skønnes derfor, at afgiften overvælttes i priserne og dermed husholdningerne i sidste ende.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering vurderer, at en afskaffelse af kvælstofafgiften vil medføre administrative lettelser for de ca. 115-130 virksomheder, som betaler afgift efter loven. De administrative lettelser består i, at sælger skal undersøge, om køber skal modtage gødning med eller uden afgift samt den administrative byrde i relation til regnskabsføring mv. På baggrund af det relativt begrænsede antal virksomheder, som er omfattet af kravene, vurderer Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering, at afskaffelsen ikke vil være over bagatelgrænsen for administrative lettelser, som tæller med i regeringens målsætning om at lette de administrative byrder.

Det skal desuden bemærkes, at de virksomheder, som leverer gødning, fortsat skal indberette oplysninger om salg af gødning til Landbrugs- og Fiskeristyrelsen, uanset om kvælstofafgiften ophæves eller ej.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Kvælstof er et næringsstof, som er nødvendig for plantevækst. Hvis der i planteproduktionen tilføres for meget kvælstof i forhold til det, som planterne kan optage, kan der ske udvaskning af kvælstof. Dette kan medføre nedsivning til grundvand og udvaskning til overfladevand og dermed ændring af næringsfattige naturtyper og iltsvind i vandområder²⁵³. Iltsvind i vandområder kan blandt andet medføre, at fiskearter dør, fordi de mangler ilt.

Generelt er kvælstofoverskuddet afhængig af gødningspraksis, husdyrholdets størrelse, afgrødevalg og høstudbytte. Den mængde kvælstof, der udvaskes til vandmiljøet, varierer fra år til år og er bl.a. afhængig af ovennævnte forhold, samt nedbørsmængden og markens beskaffenhed.

Ud fra en samfundsøkonomisk betragtning bør kvælstofafgiften svare til den marginale skadesomkostning, som de nævnte miljøvirkninger forårsager. Skadeomkostningen afhænger af en lang række lokale forhold, heriblandt hvor meget af kvælstofoverskuddet, der ender i vandmiljøet, samt hvor følsomme de forskellige vandmiljøer er overfor kvælstof. Jo større følsomhed jo større er skadesomkostningen. Der findes så vidt vides ikke præcise skøn for skadesomkostningerne, men det formodes, at det særligt er belastningen fra landbruget, samt stor følsomhed i indelukkede vandmiljøer, som i visse dele af landet medfører betydelige skadesomkostninger.

Da skadesomkostningen varierer geografisk og fra år til år, er en generel afgift på kvælstof i gødning til brug i haver, parker og golfbaner mv. ikke en særligt omkostningseffektiv måde at nedbringe skadesomkostningerne på.

Tal fra 2014 viser desuden – dog med en del usikkerhed – at ca. 70-80 pct. af udvaskningen af kvælstof til vandmiljøet kommer fra landbruget²⁵⁴. Da langt størstedelen af kvælstof i vandmiljøet kommer fra landbruget, rammer afgiften ikke det største miljømæssige problem, der, som udgangspunkt, i stedet er reguleret direkte af gødningsregnskabet.

En afskaffelse af kvælstofafgiften vil dog alt andet lige medføre en lavere pris og dermed et øget incitament til at bruge kvælstofgødning i haver, parker og golfbaner mv. samt i de jordbrugsvirksomheder, som ikke er registreret i gødningsregistret.

Afgiften på en pose gødning på 15 kg med et kvælstofindhold på 14 pct., der sælges i Jem & Fix for 129 kr., udgør 10,5 kr. Skatteministeriet vurderer derfor, at afgiftens påvirkning af haveejerens brug af gødning må være forholdsvis beskedent. I forhold til parker, golfbaner samt jordbrugsvirksomheder, som ikke er omfattet af gødningsregistret, vurderes det, at gødning med et tilsvarende kvælstofindhold i engrossalg koster ca. 3-5 kr. pr. kg., hvorfor afgiften udgør en væsentlig andel af prisen. Der foreligger så vidt vides ikke tilgængelige skøn for, hvor stærkt kvælstofforbruget reagerer på ændret pris.

I det omfang kvælstofafgiften bidrager til en reduktion af udvaskningen af kvælstof til vandmiljøet, er afgiften en grundlæggende foranstaltning i forhold til vandområdeplanerne. Hvis der er risiko for en registrerbar udvaskning som følge af en mulig ophævelse af afgiften, vil der skulle findes andre virkemidler, der kan kompensere for en merudledning.

²⁵³ Jf. Den Juridiske Vejledning E.A.7.14.1.

²⁵⁴ Tallene kommer fra de årlige målinger af kvælstof i NOVANA overvågningsprogrammet. Der er tale om en modelberegnet opsplitning af, hvor kvælstof kommer fra, hvorfor tallene er behæftet med betydelige usikkerheder.

En række jordbrugsvirksomheder (mindre virksomheder med en årlig omsætning på under 50.000 kr. og større virksomheder, som har husdyrhold eller modtager husdyrgødning under minimumsniveauerne), som ikke er forpligtiget til at lade sig registrere i gødningsregistret, og som heller ikke lader sig registrere, er ikke underlagt en begrænsning i deres brug af kvælstofgødning. Kvælstofafgiften kan have betydning for disse jordbrugsvirksomheders brug af gødning. Det formodes, at de jordbrugsvirksomheder, der har en årlig omsætning under 50.000 kr., primært er fritidslandbrug, hvorfor kvælstofudledningen fra disse er begrænset. Til gengæld kan kvælstofudledningen fra en række af de større virksomheder i gruppen, som ikke holder husdyr eller anvender husdyrgødning over minimumsniveauerne (planteavlsbedrifter), have potentiel betydning. En eventuel afskaffelse af afgiften kan derfor ledsages af fx en ændring af gødskningsloven, så jordbrugsvirksomheder, der i dag frivilligt kan lade sig registrere i gødningsregistret, fremover skal lade sig registrere i registret.

En række jordbrugsvirksomheder (virksomheder med en årlig omsætning på 20.000-50.000 kr. og større virksomheder, som har husdyrhold eller modtager husdyrgødning under minimumsniveauerne), som ikke er forpligtiget til at lade sig registrere i gødningsregistret, men som frivilligt lader sig registrere, må antages at have incitament hertil, idet de ved registrering sparer kvælstofafgiften. En afskaffelse af kvælstofafgiften vil mindske incitamentet til at være frivilligt tilmeldt, hvorfor virksomheder i denne gruppe muligvis vil skulle pålægges anden regulering for at kompensere for de miljømæssige konsekvenser, fx gennem krav om obligatorisk deltagelse i registeret. De administrative konsekvenser ved en sådan ændring bør i givet fald afdækkes nærmere.

I forhold til kvælstofafgiftens funktion som værn i mod omgåelse af gødningsregnskabet, vurderes det umiddelbart, at afgiften ikke er et væsentligt værn. De gødninger, som kan købes af virksomheder uden for gødningsregistret, er noget dyrere målt i kr. pr. kg kvælstof før afgift. Gødningerne købes typisk i mindre portioner og har et kvælstofindhold under 16 pct., da der ikke må sælges gødninger med et kvælstofindhold på over 16 pct. til private. Større jordbrugsvirksomheder, der er tilmeldt gødningsregistret, har derfor et økonomisk incitament udover afgiften til ikke at omgå gødningsregnskabet. Hvis en større andel af de jordbrugsvirksomheder, som frivilligt indgår i gødningsregnskabet, udgår af gødningsregnskabet, må prisen dog forventes at falde.

10. Forholdet til EU-retten

En afskaffelse af kvælstofafgiften kan alt andet lige medføre, at færre jordbrugsvirksomheder registreres i gødningsregisteret, hvilket kan medføre en svagere opfyldelse af Nitratdirektivets bilag II, B, nr. 9, om udarbejdelse af gødningsplaner for hver enkelt bedrift og løbende optegnelser om anvendelse af gødning.

En afskaffelse af kvælstofafgiften kan desuden alt andet lige medføre, at det bliver sværere for Danmark at opfylde forpligtelserne i vandrammedirektivet om god miljømæssig tilstand i vandmiljøet, idet Danmark i henhold til direktivet skal forebygge yderligere forringelse og beskytte og forbedre vandøkosystemernes tilstand.

En eventuel afskaffelse af kvælstofafgiften skal derfor ledsages af anden regulering som kan håndtere de mulige miljømæssige konsekvenser ved en afskaffelse af afgiften.

11. Nabetjek

Af tabel 2 fremgår afgiftssatserne pr. kg kvælstof i gødninger i en række europæiske lande. Det ses, at Danmark er det eneste land med en afgift på kvælstof i gødninger. Det ses desuden, at der ikke er nogen af sammenligningslandene, som har en reduceret momsats i forhold til kvælstof i gødninger. Det bemærkes, at det kun er afgifter og ikke øvrig regulering, som er undersøgt.

Tabel 2. Kvælstofafgift

Kr. pr. kg kvælstof	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
Kvælstofafgift	5,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Moms pct.	25	25	19	25	24	21	20
Kvælstofafgift inkl. moms	6,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Anm.: 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet.

3.4 Afgift af mineralsk fosfor i foderfosfat

1. Indledning

Landbrug & Fødevarer og SKAT har fremsendt forslag til ændring af foderfosfatafgiftsloven²⁵⁵.

Landbrug & Fødevarer foreslår at analysere den gældende foderfosfatafgift i lyset af den kommende fosforregulering, da Landbrug & Fødevarer forventer, at den kommende regulering vil fjerne behovet for afgiften.

SKAT foreslår desuden, at virksomheder med et årligt afgiftsbeløb under fx 5.000 kr. ikke skal registreres og betale afgift, samt at mellemhandlere, der opkøber foderfosfat uden afgift med henblik på videresalg, skal registreres som oplagshavere. Begge forslag indgår som en del af analysen af SKATs forslag om en fælles administrationslov.

Provenuet fra afgiften af mineralsk fosfor i foderfosfat udgør ca. 50 mio. kr. årligt.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Boks 1. Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at afskaffe afgiften på mineralsk fosfor i foderfosfat. Skatteministeriet vurderer endvidere, at en evt. afskaffelse overvejes på baggrund af en analyse af afgiftens virkninger samt de nye fosforregler med henblik på en evt. ændring eller fjernelse i 2022, når lofterne gennemsnitligt svarer til kravene i dag.

3. Lovens formål og baggrund

Efter foderfosfatafgiftsloven skal der betales afgift af mineralsk fosfor, der kan anvendes som ernæring til dyr (foderfosfat)²⁵⁶. Afgiften blev indført som en del af Vandmiljøplan III og trådte i kraft den 1. april 2005. Provenuet fra afgiften blev tilbageført via en nedsættelse af grundskylden for landbrugsjord.

Afgiften har til formål at begrænse brugen af fosfor ved fodringen af dyr. Mindre fosfor i foderet medfører mindre fosfor i husdyrgødningen. Herved tilføres landbrugsarealerne mindre fosfor, og jordens fosforpulje mindskes, således at der tabes mindre fosfor til vandmiljøet.

Konkret skal afgiften gøre anvendelsen af foderenzymet fytase mere økonomisk attraktivt i forhold til tilførslen af yderligere foderfosfat. Ved anvendelse af fytase forbedres udnyttelsen af det naturlige fosforindhold i foderet, og landbrugets brug af mineralsk fosfor i foderet reduceres. Afgiften medfører desuden et øget incitament til at anvende mineralsk fosfor og foderblandinger med en højere tilgængelighed samt et øget incitament til mere præcis fodring med fosfor.

Vandmiljøplan III blev indgået mellem VK-regeringen, Dansk Folkeparti og Kristendemokraterne i april 2004. Aftalen om Vandmiljøplan III løb fra 2005-2015 og indeholdt en bred indsats for at nedbringe landbrugets påvirkning af vandmiljø, natur og naboer.

²⁵⁵ Jf. lovbekendtgørelse om afgift af mineralsk fosfor i foderfosfat nr. 1142 af 25. september 2015 (herefter fosforafgiftsloven).

²⁵⁶ Jf. fosforafgiftslovens § 1.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Gældende ret

Der betales afgift af indholdet af mineralsk fosfor i mononatriumfosfat, monocalciumfosfat, monocalciumfosfat, dicalciumfosfat, fosforsyre og lignende midler, der kan anvendes som ernæring til dyr. Der betales desuden afgift af varer, der indeholder foderfosfat, og som kan anvendes som ernæring til dyr (dækningsafgiftspligtige varer)²⁵⁷. Afgiften udgør 4 kr. pr. kg mineralsk fosfor i foder²⁵⁸.

Hvis virksomheden alene anvender mineralsk fosfor til andre formål end ernæring til dyr, kan virksomheden efter anmodning undlade at betale afgiften²⁵⁹. Der betales ikke afgift af naturligt fosforindhold i foderet.

4.2 Ny fosforregulering

Der er med lov om ændring af lov om miljøgodkendelse m.v. af husdyrbrug fra februar 2017 vedtaget en ny fosforregulering, hvor der fastsættes generelle fosforlofter for hele Danmark fra den 1. august 2017 og skærpede fosforlofter for visse dele af Danmark fra den 1. august 2018. Fosforlofterne omfatter alle tilførsler af fosfor til harmoniarealerne. De skærpede fosforlofter skal gælde i oplande til store søer målsat i vandplanerne, medmindre det vurderes, at der ikke er behov for en skærpet beskyttelse af alle søerne. Der er også fastsat fosforlofter for affald og handelsgødning, og for husdyrgødning afhænger fosforlofterne af dyretypen. Den nye regulering indføres over en 8-årig periode.

Det skal bemærkes, at den ny fosforregulering indebærer, at miljøkravene vedrørende den maksimale udbringning af fosfor frem til 2022 forventes lempet i forhold til den nuværende regulering for langt de fleste husdyrbrug. Kravene fra 2022-2024 forventes gennemsnitligt at svare til kravene i dag, mens der kommer skærpelser i 2025. På kort sigt foreligger der derfor ikke generelt et stærkt incitament til at anvende fytase som følge af de nye fosforkrav, selvom der metodemæssigt, som noget nyt, er et incitament til at reducere fosfortilsætning i foder.

Incitamentet til at reducere fosfortilsætning i foder består i, at fodereffektiviteten vedrørende fosfor kan medregnes i harmoniregnskabet, så en høj udnyttelse af fosfor vil bevirke, at der skal anvendes et mindre areal til udspreddning af den fosforholdige husdyrgødning. Harmoniregnskabet fastlægger hvor meget jord, som husdyrgødningen skal fordeles på. På bedrifter, hvor en stor del af harmoniarealerne ligger i områder med skærpede krav, vil der dog på kort sigt i 2018 være skærpelser i forhold til i dag, og i 2019 vil husdyrbrug med mink og fjerkræ også generelt set opleve skærpelser.

4.3 Forslag fra branchen og SKAT

Landbrug & Fødevarer foreslår at analysere den gældende foderfosfatafgift og dens økonomiske og miljømæssige konsekvenser. Landbrug & Fødevarer forventer, at den ny fosforregulering vil fjerne behovet for at have en afgift på mineralsk fosfor i foderfosfater.

4.4 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for imødekomme forslaget om at afskaffe afgiften på mineralsk fosfor i foderfosfat. Skatteministeriet vurderer endvidere, at en evt. afskaffelse overvejes på baggrund af en analyse af afgiftens virkninger samt de nye fosforregler med henblik på en evt. ændring eller fjernelse i 2022, når lofterne gennemsnitligt svarer til kravene i dag.

²⁵⁷ Jf. fosforafgiftslovens § 1, stk. 2.

²⁵⁸ Jf. fosforafgiftslovens § 2.

²⁵⁹ Jf. fosforafgiftslovens § 3, stk. 3.

Det vurderes, at en afskaffelse af afgiften medfører, at der vil blive udledt mere fosfor fra landbruget end med afgiften, og at dette vil medføre en stigning i fosforoverskuddet, især i de dyrerige områder. Der er dog usikkerhed omkring størrelsen herpå.

Da forslaget om den ny fosforregulering indebærer, at der efter 2022 evt. fastsættes krav, som er skærpede ift. reguleringen i dag, foreslås det, at der iværksættes et arbejde med at evaluere effekten af afgiften på mineralsk fosfor i foderfosfat med henblik på en evt. ændring eller fjernelse i 2022. Det forventes fortsat fra 2022, at fodereffektiviteten kan medregnes i harmoniregnskabet, hvorfor der på længere sigt forventes et betydeligt incitament til at anvende fytase. I forbindelse med arbejdet med at evaluere afgiften bør det bl.a. overvejes, om omkostningerne ved at stramme anden fosforregulering er lavere end gevinsten ved at afskaffe afgiften.

Det umiddelbare mindreprovenu ved at afskaffe afgiften skønnes at udgøre ca. 50 mio. kr. i 2018. Efter adfærd og tilbageløb skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 25 mio. kr., og varigt skønnes mindreprovenuet, efter tilbageløb og adfærd, at udgøre ca. 10 mio. kr.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Provenuet fra afgiften på mineralsk fosfor i foderfosfat har udgjort ca. 50 mio. kr. siden 2010. Det umiddelbare mindreprovenu ved at afskaffe afgiften skønnes at udgøre ca. 50 mio. kr. i 2018. Efter adfærd og tilbageløb skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 25 mio. kr. i 2018, *jf. tabel 1*.

Tabel 23. Provenumæssige konsekvenser ved at afskaffe afgiften på mineralsk fosfor

Mio. kr., 2017-niveau	2018	2019	2020	Varig virkning
Umiddelbart mindreprovenu	50	45	45	15
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd	25	25	25	10

Anm.: Der er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Adfærd er opgjort inkl. arbejdsudbud. Det er forudsat, at provenuet fastholdes uændret nominelt, hvilket betyder, at provenuet er reelt faldende over tid. Derfor er den varige virkning mindre end virkningen i 2018.

Kilde: Skatteministeriet.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

Hvis fosforafgiften afskaffes, skal de virksomheder, som er registreret for afgiften, afmeldes pligten. Det skønnes at medføre et mindre engangsressourcetræk for SKAT.

Der vil desuden være opgaver i forbindelse med eventuel tilbagebetaling af afgiften på varer, som er på lager hos virksomhederne, med mindre man vælger at lave en lovændring med en relativ lang implementeringsperiode, så virksomhederne kan nå at sælge de beskattede varer, som de har på lager.

Det skønnes, at forslaget ikke vil indebære nævneværdige økonomiske konsekvenser.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Afskaffelse af afgiften på mineralsk fosfor i foderfosfat skønnes at medføre en umiddelbar økonomisk lempelse på ca. 50 mio. kr. for erhvervslivet. Lempelsen skønnes primært at gavne landbrugsvirksomheder, da det primært er landbrugsvirksomheder, der anvender foder med mineralsk fosfor.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

TER vurderer, at en afskaffelse af afgiften vil medføre administrative lettelser for de ca. 35-40 virksomheder, som indbetaler afgiften af mineralsk fosfor i foderfosfat. Den administrative lettelse vil

bestå i at opgøre den afgiftspligtige mængde samt at indbetale denne til SKAT. For at være over bagatelgrænsen for, hvad der tæller med i regeringens målsætning om at lette de administrative byrder, vil den administrative lettelse pr. virksomhed skulle være over 20 timer hver måned, hvilket antages ikke at være tilfældet.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Mineralsk fosfor er oftest udvundet fra miner. Fosfor findes naturligt i jord, planter og dyr og er et vigtigt næringsstof for planter og dyr. En øget udvaskning af fosfor til vandmiljøet kan medføre øget alge- og plantevækst, som kan medføre iltvind i søer mv. Afgiftens samfundsøkonomiske begrundelse er at internalisere de miljømæssige omkostninger.

Da afgiften blev indført, blev det skønnet, at afgiften ville reducere landbrugets fosforoverskud med ca. 5.000 tons, og at tabet af fosfor fra landbruget som følge heraf ville være ca. 1-5 tons mindre end ellers. Efter 50 år ville tabet være 50-250 tons mindre end ellers. Det blev desuden skønnet, at afgiften ville medføre et umiddelbart provenu på ca. 50 mio. kr. ved uændret adfærd og ca. 25 mio. kr. efter adfærd, samt at mængden af foderfosfat også uden afgift ville falde.

Udviklingen i fosforoverskuddet før og efter indførelsen af afgiften fremgår af tabel 24 nedenfor.

Tabel 24. Udvikling i fosforoverskud i udvalgte år

Mio. kg	2004/05	2006/07	2007/08	2008/09	2009/10	2010/11	2012/13	2014/15
Tilførsel								
Gødning* og atmsfære	18	16	17	17	10	14	16	17
Importerede fodermidler	42	42	42	35	38	41	39	38
Tilførsel, i alt	60	58	59	51	48	54	54	55
Fraførsel								
Vegetabiliske produkter	13	10	13	16	16	12	15	17
Animalske produkter	24	24	25	23	23	24	23	24
Fraførsel, i alt	37	34	38	39	39	36	39	41
Fosforoverskud	23	25	21	12	9	19	15	14
Fosforoverskud 3-års gns.	24	24	23	19	14	13	16	15

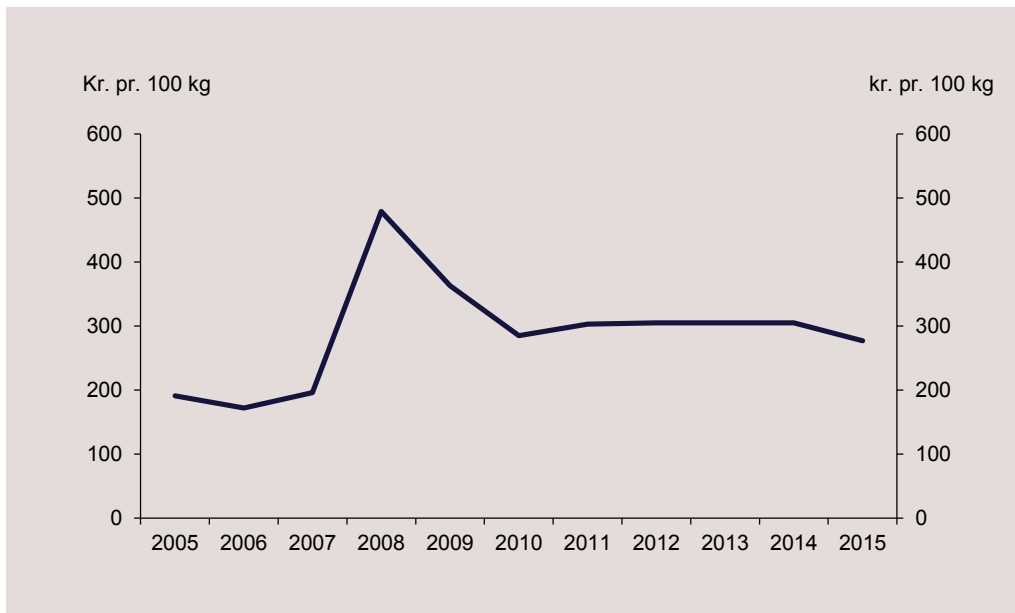
Kilde: DCA Rapport nr. 079, juli 2016, Næringsstofbalancer og næringsstofoverskud i Landbruget 1994/95-2014/15.

Provenuet har været 50 mio. kr. fra 2006-2015, bortset fra i 2008 og 2009, hvor provenuet var knap 40 mio. kr.²⁶⁰ Det resulterer i et generelt afgiftsgrundlag på omkring 12-13 mio. kr. og et afgiftsgrundlag på knap 10 mio. kg i 2008-2009.²⁶¹ Faldet i provenuet i 2008-2009 kunne tyde på, at afgiften har haft en adfærdseffekt, men skal formentlig ses i sammenhæng med prisstigningen på mineralsk fosfor i 2008. Prisstigningen og det efterfølgende fald i forbruget bekræfter om ikke andet forventningen om, at der er en sammenhæng mellem pris og forbrug af mineralsk fosfor.

²⁶⁰ Kilde: statistikbanken.dk, tabel: SKAT.

²⁶¹ Afgiftsgrundlaget er beregnet ud fra provenu og en afgiftssats på 4 kr./kg.

Figur 10. Udvikling i prisen på fosfor 2000-2015



Kilde: Danmarks Statistik (tabel LPRIS35 i Statistikbanken.dk).

Det højere afgiftsgrundlag fra 2010 kan skyldes forskellige faktorer. En mulighed er, at opgørelsen af indholdet af mineralisk fosfor i foder er forbedret, efter at afgiften blev indført, og at den statistiske kilde er udskiftet. En anden faktor, som har betydning for afgiftsgrundlaget, er antal husdyr i det danske landbrug ligesom en høj pris på fx fytase kan øge behovet for mineralisk fosfor.

Det er desuden muligt, at afgiften ikke har været høj nok til at ændre adfærden som forudsat. Et provenu på ca. 50 mio. kr. svarer til et afgiftsgrundlag på 12.500 tons fosfor. Det var omtrent det samme afgiftsgrundlag, der var lagt til grund, da man indførte afgiften. Man forventede, at afgiften ville mindske afgiftsgrundlaget til ca. 4.000 tons i 2010, da det var forudsat, at mængden af mineralisk fosfor ville falde uden afgift.

Hvorvidt det er økonomisk optimalt at anvende fytase i stedet for en øget mængde foderfosfat afhænger af prisforholdet mellem fytase og foderfosfat, og heri indgår afgiften på mineralisk fosfor i foderfosfater. Det kan derfor ikke udelukkes, at en afskaffelse af afgiften kan medføre et skifte over mod en mindre anvendelse af fytase og dermed en større mængde anvendt foderfosfat, hvilket vil øge fosforudskillelsen fra husdyrproduktionen.

Sammenfattende skønnes en afskaffelse af afgiften at medføre, at der vil blive udledt mere fosfor fra landbruget end med afgiften, og at dette vil medføre en stigning i fosforoverskuddet, især i de dyrerige områder. Der er usikkerhed omkring størrelsen herpå. Det skyldes, at der ikke er tydelige tegn på en stor adfærdseffekt fra afgiften.

10. Forholdet til EU-retten

Da fosforafgiftsloven blev indført, blev grundskylden for landbrugsjord samtidig nedsat for ikke at øge den samlede skattebyrde i den danske landbrugssektor. I den forbindelse undersøgte EU-Kommissionen om fosforafgiftsloven og/eller nedsættelsen af grundskylden udgjorde statsstøtte²⁶².

²⁶² Statsstøttesag N 343/2004 – Danmark, Afgift af mineralisk fosfor i foderfosfat.

Kommissionen fandt, at fosforafgiftsloven ikke i sig selv udgjorde statsstøtte, da afgiften ikke påvirker konkurrenceforholdet mellem producenter af foderfosfat i EU. Desuden fandt Kommissionen, at en nedsættelse af grundskylden for landbrugsjorden ikke udgjorde statsstøtte, da landbrugsjord anvendes i den primære produktion, hvorfor en differentieret skatteordning kan anses som begrundet i ordningens "karakter" og forvaltning.

På baggrund af ovenstående vurderes det, at det ikke vil udgøre statsstøtte, hvis foderfosfatafgiften afskaffes, og grundskylden for landbrugsjord ikke samtidigt sættes op.

11. Naboljek

Af tabel 3 fremgår afgiftssatserne pr. kg mineralisk fosfor i foderfosfat i en række europæiske lande. Det ses, at Danmark er det eneste land med en afgift på mineralisk fosfor i foderfosfat. Det ses desuden, at der ikke er nogen af sammenligningslandene, som har en reduceret momssats i forhold til mineralisk fosfor i foderfosfat.

Tabel 3. Foderfosfatafgift

Kr. pr. kg mineralisk fosfor	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
Foderfosfatafgift	4,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Moms pct.	25	25	19	25	24	21	20
Foderfosfatafgift inkl. moms	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Anm.: 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet.

3.5 Lov om afgift af visse emballager, poser, engangsservice og pvc-folier²⁶³

1. Indledning

Bryggeriforeningen, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Industri, De Samvirkende Købmænd (DSK) og SKAT har fremsendt forslag til ændring af emballageafgiftsloven.

Bryggeriforeningen, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Industri og DSK foreslår at fritage pantbelagte emballager for emballageafgift.

Dansk Byggeri og Dansk Industri foreslår at afskaffe afgiften på PVC-folier til levnedsmidler.

Dansk Erhverv foreslår, at der ændres i reglerne vedrørende afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker.

SKAT foreslår at ensrette betegnelsen for varemottagere og oplagshavere, så der anvendes den samme betegnelse som i andre afgiftslove. Forslaget indgår som en del af analysen om SKATs forslag om en fælles administrationslov.

Uafhængigt af nærværende analyse har en række aktører foreslået, at det undersøges, om miljøvenligt engangsservice kan afgiftspålægges med en lavere sats eller efter en anden metode end vægt. Skatteministeriet har derfor som led i analysen foretaget en vurdering heraf.

Provenuet fra emballageafgiften udgjorde ca. 660 mio. kr. i 2015.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Boks 1. Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at fritage pantbelagte emballager (øl, sodavand, kildevand mv.) for emballageafgift, og at evt. initiativer på dette område sker ud fra en samlet vurdering af virkningerne af det konkrete forslag sammenholdt med lavere emballageafgift for alle emballagetyper og lavere afgifter på øl og vin.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at afskaffe afgiften på PVC-folier.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at ændre reglerne for lageropgørelse, så der fremover alene stilles krav om, at afgiftsberigtiget og ikke-afgiftsberigtiget emballage holdes regnskabsmæssigt adskilt.
- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at indføre en differentieret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice.

3. Lovens formål og baggrund

Lov om afgift af visse detailsalgspakninger blev vedtaget i 1977²⁶⁴ og trådte i kraft 1. februar 1978. Afgiften blev oprindeligt pålagt detailsalgspakninger til bl.a. spiritus, vin, øl, alkoholfri læskedrikke og saft m.v. og var udformet som en stykafgift baseret på volumen og materiale. Der er siden hen sket

²⁶³ Jf. LBK 1071 af 15. september 2014 med senere ændringer (herefter emballageafgiftsloven).

²⁶⁴ Lov nr. 634 af 21. december 1977 (lov om afgift af visse detailsalgspakninger), som i dag er erstattet af emballageafgiftsloven.

mange ændringer af afgiften, der betyder, at der i dag lægges emballageafgift på mange forskellige produkter, og at afgiften for visse produkter opgøres efter volumen og for andre produkter efter vægt.

Emballageafgiften består i dag af en volumenbaseret afgift, en afgift på bæreposer af papir og plast, en afgift på engangsservice samt en afgift på PVC-folier, der anvendes til levnedsmiddel.

Formålet med afgiften er, at den som helhed skal medvirke til at nedbringe affaldsmængderne og skabe incitament til at bruge mindre emballage. Emballageafgiften understøtter således affaldshierarkiet²⁶⁵, da afgiften giver incitament til at anvende færre emballager og til at genbruge emballagerne. Affaldshierarkiet skal anvendes som prioritetsrækkefølge for lovgivning og politikker om affaldsforebyggelse og – håndtering.

Prioritetsrækkefølgen er:

- 1) Forebyggelse
- 2) Forberedelse med henblik på genbrug
- 3) Genanvendelse²⁶⁶
- 4) Anden nyttiggørelse fx energjudnyttelse
- 5) Bortskaffelse (deponering)

Affaldshierarkiet – samt bredere miljøhensyn – understøttes imidlertid samtidig at de danske afgifter på affald, øvrige miljøafgifter, energiafgifterne samt EU's kvotesystem (ETS).

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

4.1.1 Gældende ret

Der er efter gældende ret emballageafgift både på emballager, der indgår i det obligatoriske pant- og retursystem, og på emballager der ikke gør. Pantbelagte emballager er emballager til fx øl, sodavand og kildevand mv. Emballager, der ikke er omfattet af det obligatoriske pant- og retursystem, er fx emballager til vin og spiritus.

Den volumenbaserede emballageafgift er pålagt salgsemballager med et rumindhold på under 20 liter indeholdende visse drikkevarer, herunder spiritus, vin, øl, mineralvand og andre kulsyreholdige varer. Satserne varierer efter emballagens volumen og efter indholdet i emballagen, *jf. tabel 1*. Satsen for spiritus og vin mv. afhænger endvidere af, om emballagen består af karton, laminater eller andre materialer, herunder glas, plast og metal. Afgiftssatserne for emballager til fx øl og sodavand er dog lavere end satserne for emballager til fx vin og spiritus.

Emballageafgiftsloven skelner således ikke mellem emballager til pant- og retursystemet og emballager, der ikke er omfattet, men efter produktet som emballagen indeholder. I praksis er satserne dog differentieret efter om emballagerne er en del af pant- og retursystemet.

²⁶⁵ Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv 2008/98/EF af 19. november 2008 om affald og om ophævelse af visse direktiver.

²⁶⁶ Mål for genanvendelsen i 2020 (EU mål) er: Al emballage 55 %, plast 22,5 %, træ 15 %, jern 50 %, glas 60 %, papir og pap 60 %. Danmark opfylder alle de nævnte mål i dag. Som led i EU-kommissionens forslag til pakke om cirkulær økonomi fra 2015 forventes mere vidtgående mål for 2025 og 2030.

Tabel 25. Sats for volumenbaserede emballageafgift

Rumindhold, kr. pr. stk.	Øl, sodavand mv.		Vin og spiritus mv.
	Alle materialer ¹⁾	Karton eller lamina- minater af for- skellige mate- rialer	Andre materia- ler, fx plast, glas og metal
Under 10 cl	0,05	0,08	0,13
Ikke under 10 og ikke over 40 cl	0,10	0,15	0,25
Ikke under 40 og ikke over 60 cl	0,16	0,25	0,40
Ikke under 60 og ikke over 110 cl	0,32	0,50	0,80
Ikke under 110 og ikke over 160 cl	0,48	0,75	1,20
Ikke under 160 og indtil 20 liter	0,60	1,00	1,60

1: Hvis emballagen er lavet af sekundært plastmateriale og kan anvendes til vand mv. uden kulsyre er afgiften nedsat med 50 pct.

Kilde: Skatteministeriet

Emballageafgiften giver incitament til at anvende genpåfyldelige emballager, da afgiften pr. emballage falder, jo flere gange emballagen anvendes.

Forbrugerne betaler pant ved køb af en flaske eller dåse, og denne pant gives retur, når emballagen returneres. Dansk Retursystem, som står for opgaven, ejes af bryggerierne og er et non-profit selskab.

Pant- og retursystemet er finansieret af gebyrer, som producenter og importører skal betale for hver emballage med pantbelagte drikkevarer, de sælger, udleverer eller på anden måde overdrager på det danske marked. Gebyrerne afhænger af emballagens volumen og materiale, og om det er en genpåfyldelig flaske eller en engangsemballage. Pant- og retursystemet finansieres herudover af overskudspant fra ikke-indleverede emballager samt salg af genanvendelige materiale.

Pantet er fastlagt i pantbekendtgørelsen²⁶⁷. Pantet udgør 1-3 kr. pr. emballage afhængig af volumen. Det fremgår af pantbekendtgørelsen, at panten er fastsat efter indstilling fra brancheorganisationerne for øl- og læskedrikproducenterne. Den endelige beslutning om pantets niveau træffes af miljø- og fødevareministeren ved bekendtgørelse.

4.1.2 Forslag fra branchen og SKAT

Bryggeriforeningen, Dansk Industri, Dansk Byggeri og De Samvirkende Købmænd foreslår at fritage emballager, der indgår i det obligatoriske pant- og retursystem fra emballageafgift. Forslaget begrundes med, at der i dag både betales emballageafgift til staten og gebyr til pant- og retursystemet.

Forslagsstillerne mener derfor, at der ikke længere er et miljømæssigt formål med emballageafgiften. Forslaget begrundes desuden med, at det vil have en positiv effekt på grænsehandlen at fritage pantbelagt emballage for emballageafgift.

4.1.3. Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at fritage emballageafgiften på pantbelagte emballager (øl, sodavand, mineralvand mv.).

267 Jf. bekendtgørelse om pant på og indsamling m.v. af emballager til visse drikkevarer, bekendtgørelse nr. 1353 af 25. november 2015 (pantbekendtgørelsen).

Emballageafgiften skaber incitament til at nedbringe affaldsmængderne og til at genbruge emballagerne.

Pantbelagte emballager er omfattet af et obligatorisk pant- og retursystem, og det skaber et økonomisk incitament til at returnere emballagen, som isoleret set er større, jo højere pantet er. Pantet fastsættes af Miljøstyrelsen efter indstilling fra brancheorganisationerne for øl- og læskedrikproducenterne. Pantsatsen blev ved den seneste pantændring i 2004 fastsat med udgangspunkt i værdien af nyt genpåfyldeligt emballage inklusiv emballageafgift fratrukket omkostninger til skylning. En nedsat emballageafgift kan derfor føre til et pres for et nedsat pantniveau. I det omfang pantet nedsættes som følge af bortfald af emballageafgift, vil incitamentet til at returnere mindskes. Der er dog ikke formelle hindringer for at fastholde pantets størrelse. Desuden udgør genpåfyldelig emballage i dag en langt mindre andel af pantemballagen, hvorfor hensynet til balance mellem prisen på nye og brugte flasker i dag spiller en mindre rolle end tidligere jf. senere.

I praksis vurderer Miljø- og Fødevarerministeriet, at en afgiftsfritagelse ikke vil ændre pantets størrelse, da størstedelen (over 80 procent) af de pantbelagte emballager i dag er engangsemballager, hvor der ikke er sammenhæng mellem pantet og værdien af emballagen. Ændring af pantet er desuden forbundet med administrative omkostninger, som gør små ændringer i pantet relativt omkostningsfulde. Miljø- og Fødevarerministeriet vurderer derfor, at en fjernelse af emballageafgiften ikke forventes at ændre pantets størrelse og derved ikke at medføre en negativ miljøeffekt.

Forslaget skønnes at medføre positive miljømæssige konsekvenser, da en større del af forbruget af øl og sodavand mv. vil blive solgt i Danmark. Emballagerne vil dermed være omfattet af pantsystemet modsat i dag, hvor det købes i fx Tyskland, og der ikke er et incitament til indsamle dem. Endeligt vil fjernelsen af afgiften skabe incitament for at flytte dele af forbruget fra ikke-pantbelagte vare til vare omfattet af pantsystemet.

Desuden vil forslaget i begrænset omfang mindske de administrative byrder hos virksomhederne.

Forslaget skønnes endvidere at medføre et øget salg af øl og sodavand mv. i Danmark. Det skyldes mindre grænsehandel og et øget forbrug i Danmark, da priserne falder. Et øget salg af øl og sodavand skønnes at have negative sundhedsmæssige konsekvenser.

Det umiddelbare mindreprovenu ved at afskaffe emballageafgiften på pantbelagte emballager skønnes at udgøre ca. 240 mio. kr. i 2018 og ca. 125 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd (inkl. grænsehandel) i varig virkning.

I forhold til at reducere grænsehandel er det mere effektivt at sænke emballageafgiften generelt (dvs. også for ikke-pantbelagt emballage) eller afgifterne på indholdet (dvs. afgifterne på både øl og vin og dermed ikke alene afgifterne på pantbelagte emballager), jf. længere nedenfor. Dette gælder uanset en evt. gennemførelse af en pantaftale med Tyskland. En nærmere vurdering af de samfundsøkonomiske konsekvenser af en hel eller delvis afskaffelse af emballageafgiften fremgår af *vedlagte notat 'samfundsøkonomisk analyse af emballageafgiften'*.

4.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

4.2.1 Gældende ret

Der svares emballageafgift af folier fremstillet af PVC til emballering af levnedsmidler. Afgiften udgør 20,35 kr. pr. kg²⁶⁸.

268 Jf. emballageafgiftslovens § 2 d.

Afgiften på PVC-folier til emballering af levnedsmidler var oprindeligt en del af lov om forskellige forbrugsafgifter, og afgiften trådte i kraft 1. januar 1999. Med virkning fra 1. april 2001 blev afgiften en del af emballageafgiften. Dermed blev afgifter, der har til formål at begrænse affaldsmængderne, samlet i én lov. Afgiften blev samtidig hævet fra 12 kr. pr. kg til 20,35 kr. pr. kg.

Afgiften på PVC-folier udgør 20,35 kr. pr. kg og er derfor væsentligt højere end afgiften efter lov om afgift af PVC og ftalater, hvor afgiften er balanceret efter 2 kr. pr. kg PVC og 7 kr. pr. kg for ftalater i de afgiftsbelagte produkter.

4.2.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Industri og Dansk Byggeri foreslår at afskaffe afgiften på PVC-folier til levnedsmidler. Forslaget begrundes med, at afgiften ikke har en adfærdsregulerende effekt. Det nævnes, at professionelle køkkener fortsat vil benytte PVC-folier og vil blive ved med det, da de ikke kan undvære de indpakningskvaliteter, som PVC-materialer giver. Forslaget begrundes derudover med, at de administrative omkostninger ikke står mål med proventet og den manglende miljøeffekt.

4.2.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at afskaffe afgiften på PVC-folier til levnedsmidler. Proventet fra afgiften er begrænset og en afskaffelse af afgiften vil lempe de administrative byrder hos virksomhederne. En afskaffelse kan medføre en øget udbredelse af PVC-folier, og dermed øget anvendelse af PVC, der kan medføre problemer i affaldshåndteringen. Der vurderes imidlertid ikke at være negative sundhedsmæssige konsekvenser ved en udbredelse af PVC-folier grundet EU-regulering af ftalater i PVC-folier til levnedsmidler.

Forslaget skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 10 mio. kr. Efter adfærd og tilbageløb skønnes mindreprovent af udgøre ca. 10 mio. kr.

4.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

4.3.1 Gældende ret

Efter gældende ret kan emballageafgiften for påfyldt øl-, vin- og spiritusemballage afregnes på samme tidspunkt som afgifterne på indholdet (eksempelvis øl) i emballagen.

De gældende regler blev indført ved en lovændring, der trådte i kraft 1. januar 2015²⁶⁹. De nye regler kan potentielt have negative konsekvenser for forhandlere, der anvender genbrugte vinflasker.

Problemet består grundlæggende i, at forhandlere, der anvender genbrugte vinflasker, kan have svært ved at afsætte deres produkter til andre registrerede virksomheder, da disse foretrækker at modtage produkter, hvor der ikke er betalt emballageafgift, da dette giver en likviditetsmæssig fordel.

Der er dog ikke fremlagt konkrete eksempler på, at denne problemstilling er opstået eller den reelle størrelsesorden af problemet.

4.3.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Erhverv har fremført flere forslag, der kan afbøde konsekvenserne af de nye regler, herunder:

²⁶⁹ Lov nr. 1532 af 27. december 2014

4.3.2.1 Godtgørelsesordning for genbrugsemballage

Dansk Erhverv foreslår, at der indføres en godtgørelsesordning for genbrugsemballage, så afgiften af allerede afgiftsberigtiget emballage kan godtgøres, når emballagen leveres til en oplagshaver, som er registreret efter de nye regler.

4.3.2.2 Ændring af reglerne for lageropgørelse

Dansk Erhverv foreslår, at reglerne for lageropgørelse ændres, så det fremover alene er et krav, at afgiftsberigtiget og ikke-afgiftsberigtiget emballage holdes regnskabsmæssigt adskilt. Der er i dag krav om fysisk adskillelse.

4.3.2.3 En ændring af reglerne fra 2015, så de bliver obligatoriske

Dansk Erhverv foreslår at ændre reglerne fra 2015, så de bliver obligatoriske for alle registrerede virksomheder.

4.3.2.4 En overgangsordning til lovændringen fra 2015.

Dansk Erhverv foreslår, der indføres en overgangsordning til lovændringen fra 2015.

Forslagene fra Dansk Erhverv begrundes med, at reglerne for afregningstidspunktet af emballageafgift kan føre til nedsat incitament for køb af produkter, der er påfyldt genbrugte flasker.

I denne analyse behandles alene forslag nr. 4.3.2.2, jf. begrundelsen nedenfor.

Ad forslag nr. 4.3.2.1)

Det er Skatteministeriets vurdering, at det umiddelbart er muligt at gennemføre en godtgørelsesordning, som gør det muligt at søge emballageafgiften af genbrugsflasker retur i de tilfælde, hvor flasken umiddelbart herefter oplægges hos en registreret oplagshaver. Forslaget vil dog have karakter af en komplicering af regelsættet, som også vil føre til øgede administrative byrder. SKAT vil efter forslaget skulle udbetale godtgørelse af afgift for herefter at få samme afgift indbetalt igen. Dette vil alt andet lige føre til administrative byrder på både virksomheds- og myndighedssiden.

Der vil også være kontrolmæssige vanskeligheder ved en sådan ordning, da det ikke kan dokumenteres, om der er betalt emballageafgift på den emballage, der søges godtgørelse for.

Ad forslag nr. 4.3.2.2)

Fremstillingsvirksomheder og andre registrerede virksomheder skal føre regnskab over tilgang af uberigtigede varer og udlevering samt forbrug af afgiftspligtige varer. Virksomhederne skal holde lageret af afgiftsberigtigede varer adskilt fra lageret af uberigtigede varer²⁷⁰.

Kravet om en fysisk adskillelse af afgiftsberigtigede varer og uberigtigede varer er begrundet i et kontrolhensyn. Der gælder et tilsvarende krav i spiritusafgiftsloven og øl- og vinafgiftsloven. Da kontrolhensynet er størst ved påfyldt emballage, vurderes det, at regelsættet med fordel kan lempes i emballageafgiftsloven.

Ad forslag nr. 4.3.2.3 og 4.3.2.4)

Det er Skatteministeriets vurdering, at der ikke skal arbejdes videre med disse forslag. Forslaget om, at godtgørelsesordningen gøres obligatorisk vil have store administrative konsekvenser for de virksomheder, som i dag vælger ikke at blive registreret. Forslaget om en overgangsordning vil være svær at administrere, når det tages i betragtning, at lovændringen er trådt i kraft 1. januar 2015.

²⁷⁰ Jf. emballageafgiftslovens § 9, stk. 1 og 2.

4.3.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ændre reglerne for lageropgørelse, så der fremover alene stilles krav om en regnskabsmæssig adskillelse af afgiftsberigtiget og ikke-afgiftsberigtiget emballage.

4.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

4.4.1 Gældende ret

Der svares emballageafgift af engangsservice²⁷¹. Afgiften udgør 19,20 kr. pr. kg engangsservice.

Afgiften på engangsservice var tidligere en del af lov om visse miljøafgifter²⁷². Afgiften blev indført i 1982, og fra 1. april 2001 blev afgiften en del af emballageafgiften. Frem til april 2011 var afgiften på engangsservice værdibaseret, men blev omlagt til en vægtbaseret afgift, så der blev skabt incitament til at nedbringe mængden. Desuden blev engangsservice, der udelukkende anvendes til erhvervmæssige formål, også pålagt afgift. Med omlægningen blev afgiften fastlagt til 11,50 kr. pr. kg, men som en del af finansloven for 2001 mellem den daværende SR-regering og Centrum-Demokraterne, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten blev afgiften på engangsservice forhøjet til 19,20 kr. pr. kg med virkning fra 1. april 2001.

Afgiftspligten omfatter engangsservice uanset fremstillingsmateriale, der benyttes, når man spiser og drikker, og som sædvanligvis er bestemt til bortskafning efter brug, uanset at det måske kan anvendes flere gange.

Afgiften på engangsservice er en generel miljøafgift efter vægt uanset produkternes oprindelse, materiale eller specielle karakteristika.

4.4.2 Forslag fra branchen og SKAT

Skatteministeriet har undersøgt, om miljøvenligt engangsservice kan afgiftspålægges med en lavere sats eller efter en anden metode end vægt, da miljøvenligt engangsservice ofte er meget tungere end andet engangsservice. Det er undersøgt, om der er miljømæssige fordele ved at afgiftspålægge miljøvenligt engangsservice på en anden måde end i dag, og om det vil medføre øget anvendelse af miljøvenligt engangsservice til fordel for miljøet.

4.4.3 Skatteministeriets vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om at indføre en ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice. Hvis det ikke er muligt miljømæssigt at underbygge en ændret sats på baggrund af materialevalget, er der ikke grund til at afgiftspålægge engangsservice anderledes end i dag. Der ses ikke at være enkle måder at afgrænse "miljøvenlig" engangsservice på, idet dette må formodes at skulle baseres på fx omfattendes livscyklus-analyser.

Afgiftens formål er at nedbringe affaldsmængderne. Det gælder uanset, om der er tale om plastik eller mere miljøvenlig engangsservice. De miljømæssige konsekvenser fra forskellige typer af engangsservice afhænger af flere faktorer herunder materiale, produktionsforhold, transport og bortskaffelse. Det vurderes på nuværende tidspunkt vanskeligt at dokumentere den konkrete miljøeffekt ved en specifik type engangsservice uden forholdsvis store administrative omkostninger.

271 Jf. emballageafgiftslovens § 2 c.

272 Lov nr. 834 af 21. december 1988.

Desuden kan en differentiering i satserne medføre øget administrative byrder hos det offentlige og erhvervslivet.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

5.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

Provenuet fra emballageafgiften på pantbelagte emballager (fx øl, sodavand og kildevand mv.) udgør ca. 240 mio. kr.

Afskaffelse af emballageafgift på pantbelagte emballager skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 240 mio. kr. i 2018, jf. tabel 1. Efter adfærd og tilbageløb skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 155 mio. kr. i varig virkning.

Tabel 26. Provenumæssige konsekvenser ved at afskaffe emballageafgiften på pantbelagte emballager

Mio. kr., 2017-niveau	2018	2019	2020	Varig virkning
Umiddelbart mindreprovenu	240	240	235	205
Mindreprovenu efter adfærd og tilbageløb	180	180	175	155

Anm.: Adfærd er opgjort inkl. arbejdsudbud.
 Kilde: Skatteministeriet

En fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift skønnes at medføre et øget salg af de produkter, som emballagen indeholder (sodavand, øl mv.), da produkterne vil falde i pris. Det øgede salg skønnes både at ske som følge af hjemvendt grænsehandel med og øget forbrug af øl og sodavand i Danmark, herunder skift i forbruget bort fra fx vin over mod øl.

Skift fra vin mod øl vil isoleret set svække de offentlige finanser, da afgiften på øl er lavere end vin. Endvidere vil afskaffelse af emballageafgift på pantemballager styrke indenlandske producenter i konkurrence med udenlandske, hvilket der ikke ses at være samfundsøkonomiske argumenter, der taler for. En sådan favorisering medfører derimod et samfundsøkonomisk tab i form af en forvridding, som kan være beskeden, men kan undgås ved brug af virkemidler, der ikke ensidigt favoriserer dansk produktion.

Såfremt formålet er at reducere grænsehandel, vil en mere effektiv måde hertil være at sænke emballageafgiften generelt – dvs. for alle emballagetyper eller alternativt kan afgifterne på indholdet (øl og vin) sænkes. I sidstnævnte tilfælde begrænses virkningen på grænsehandelen dog af, at lempelsen også omfatter fx fadøl, der ikke er grænsehandelsudsat.

5.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

Provenuet fra afgiften på PVC-folier til emballering af levnedsmidler har udgjort ca. 10 mio. kr. de seneste år.

Det umiddelbare mindreprovenu ved at afskaffe afgiften skønnes at udgøre ca. 10 mio. kr. i 2018. Efter adfærd og tilbageløb skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 10 mio. kr.

Tabel 27. Provenumæssige konsekvenser ved at afskaffe emballageafgiften på PVC-folier

Mio. kr., 2017-niveau	2018	2019	2020	Varig virkning
Umiddelbart mindreprovenu	10	10	10	10
Mindreprovenu efter adfærd og tilbageløb.	10	10	10	10

Anm.: Adfærd er opgjort inkl. arbejdsudbud.
 Kilde: Skatteministeriet

5.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

Den foreslåede ændring vurderes ikke at medføre nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige.

5.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

De provenumæssige konsekvenser for det offentlige afhænger af en konkret udformning. Da det vurderes, at der ikke kan sikres tilstrækkelig dokumentation for en miljømæssig begrundelse for en ændret sats for miljøvenligt engangsservice, er der ingen økonomiske konsekvenser forbundet hermed.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

6.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

SKAT vurderer, at forslaget om at afskaffe afgiften på pantbelagte emballager medfører ikke-nævneværdige engangsomkostninger blandt andet på kommunikation til virksomhederne og afmelding af virksomhederne. Afmelding af virksomhederne skønnes desuden at medføre et engangsressourcetræk på 0,03 årsværk.

Forslaget vurderes endvidere at medføre en løbende besparelse.

6.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

SKAT vurderer, at forslaget om at afskaffe afgiften medfører ikke-nævneværdige engangsomkostninger blandt andet på kommunikation og afmelding af virksomhederne. Manuel afmelding af virksomhederne skønnes desuden at medføre et engangsressourcetræk på 0,005 årsværk.

Forslaget skønnes endvidere at medføre besparelse på maksimalt 0,1 årsværk.

6.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

SKAT vurderer, at den foreslåede ændring ikke medfører nævneværdige administrative konsekvenser for det offentlige.

6.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

SKAT vurderer, at forslaget om at afskaffe afgiften medfører ikke-nævneværdige engangsomkostninger blandt andet på kommunikation og ændringer i TastSelv.

Derudover skønnes forslaget at øge kontrolbyrden, da det forventes, at der skal anvendes fabrikanterklæringer i højere grad. Fabrikanteklæringer skal anvendes som dokumentation for, at der er tale om miljøvenlig engangsservice, hvor afgiften er lavere.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

7.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

Der er ca. 300-400 virksomheder, der indbetaler emballageafgift for pantbelagte emballager.

I alt skønnes disse virksomheder at få en umiddelbar lempelse på ca. 240 mio. kr. Det forventes, at afgiftslempelsen vil blive overvæltet i forbrugerpriserne på øl og sodavand mv., som dermed bliver billigere.

7.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

Afskaffelsen af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler skønnes at give erhvervslivet en umiddelbar lempelse på ca. 10 mio. kr. Det skønnes, at afgiftslempelsen vil blive overvæltet i lavere priser.

Antallet af virksomheder, der betaler afgift af PVC-folier til levnedsmidler udgør ca. 20-25 virksomheder.

7.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

Den foreslåede ændring vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

7.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

De økonomiske konsekvenser for erhvervslivet afhænger af en konkret udformning. Da det vurderes, at der ikke er tilstrækkelig dokumentation for en miljømæssig begrundelse for at satsen for miljøvenligt engangsservice, er der ingen økonomiske konsekvenser forbundet hermed.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

8.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

En fritagelse for emballageafgift for pantbelagte emballager skønnes at medføre en administrativ lempelse for erhvervslivet.

Det er alene emballageafgiften på pantbelagte emballager (til øl, sodavand og kildevand mv.), der foreslås afskaffet. Der vil således stadig være emballageafgift på emballager til fx vin og spiritus. En afskaffelse af emballageafgiften på pantbelagte produkter skønnes at indebære en mindre administrativ lempelse for øl- og sodavandsproducenter og importører, der ikke skal opføre og indbetale afgift for disse emballager. De vil dog fortsat skulle betale andre afgifter fx ølafgift.

I det omfang virksomhederne håndterer både pantbelagte og ikke-pantbelagte emballager, vil de skulle skelne mellem afgiftspligtige og afgiftsfrie emballager. Med andre ord vil en afskaffelse af emballageafgiften på pantbelagte produkter kun komme et begrænset antal virksomheder til gode (300-400 virksomheder).

TER vurderer, at en fritagelse for emballageafgift for pantbelagte emballager vil medføre administrative lettelser for erhvervslivet. De administrative lettelser vil bestå i, at ca. 300-400 øl- og sodavandsproducenter og importører ikke vil skulle opføre og indbetale afgift for så vidt angår pantbelagte emballager (fx øl og sodavand). Den administrative lettelse vil variere i forhold til, hvilke produkter virksomhederne håndterer. Desuden vil den administrative lettelse være begrænset for de virksomheder, som både håndterer pantbelagte og ikke-pantbelagte emballager, idet de vil de skulle skelne mellem afgiftspligtige og afgiftsfrie emballager.

8.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

Hvis afgiften afskaffes, vil det medføre en administrativ lettelse for erhvervslivet. Dog kan de virksomheder, der vil få en administrativ lempelse, stadig være registreret for andre dele af emballageafgiften. Der vil således stadig være administrative konsekvenser herved, og den administrative lettelse er derfor begrænset.

TER vurderer, at afgiftens afskaffelse vil medføre en administrativ lettelse for de ca. 20-25 virksomheder, der månedligt opgør den afgiftspligtige mængde og indbetaler afgiften til SKAT. Virksomhederne vil dog fortsat være registreret for andre dele af afgiften.

8.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

Den foreslåede ændring vurderes at ville lette de administrative byrder for visse virksomheder. Efter gældende regler stilles der krav om en fysisk lageradskillelse af emballager, hvor der er betalt emballageafgift og emballager, hvor der ikke er betalt emballageafgift. Dette kan gøre det unødigt besværligt for virksomheder, der ønsker både at sælge afgiftsberigtiget og ikke-afgiftsberigtiget emballage.

TER vurderer, at såfremt afregningstidspunkt ændres med udgangspunkt i, at afgiftsberigtiget og ikke-afgiftsberigtiget emballage fremover alene skal holdes regnskabsmæssigt og ikke fysisk adskilt, vil det medføre en administrativ lettelse for de virksomheder, som vil spare tid på at sikre, at emballagen afholdes adskilt.

8.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

De administrative konsekvenser for erhvervslivet afhænger af en konkret udformning. Dog kan en differentieret sats medføre administrative byrder for erhvervslivet, da de skal holde de to typer af engangsservice adskilt. Desuden kan en differentieret sats kræve fabrikanterklæringer for at dokumentere, at der er tale om miljøvenligt engangsservice. Det vil medføre administrative omkostninger for erhvervslivet. Da det vurderes, at der ikke er tilstrækkelig miljømæssig dokumentation for en miljømæssig begrundelse for en differentiering af satsen for miljøvenligt engangsservice, er der ingen administrative konsekvenser forbundet hermed.

TER vurderer, at såfremt miljøvenligt engangsservice blev pålagt en anden sats, vil dette medføre administrative byrder for erhvervslivet, idet de to typer af engangsservice ville skulle holdes adskilt i relation til afgiftsreglerne samt kræve dokumentation for, at det miljøvenlige engangsservice lever op til kravene om at være miljøvenligt.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

9.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

Afskaffelse af emballageafgift på pantbelagt emballage medfører en række virkninger, som bl.a. afhænger af, om pantets størrelse ændres. Pantsatserne er fastlagt i en bekendtgørelse og er således formelt set uafhængig af emballageafgiftens størrelse. Pantniveauet fastsættes dog efter indstilling fra deltagerne i retursystemet.

Lavere emballageafgift medfører, at producenter og importørers omkostninger ved at sælge øl og sodavand m.v. i pantbelagte emballager på det danske marked reduceres tilsvarende. Reduktionen er størst for engangsemballage, som i dag udgør cirka 80 pct. af emballage omfattet af retursystemet, mens 20 pct. udgøres af genpåfyldelig emballage.

Ved uændrede pantsatser vil forbrugernes incitament til at returnere pantemballage være uændret. Men via den lavere pris på øl, sodavand m.v. i pantemballage vil forbrugerne tilskyndes til at vælge disse i stedet for grænsehandlede drikkevarer eller drikkevarer i ikke-pantbelagt emballage. I gennemsnit vil det medføre en forøgelse af returprocenten (dvs. den andel af solgte emballager, der genbruges). Returprocenten udgjorde i 2015 cirka 90 pct. i pantsystemet, mens den er godt 40 pct. for ikke-pantbelagt emballage. Forøgelsen af returprocenten bidrager til opfyldelse af Danmarks

EU-forpligtelser vedrørende genanvendelse jf. tidligere. Forøgelsen modsvares dog ikke af en tilsvarende reduktion i emballager, der henkastes i naturen, idet en stor del af de ikke-pantbelagte emballager affaldssorteres eller bortskaffes via almindelig renovation.

Der er endvidere ikke-uvæsentlige omkostninger forbundet med driften af pantsystemet (svarende til cirka 1/2 mia.kr. årligt i de senere år).

Ved afskaffelse af emballageafgiften reduceres omkostningerne for producenter og importører ved anskaffelse ny emballage.

For så vidt angår *genpåfyldelig* emballage, kan fortsat incitament til indsamling af flasker m.v. derfor forudsætte, at pantet reduceres. Dette var fx tilfældet, da emballageafgiften i 2004 blev nedsat med 80 pct. Fastsættelsen af pantet ved den seneste ændring af pantsatsen i 2004 var i et vist omfang markedsbestemt. Pantet blev fastsat, så der var en balance mellem nyprisen for en genpåfyldelig flaske (inkl. afgift og ekskl. moms) og pantet. Dette blev gjort for at sikre, at brugte genpåfyldelige emballager ikke skulle blive dyrere end nye emballager, og at markedsandelen for de genpåfyldelige emballager dermed ville falde. Pantet på engangsemballager blev desuden fastsat til samme sats som de genpåfyldelige emballager. Skatteministeriet vurderer, at der i dag er nogenlunde balance mellem pant om pris inkl. emballageafgift i moms på genpåfyldelig emballage. Genpåfyldelig emballage udgør dog som nævnt kun 20 pct. af pantemballagerne i dag og andelen har været faldende gennem en årrække (formentlig delvis på grund af de gennemførte nedsættelser af emballageafgiften).

Lavere pant trækker isoleret set i retning af et mindre incitament til at returnere pantemballage og derved dels mindre genanvendelse og mere henkastet emballage i naturen. Disse virkninger skal dog ses i sammenhæng med de ovenfor nævnte modsatrettede virkninger, ligesom størrelsesordenen må formodes at være beskeden. Miljø- og Fødevarerministeriet vurderer, at pantet formentlig ikke vil blive ændret, da genpåfyldelige emballager i dag udgør under 20 procent af emballagerne i pant- og retursystemet og fortsat er faldende. Andelen af genpåfyldelige emballager faldt således på trods af, at man i 2004 nedsatte pantet for at balancere pantet i forhold til indkøbsprisen på nye genpåfyldelige emballager.

Da engangsemballage blev omfattet af pant- og retursystemet, blev det vurderet, at pantsatsen på engangsemballage skulle være på samme niveau som for genpåfyldelige flasker. Begrundelsen herfor var et hensyn til forbrugerne, der ikke skulle påvirkes af forskelle i pantsatser i forhold til valget mellem engangs- og genpåfyldelig emballage. Der er dog ikke økonomiske argumenter i øvrigt for en sådan binding. Miljø- og Fødevarerministeriet vurderer, at afskaffelsen af emballageafgiften for pantbelagt emballage vil have en begrænset effekt på udfasningen af genpåfyldelige emballager, da markedsandelen har været stærkt nedadgående.

Afskaffelsen af emballageafgift på pantbelagt emballage skønnes at medføre et fald i grænsehandlen med øl og sodavand samt et øget forbrug i Danmark. Den hjemvendte grænsehandel medfører ikke flere sundhedsmæssige omkostninger i Danmark. Det øget forbrug af øl og sodavand mv. skønnes at medføre sundhedsmæssige omkostninger. Forbruget af øl forventes at stige med ca. 1 pct., men forbruget af sodavand forventes at stige med ca. 2 pct.

9.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

Forslaget skønnes at medføre, at der kan blive anvendt flere folier, der indeholder PVC end det er tilfældet i dag.

Branchen nævner, at det kun er i professionelle køkkener, at der anvendes folier med PVC til levnedsmidler. Oftest er film til almindelige husholdningsbrug ikke fremstillet af PVC.

Hvis det i stort omfang kun er industrielle køkkener, der anvender PVC-folier skønnes de miljømæssige konsekvenser at være begrænset, da de uanset afgiften benytter denne type folie, da de har brug for de indpakningskvaliteter, som PVC-folier giver.

Afskaffelse af afgiften vil imidlertid skabe incitament til øget udbredelse af PVC-folier i andre anvendelser, herunder i husholdninger.

Affaldshåndteringen af PVC-folier er desuden afgiftsbelagt via afgiften på deponering af affald og forbrænding af affald. Afgiften på deponering af affald skaber incitament til at mindske mængden af affald, der skal deponeres. Affaldshåndteringen af PVC medfører særlige problemer, da blød PVC generelt ikke kan genanvendes og afbrænding af PVC medfører behov for øget røggasrensning. Problemerne i affaldshåndteringen af PVC-folier adskiller sig dog ikke betydelig fra andet blød PVC og dermed behøver der ikke være en særskilt afgift på PVC-folier på grund af problemer med affaldshåndteringen, men afgifterne ved deponering og forbrænding er omvendt dårligt målrettet i forhold til anvendelse af PVC-folier.

Afgiften på PVC-folier giver incitament til mindre forbrug af PVC-folier generelt.

Der vurderes imidlertid ikke at være negative sundhedsmæssige konsekvenser ved en udbredelse af PVC-folier grundet EU-regulering af PVC-folier til levnedsmidler.

9.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

Forslaget vurderes ikke at have miljø- eller sundhedsmæssige konsekvenser.

9.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

Miljøeffekten af øget anvendelse af miljøvenligt engangsservice skal vurderes ud fra miljøkonsekvenserne i hele produktets livscyklus og hvordan engangsservicen håndteres, når den bliver til affald, idet produktionen er omfattet af miljø- og energiafgifter samt EU's kvotesystem.

Langt størstedelen af engangsservice forbrændes, men en del henkastes i naturen. Det kan imidlertid være vanskeligt og omkostningsfyldt at dokumentere, at f.eks. bionedbrydelig engangsservice gennem sin livscyklus er mere miljøvenligt end konventionelt engangsservice af fx plastic. Der kan dog være miljøfordele ved anvendelse af miljøvenligt engangsservice i de situationer, hvor engangsservicen ikke håndteres i affaldssystemet.

Øget anvendelse af miljøvenligt engangsservice vurderes, grundet de relativt små mængder der anvendes, derfor ikke at have nævneværdige positive miljømæssige konsekvenser.

10. Forholdet til EU-retten

10.1 Fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift

EU-Domstolen har ved dom af 12. november 2015 taget stilling til en præjudiciel forelæggelse vedrørende afgiftsfritagelse i tilfælde, hvor emballage er omfattet af et pant- og retursystem.

I dommen blev der taget stilling til, om en sådan foranstaltning var i strid med art. 34 TEUF og 110 TEUF samt direktiv 94/62/EF om emballage og emballageaffald. Art. 34 TEUF vedrører forbuddet mod kvantitative indførselsrestriktioner mens art. 110 TEUF vedrører forbuddet mod diskriminerende interne afgifter. Direktiv 94/62/EF vedrører emballage og emballageaffald og har til formål at

harmonisere medlemsstaternes foranstaltninger i forbindelse med håndtering af emballage og emballageaffald, for på den ene side at forebygge og mindske miljøbelastningen, og derved sikre et højt miljøbeskyttelsesniveau, og for at garantere det indre markeds funktion og undgå handelshindringer og forvridning og begrænsning af konkurrencen i EU.

Efter finsk ret pålægges en emballageafgift på 51 eurocent pr. liter emballeret vare. Drikkevareemballager, der omfattes af et effektivt retursystem, er fritaget for emballageafgift.

EU-Domstolen konkluderede, at en punktafgift på visse typer af drikkevareemballage er en intern afgift i artikel 110 TEUF's forstand. Det konkluderes også, at artikel 110 TEUF ikke er til hinder for en national ordning, der indfører en punktafgift på visse typer af drikkevareemballage – herunder en afgiftsfritagelse for den emballage, der indgår i et effektivt retursystem.

EU-Domstolen konkluderer også, at direktiv 94/62/EF ikke er til hinder for indførelse af en sådan ordning.

EU-Domstolen tager ikke stilling til, hvorvidt ordningen kan indebære statsstøtte. I dansk sammenhæng vil en fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift kunne udgøre statsstøtte, da fritagelsen i høj grad vil komme sodavand og øl til gode, men ikke fx vin.

Emballageafgiftsloven skelner ikke mellem emballager til pant- og retursystemet og emballager, der ikke er omfattet, men efter produktet som emballagen indeholder. I praksis er satserne differentieret efter, om emballagerne er en del af pant- og retursystemet. Den lavere nuværende sats på pantbelagte emballager afspejler den alternative regulering via pantsystemet og derved den lavere miljøbelastning.

Det vil skulle afklares med EU-Kommissionen, om en fritagelse af pantbelagte emballager fra emballageafgift er i overensstemmelse med EU's statsstøtteregler.

10.2 Afskaffelse af afgiften på PVC-folier til levnedsmidler

Forslaget vurderes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

10.3 Afregningstidspunkt for emballageafgift på brugte flasker

Forslaget vurderes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

10.4 Ændret afgiftssats for miljøvenligt engangsservice

Forslaget vurderes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

11. Nabolæk

I tabel 4 fremgår emballageafgiftssatserne for en række europæiske lande.

Det ses at Norge og Finland også har en emballageafgift. I Finland er emballager, der er omfattet af det obligatoriske pantsystem fritaget for emballageafgift, mens der i Norge findes en differentieret afgift afhængig af, om emballagen er returnerbar eller ej.

I Sverige findes ikke en emballageafgift. I stedet findes en producentansvarsordning for en række produkter, som betyder, at producenter og importører af visse produkter skal finansiere tilbagemagningen af deres produkter. Dette sker ved betaling af et gebyr for de produkter, der ikke indgår i pantsystemet.

Tabel 4. Emballageafgift

Kr. pr. stk.	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
Emballageafgift	0,1-0,6 ²	0,9-4,6 ³	0,0	0,0	3,8 ⁴	0,0	0,0
Moms pct.	25	15/25 ³	19	25	24	21	20
Emballageafgift inkl. moms	0,1-0,8	1,1-5,7	0,0	0,0	4,7	0,0	0,0

Anm.: Satser omregnet til DKK ved gennemsnitlig valutakurs i 2016. 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet. 2) 0,05 kr./stk. er den laveste afgift, som er på alle materialer, både karton og glas, plast eller metal med rumindhold på under 10 cl., mens 0,64 kr./stk. er den højeste afgift, som gælder for rumindhold over 160 cl. 3) Afgiften er differentieret alt efter om emballagen er ikke-refunderbare emballager, om materialet er af glas og metal, plastic eller af karton. Momssatsen er 15 pct. for sodavand, juicer etc. og 25 pct. for alt andet. 4) Kr. pr. liter indhold.

3.5A Samfundsøkonomisk analyse af den volumenbaserede emballageafgift

Bryggeriforeningen m.fl. har foreslået at ophæve afgiften på emballage til øl og mineralvand mv., således at der alene er emballageafgift på flasker mv. til vin og spiritus. I det følgende er dette forslag sammenholdt med andre mulige ændringer på området. I analysen er der blandt andet taget hensyn til virkninger af forbrug, grænsehandel samt skadeomkostningerne fra alkoholforbrug.

I 2016 indbragte afgiften ca. 335 mio. kr., heraf ca. 240 mio. kr. fra øl og mineralvand (sodavand og kildevand mv.) og ca. 95 mio. kr. fra vin og spiritusemballage. Indtægterne er stigende og skønnes at udgøre ca. 360 mio. kr., når genbrugsflasker til øl og mineralvand er endeligt udfaset. I dag sælges næsten 90 pct. af øl og mineralvand – målt i liter – i engangsflasker og dåser.

Nedenfor skønnes over de provenumæssige og samfundsøkonomiske konsekvenser af at afskaffe emballageafgiften i følgende situationer:

1. En tilsvarende forhøjelse af afgiften på alkohol (dvs. i gennemsnit uændret pris på alkoholholdige drikkevarer, der sælges i emballager).
2. Uændret afgift på alkohol (dvs. lavere pris på alkoholholdige drikkevarer).

Tabel 28. Finansieringsbehov og samfundsøkonomisk gevinst ved afskaffelse af emballageafgiften med/uden samtidig ændring af prisen på indholdet

2021-niveau ¹	Afskaffelse af emballageafgift (lavere pris på alkohol)	Afskaffelse af emballageafgift (uændret pris på alkohol)	Afskaffelse af emballageafgift for øl og mineralvand (lavere ølpris)	Afskaffelse af emballageafgift for øl og mineralvand (uændret ølpris)
Finansieringsbehov, mio. kr.	254	83	217	138
Samfundsøkonomisk gevinst, mio. kr. ²⁾	82	63	23	28
Samfundsøkonomisk gevinst i pct. af finansieringsbehov	32	76	11	20

Anm.: Administrative besparelser ved afskaffelse af emballageafgiften er ikke indregnet. Erhvervsstyrelsen har vurderet de administrative omkostninger ved emballageafgiften på øl og mineralvand til 4½ mio. kr. årligt for erhvervslivet.

1) Provenuttallene i tabellen er opgjort i 2021-niveau under forudsætning af, at reduktionen i genbrugsflaskernes markedsandel er ophørt. Tallene i hovedrapportens tabel 4.1 og boks 5.2 angiver derimod varige provenuvirkninger, som er beregnet med udgangspunkt i et skøn for udviklingen i emballagemængderne frem til 2025 og er opgjort i 2017-niveau.

2) Der er ikke kilder til særlige sundhedsomkostninger ved forbrug af mineralvand. Hvis ændringen skal være neutral for samfundsøkonomien, skal skadesomkostningen være på ca. 2,65 kr./l i gennemsnit. De er formentlig langt lavere.

Finansieringsbehov og samfundsøkonomiske gevinster ved en afskaffelse af emballageafgiften for henholdsvis alle drikkevarer samt kun for øl og vand – både ved en tilsvarende forhøjelse af afgiften på alkohol og ved en uændret afgift på alkohol – fremgår af *tabel 1*.

Analysen viser, at en isoleret afskaffelse af emballageafgiften for øl og mineralvand medfører en langt mindre samfundsøkonomisk gevinst i forhold til finansieringsbehovet end alternativerne, *jf. tabel 1*.

En afskaffelse af emballageafgiften for alle drikkevarer – dvs. også for vin og spiritus – medfører en langt større samfundsøkonomisk gevinst, blandt andet fordi det afgiftsmæssige tilskud til genbrug af vinflasker bortfalder. En generel afskaffelse forhindrer også det samfundsøkonomiske tab, der

ville være forbundet med at ændre afgiftsstrukturen mellem de forskellige typer af alkohol i retning af at sænke afgiften der, hvor den i forvejen er for lav set i relation til alkoholskadesomkostningerne.

Hvis fx øl blev relativt billigere end vin og spiritus, ville det medføre en substitution af vin og spiritus til fordel for et øget forbrug af øl. Afgiftssatserne er lavere end de skønnede skadesomkostninger for både øl, vin og spiritus, men øl har den laveste afgiftssats pr. liter ren alkohol og medfører således det største samfundsøkonomiske tab ved et øget forbrug.

Ad. 1. Afskaffelse af emballageafgiften og en tilsvarende forhøjelse af afgiften på alkohol

Der er afgift på øl, vin og spiritus, men ikke længere på mineralvand. Ved anvendelse af engangsemballage er der i vid udstrækning den samme virkning af afgift på emballagen som en afgift på indholdet.

Det har således ingen betydning for vinforbruget og grænsehandlen med vin, om punktafgiften består af 9,2 kr. pr. flaske i vinafgift og 0,8 kr. i emballageafgift eller i stedet består af 10 kr. i vinafgift og ingen emballageafgift, idet den samlede afgift i gennemsnit er den samme.

For de enkelte produkter kan der være forskel på, om afgiften er den samme ved en afskaffelsen af emballageafgiften og en forhøjelse af afgiften på indholdet, idet fx alkoholprocenten kan variere for produkter i ens emballage. Men gennemsnitligt vil afgiften være den samme.

Hvis emballageafgiften helt bortfalder, vil det være en større lettelse for ikke-pantbelagte emballager, da afgiften i dag er differenceret, så pantbelagte emballager i dag har en lavere afgift end ikke-pantbelagt. Producenter af pantbelagte emballager vil således forsat skulle betale gebyr til dansk retur system, men vil ikke længere have en reduceret omkostning til emballageafgiften i forhold til de ikke-pantbelagte emballager.

Der vil kunne opnås en større målretning af afgifterne mod alkoholforbruget ved at ophæve emballageafgiften og forhøje afgiften på alkohol tilsvarende, således at produkterne kun er omfattet af en enkelt afgift. Herudover vil der kunne opnås en vis administrativ forenkling, da virksomhederne ikke længere vil skulle opgøre og betale emballageafgiften, hvis afgiften ophæves.

En ophævelse af emballageafgiften og en tilsvarende forhøjelse af alkoholafgiften skønnes at medføre et mindreprovenu på ca. 85 mio. kr. (efter adfærd) og et prisfald på mineralvand på 40 øre pr. liter.

Det samlede mindreprovenu dækker over et mindreprovenu på 145 mio. kr. fra lavere priser på mineralvand, idet indholdet ikke er afgiftsbelagt og dermed ikke kan forhøjes. I modsat retning kommer et merprovenu på 7 mio. kr. fra højere priser på fadøl samt et merprovenu på 50 mio. kr. fra vin og 5 mio. kr. fra spiritus ved en afskaffelse af afgiftstilskuddet til vin- og spiritusflasker.

Ved at gennemføre en sådan ændring kan samfundsøkonomien forbedres med i alt ca. 65 mio. kr. for et mindreprovenu på ca. 85 mio. kr. Den samfundsøkonomiske gevinst er ca. 20 mio. kr. lavere end mindreprovenuet, idet renovationsselskabernes omkostninger til indsamling af flasker øges.

Mindre grænsehandel med mineralvand som følge af lavere priser kan forbedre samfundsøkonomien med 28 mio. kr., mens en afskaffelse af afgiftstilskuddet til vin- og spiritusflasker kan forbedre samfundsøkonomien med ca. 35 mio. kr., dvs. en samfundsøkonomisk gevinst på i alt ca. 65 mio. kr.

Ad. 2. Afskaffelse af emballageafgiften og uændret afgift på alkohol

Afskaffes emballageafgiften, uden at afgifterne på øl, vin og spiritus sættes tilsvarende op (og uden at genindføre mineralvandsafgiften), skønnes det at medføre et yderligere mindreprovenu på ca. 170 mio. kr., således at det samlede mindreprovenu udgør ca. 255 mio. kr. De yderligere 170 mio. kr. svarer til et prisfald på 3,75 kr. pr. kasse øl og 1 kr. pr. flaske vin og spiritus.

Den yderligere samfundsøkonomiske forbedring ved ikke at justere alkoholaafgiften er ca. 20 mio. kr., således at den samlede gevinst er ca. 80 mio. kr. Den samfundsøkonomiske gevinst er fordelt med ca. 10 mio. kr. fra spiritus og ca. 15 mio. kr. fra vin, mens samfundet taber ca. 5 mio. kr. ved at reducere afgiften på øl.

Lavere priser vil medføre en samfundsøkonomisk gevinst (mindre grænsehandel). Men det vil også medføre et samfundsøkonomisk tab (større alkoholforbrug), hvis afgiftssatsen er lavere end de marginale skadesomkostninger ved alkoholforbrug, som er indregnet svarende til ca. 160 kr. pr. liter ren alkohol ekskl. moms²⁷³. Det er særligt tilfældet for øl, og næsten ikke for spiritus, hvor afgifterne er henholdsvis ca. 56 kr. og 150 kr. pr. liter ren alkohol. For vin med et alkoholindhold på fx 13,5 pct. udgør afgiften 86 kr. pr. liter ren alkohol.

Sammenligning af konsekvenserne ved at afskaffe emballageafgift med/uden justering af alkoholaafgift

Samlet set skønnes der at være betydelige samfundsøkonomiske gevinster ved at afskaffe afgiften på emballage. Det bemærkes, at gevinsten ved en uændret alkoholaafgift (lavere pris på alkohol) er ca. 30 pct. (ca. 20 mio. kr.) større sammenlignet med en forhøjelse af alkoholaafgiften (uændret pris på alkohol), men mindreprovenuet er samtidig ca. 200 pct. (ca. 170 mio. kr.) større.

Den ekstra samfundsøkonomiske gevinst ved at afskaffe emballageafgiften uden samtidig at forhøje alkoholaafgiften indebærer således forholdsvis store provenumæssige konsekvenser. Den samfundsøkonomiske gevinst i pct. af mindreprovenuet er 32 pct. ved en uændret alkoholaafgift og 76 pct. ved en forhøjelse af alkoholaafgiften.

I sammenhæng med afgiftssaneringsøvelsen, hvor målet er at fjerne mindre afgifter, der giver uforholdsmæssig store administrative byrder eller forvridninger i forhold til provenuet, er det således samfundsøkonomisk mest målrettet at finansiere dele af mindreprovenuet ved en afskaffelse af emballageafgiften med en forhøjelse af afgifterne for øl, vin og spiritus, således at priserne på de emballerede varer i gennemsnit er uændret.

I tabel 2 nedenfor fremgår virkningerne på provenu og samfundsøkonomi af at afskaffe emballageafgiften ved en tilsvarende forhøjelse af afgiften på alkohol (dvs. uændret pris på alkohol) samt ved en uændret afgift på alkohol (dvs. lavere pris på alkohol). Virkningerne er opgjort på de enkelte drikkevarer og i alt.

²⁷³ Skadeomkostningerne på ca. 160 kr. pr. liter ren alkohol ekskl. moms er det senest offentliggjorte skøn, som fremgår af Skatteministeriets "Rapport om grænsehandel 2000". Skadeomkostningerne er beregnet på baggrund af skønnet for de eksterne samfundsøkonomiske omkostninger (fx behandlingsomkostninger og færdselsulykker) ved alkoholforbrug fra Sundhedsministeriets rapport "De samfundsøkonomiske konsekvenser af alkoholforbrug" fra 1999. De opgjorte skadeomkostninger i Sundhedsministeriets rapport skal principielt fortolkes som eksterne effekter, men nogle af omkostningerne kan dog have karakter af at være delvist interne (fx tabt produktionsværdi pga. sygdom). Der findes nyere opgørelser over skadesomkostningerne for alkohol så som "Samfundsøkonomiske omkostninger forbundet med alkoholoverforbrug" (KORA 2014) samt "Sygdomsbyrden i Danmark" (Sundhedsstyrelsen, SDU 2016). Rapporterne fra KORA og Sundhedsstyrelsen peger i hver sin retning med hensyn til en op- eller nedjustering af det anvendte estimat for de marginale skadesomkostninger på 160 kr./l alkohol. De nyere opgørelser indeholder dog ikke skøn over de marginale skadesomkostninger for alkohol, men alene skøn for de gennemsnitlige skadesomkostninger.

Tabel 2. Virkninger på provenu og samfundsøkonomi ved at ændre afgifter på indhold og emballage

	Øl	Mineral- vand	Vin	Spiritus	I alt
Mio. kr.					
Provenu i 2016	75	165	80	15	335
Forventet provenu (0 pct. genbrug)	97	168	80	16	361
Afgift på øl, vin og spiritus med samme prisvirkning som emballageafgift	104	-	130	21	255
Ad. 1: Afskaffelse af emballageafgift og forhøjelse af afgift på alkohol (uændret pris på alkohol)					
Provenu før adfærd	7	-168	50	5	-106
Provenu efter adfærd	7	-145	50	5	-83
Samfundsøkonomisk gevinst	-	28	30	5	63
Ad. 2: Afskaffelse af emballageafgift og uændret alkoholafgift (lavere pris på alkohol)					
Provenu før adfærd	-97	-168	-80	-16	-361
Ændret adfærd	25	23	45	14	107
Provenu efter adfærd (a)	-72	-145	-35	-2	-254
Billigere drikkevarer til danske borgere, gevinst ved ændret adfærd og højere renovationsgebyr (b)	94	173	106	19	391
Alkoholskader mv. (c)	-27	-	-26	-2	-55
Nettogrænsehandel omsætning	-30	-115	-45	-10	-200
Samfundsøkonomisk gevinst (a+b+c)	-5	28	45	14	82
Procent					
Samfundsøkonomisk gevinst i pct. af mindreprovenu efter adfærd					
Ad. 1: Forhøjelse af afgift på alkohol (uændret pris på alkohol)	-	19	-	-	76
Ad. 2: Uændret alkoholafgift (lavere pris på alkohol)	-7	19	130	630	32

Anm.: Tallene er angivet i faktorpriser (priser uden moms). Den samfundsøkonomiske gevinst er angivet før arbejdsudbud.

Vedrørende genbrug af flasker

I dag er der stadig et vist genbrug af flasker, herunder særligt i form af indsamling af vinflasker i Danmark, der sendes til udlandet med en afgiftsgodtgørelse mv. på ca. 50 mio. kr. Tapning af vin på brugte flasker i Danmark reducerer yderligere proventuet med ca. 5 mio. kr. til i alt ca. 55 mio. kr.

Miljøvirkningen er dog lille i forhold til dette afgiftstilskud på ca. 55 mio. kr., og samfundet vil kunne vinde ca. 35 mio. kr. (netto) ved at afskaffe det indirekte tilskud til genbrug af flasker. Disse effekter er indregnet i de samfundsøkonomiske virkninger angivet ovenfor. I det følgende bilag er der nærmere redegjort for beregningerne.

3.5.B Bilag til samfundsøkonomisk analyse af den volumenbaserede emballageafgift

Afgiftssatser for volumenbaseret emballageafgift

Den volumenbaserede emballageafgift består af to dele:

1. **Emballager til vin og spiritus**
2. **Emballager til øl, mineralvand og kildevand samt cider alkoholsodavand og frugtvin under 10 pct. mv.**

De fleste emballager til øl, mineralvand og kildevand samt cider, alkoholsodavand og frugtvin under 10 pct. mv. er omfattet af det tvungne pantsystem.

Der opkræves en stykafgift, der er differentieret efter emballagens volumen og for vin og spiritus yderligere efter materialets art (karton mv. eller glas plast og metal), *jf. tabel 1.*

Tabel 29. Satser for volumenbaseret emballageafgift

Indhold og satser	Øl og mineralvand mv.	Vin og spiritus, karton og laminat	Vin og spiritus, glas, metal og plast mv.
	Øre/stk.	Øre/stk.	Øre/stk.
<10 cl	5	8	13
10 cl ≤ x ≤ 40 cl	10	15	25
40 cl ≤ x ≤ 60 cl	16	25	40
60 cl ≤ x ≤ 110 cl	32	50	80
110 cl ≤ x ≤ 160 cl	48	75	120
≥ 160 cl	64	100	160
Grundsats	32 øre/l	50 øre/l	80 øre/l
Gns. sats	32 øre/l	37 øre/l	107 øre/l

Anm.: Afgiftssatserne har været gældende siden 1. januar 2011.

Afgiften for emballager er balanceret omkring 32 øre pr. liter for øl og vand, omkring 50 øre pr. liter for papemballage til vin og omkring 80 øre pr. liter for vin- og spiritusflasker. Afgiften for vin- og spiritusflasker mv. er 2,5 gange afgiften for øl- og vandflasker af samme størrelse.

Der er samme afgift for alle flasker inden for de forskellige afgiftsklasser. Afgiften pr. liter, som emballagen emballerer, vil derfor variere. For vinflasker med 0,6-1,1 l er afgiften således 80 øre pr. stk. for alle (*grundsats*). Det svarer til 0,73 øre pr. liter for flasker med 1,1 liter indhold og 1,33 kr. pr. liter indhold for flasker med 0,6 liter. Da de fleste flasker i dette interval indeholder 0,7-0,75 liter, og dette i øvrigt er den dominerende flaskestørrelse, er den vægtede afgift på flasker til vin og spiritus på ca. 107 øre pr. liter (*gns. sats*) ca. 3,3 gange så høj som den vægtede gennemsnitssats på øl- og vandflasker.

For de typiske vinflasker på 75 cl svarer afgiften til ca. 107 øre pr. liter vin. For de typiske spiritusflasker på 0,7 liter svarer afgiften til ca. 114 øre pr. liter, men der sælges også spiritus i 1 liter flasker, hvor afgiften svarer til 80 øre pr. liter. For de typiske ølemballager på 0,33 cl svarer afgiften til ca. 30 øre/l, mens den for mineralvandflasker på 25 cl er ca. 40 øre pr. liter. For vin i papemballage er den vægtede gennemsnitssats 37 øre pr. liter, idet den dominerende størrelse er 3 liter, hvor satsen er 1 kr. (100 øre/3 l = ca. 33 øre/l.).

Boks 1. Udviklingen i satserne for den volumenbaserede emballageafgift

Tidligere var afgiften den samme på flasker til øl/vand som på flasker til vin/spiritus. Fra 2004 blev afgiften på emballager til øl og vand reduceret med 80 pct. Samtidigt blev ølafgiften omlagt til en glidende skala efter alkoholindhold. Afgiftsnedsettelsen blev gennemført med henblik på at reducere grænsehandel og fremme konkurrence på ølmarkedet. En nedsættelse af emballageafgiften havde langt gunstigere virkninger på grænsehandel med øl og mineralvand pr. provenukrone end en direkte nedsættelse af ølafgiften blandt andet på grund af den såkaldte "flaskefidus". (Den bestod i, at de tyske butikker opkrævede samme pant som i Danmark af genbrugsflasker, men betalte lavere pant til de danske bryggerier. Flaskerne blev returneret via danske butikker, således at emballageafgiften gav tilskud til danskernes grænsehandel i Tyskland, og emballageafgiftsprovenuet fra genbrugsølflasker var negativt.) Afgiften på flasker til vin og spiritus blev reduceret med 50 pct. i 2011. Afgiften på ølflasker er derfor nu ca. 40 pct. af afgiften på vinflasker for hver afgifts-klasse = afgiften på vinflasker er 2,5 gange så høj, men som nævnt i gennemsnit 3,3 gange så høj, når man tager hensyn til, hvor i afgiftsklasserne de typiske varer er.

Langt hovedparten af vin og spiritus sælges i emballager, der er afgiftsbelastet. Ved salg af vin og spiritus kan der bruges nye flasker mv. Det udløser en afgift på 80 øre pr. normalflaske, hvilket svarer til ca. 107 øre pr. liter vin udover vinafgiften.

Men der kan også genbruges flasker, der er indsamlet i Danmark, sorteret og skyllet og solgt til danske tapperier. Det udløser ikke ny afgift.

Sælges vinen i flaske mv. til udlandet – herunder i grænsehandel – kan afgiften på såvel vinen og flaskerne godtgøres. Sælges indsamlede flasker til udenlandske tapperier, kan der også gives godtgørelse. Flasker, der indslæbes via grænsehandel, giver ikke dansk emballageafgift.

Der er parallelle regler for øl og mineralvand. Her gælder det dog, at en del øl og mineralvand sælges uden emballager som fx skænket fadøl og mineralvand på værtshuse og burgerrestauranter mv.

Provenu og godtgørelser fra volumenbaseret emballageafgift

Bruttoprovenu

I 2016 var bruttoindtægterne ca. 19 mio. kr. fra papemballager til vin og ca. 152 mio. kr. fra flasker til vin og spiritus. *jf. tabel 2.* Der kom ca. 228 mio. kr. fra flasker til øl og mineralvand og 11 mio. kr. fra flasker til kildevand mv. Bruttoindtægterne var i alt på ca. 411 mio. kr.

Tabel 30. Bruttoprovenu fra volumenbaseret emballageafgift i 2016 i mio. kr.

Volumen, cl	Vin (pap)	Vin og spiritus (glas)	Øl og mineralvand	Kildevand mv.	I alt
<10	0,0	2,8	0,0	0,0	2,8
10 ≤ x ≤ 40	0,0	2,4	72,6	0,5	75,5
40 ≤ x ≤ 60	0,1	1,9	57,5	8,0	67,5
60 ≤ x ≤ 110	3,9	141,6	10,2	0,6	156,3
110 ≤ x ≤ 160	0,0	0,7	54,6	0,2	55,5
160 ≤ x ≤ 2.000	15,3	2,9	33,3	2,0	53,5
I alt	19,3	152,3	228,2	11,4	411,2

Hovedparten af papemballageafgiften kom fra vin solgt i emballager på over 1,6 liter. Den typiske størrelse er 3 liter (svarende til 4 flasker). Over 90 pct. af indtægterne fra vinflaskerne vedrører emballager på mellem 0,6 og 1,1 liter.

Indtægterne fra øl og mineralvandsemballager er fordelt mere ligeligt på afgiftsklasserne. Typisk sælges øl i 33 cl flasker og mange mineralvand i 25 cl flasker. Omkring 1/3 af provent kommer herfra, mens resten kommer fra øl og vand solgt i større emballager. Hovedparten af mineralvand sælges i store emballager.

Nettoprovenu

I 2016 var det samlede nettoprovenu fra den volumenbaserede emballageafgift på ca. 333 mio. kr., herunder ca. 239 mio. kr. fra øl og vand og ca. 93 mio. kr. fra vin- og spiritus-emballager, *jf. tabel 3*. Bruttoindtægterne var som nævnt i alt på ca. 411 mio. kr., men der blev samtidig givet ca. 79 mio. kr. i godtgørelser.

Tabel 31. Provenu fra den volumenbaserede emballageafgift 2006-16 i mio. kr.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Vin og spiritus</i>											
Afgift (pap)	33,2	36,1	31,7	44,1	44,3	24,1	22,0	22,0	19,7	18,4	19,3
Afgift (flaske)	306,0	312,1	295,5	280,8	295,2	165,5	146,8	148,3	152	145,6	152,3
Godtgørelse (skylleri)	-129,2	-133,2	-115,8	-116,1	-124,6	-59,1	-49,9	-53,5	-49,0	-50,0	-48,7
Godtgørelse (fyldte)	-67,7	-63,2	-55,2	-58,8	-59,1	-42,7	-41,9	-41,7	-30,1	-27,1	-29,8
Provenu (vin)	142,3	151,7	156,3	150,0	155,8	87,8	77,0	75,1	92,6	86,8	93,1
<i>Øl og vand</i>											
Afgift	78,6	114,3	122,9	153,2	170,5	194,3	200,8	213,1	251,5	235,2	239,6
Godtgørelse	-4,7	-18,2	-12,8	-12,4	-15,9	-19,5	-25,5	-29,8	-36,2	-11,6	-0,3
Provenu (øl og vand)	73,9	96,1	110,1	140,8	154,6	174,8	175,3	183,3	215,3	223,6	239,3
Nettoprovenu (vin, øl og vand)	216,2	247,8	266,3	290,8	310,4	262,5	252,3	258,4	307,9	310,4	332,5

Godtgørelser

Godtgørelserne er ikke fordelt på varer, som emballagen der gives godtgørelse for emballerer, i regnskabet. Men der er oplysninger om, hvem der får godtgørelserne.

Godtgørelserne kan med usikkerhed opdeles i tre grupper, der alle eksporteres:

- Tomme vin- og spiritusflasker, der eksporteres
- Fyldte vin og spiritusemballager, der eksporteres
- Fyldte øl og mineralvandsflasker, der eksporteres.

Opdelingen er foretaget ved at se på de konkrete virksomheder, der får godtgørelserne. I praksis er det få virksomheder, der eksporterer tomme vinflasker med godtgørelse. Bryggerierne er antaget at eksportere fyldte øl- og mineralvandsflasker, mens resten forudsættes at eksportere fyldte vin- og spiritusflasker. Blandt "resten" vil der formentlig også være nogle, der eksporterer fyldte øl- og mineralvandsflasker. Det gælder fx visse skibsprovianteringsvirksomheder.

Nærmere om provenu fra emballager til vin og spiritus

Provenuet fra afgiften på emballager til vin og spiritus afhænger – foruden afgiftssatsen – særligt af salget af vin og spiritus i Danmark og andelen af brugte emballager, der skylles til genbrug her eller i udlandet.

Der er i sagens natur en markant forskel mellem provenuerne fra vin og spiritus før og efter halveringen af afgiftssatsen i 2011. Op til halveringen var nettoprovenuet på ca. 155 mio. kr. Efter halveringen af satsen faldt nettoprovenuet i begyndelsen til det halve, men er nu på omkring 60 pct. af det tidligere niveau.

Bruttoprovenuerne efter 2011 er groft sagt omkring halvt så store som før 2011, men der er en vis forskel. Det slår ud på nettoprovenuet, der er faldet fra ca. 154 mio. kr. (gennemsnit 2008-10) til ca. 91 mio. kr. (gennemsnit 2014-16), altså mindre end en halvering. I samme periode er der også sket et fald i salget af vin i Danmark, og der er også sket en vis ændring i sammensætningen i størrelserne af emballager, som vin og spiritus sælges i.

Når der ses nøjere efter, er der derfor sket en væsentlig ændring i markedet for vinflasker mv. Det kan bedst ses ved at tilbageregne provenuerne til de liter vin og spiritus, som emballageafgiftskomponenterne består af. Der er her regnet med, at der for vin- og spiritusflasker i gennemsnit er 5 cl i flasker under 10 cl, 37,5 cl i flasker mellem 0,1 og 0,4 liter. For flasker med mellem 0,4 og 0,6 liter er der regnet med 50 cl. For flasker mellem 0,6 og 1,1 liter er der regnet med 74 cl. For flasker mellem 1,1 og 1,6 liter er der regnet med 1,5 liter, og for flasker over 1,6 liter er der regnet med 2 liter (for vin i karton dog 3 liter).

Omregningen fra provenu i kroner til volumen af emballerede varer fremgår af tabel 4, hvor der er sammenlignet tal fra før afgiftsnedsættelsen i 2011 (2008-10 i gennemsnit) med tal efter 2011 (2014-16 i gennemsnit).

Tabel 32. Sammenligning af emballageafgift for vin og spiritus i 2008-10 og 2014-16, mio. l og kr.

	2008-10		2014-16	
	Mio. kr.	Mio. l	Mio. kr.	Mio. l
I alt brutto (a)	330,5	194,1	169,1	191,4
- Pap	40,1	52,0	19,1	51,1
- Flasker	290,5	142,1	150,0	140,3
Godtgørelse fyldte (b)	-57,7	-33,9	-29,0	-32,8
I alt salg i DK (c=a-b)	272,8	160,2	140,1	158,6
Salg af vin og spiritus (d)	328,6	186,0	151,4	169,0
Genbrug her og i udlandet (e)	-174,6	80,8	-60,3	54,9
- Genpåfyldning i DK (f=d-c)	-55,8	25,8	-11,3	10,4
- Godtgørelse tomme eksport	-118,8	55,0	-49,2	45,5
Nettogrundlag (g=d-e)	154,0	105,2	90,9	133,9
Nettogrundlag/vinsalg i DK, pct.	46,9	56,6	60,0	79,2

2008-10 blev der brutto betalt emballageafgift svarende til 52 mio. liter i pap og 142 mio. liter i flaske, dvs. i alt 194 mio. liter. I 2014-16 blev der betalt emballageafgift svarende til et salg på 191 mio. liter.

En del af denne vin blev eksporteret, hvorved der blev givet godtgørelse for fyldte flasker. Det svarede til ca. 34 mio. liter i 2008-10 og 33 mio. liter i 2014-16. Netto var der således emballageafgift af 160,2 mio. liter vin og spiritus i 2008-10 og 158,6 mio. liter i 2014-16.

I 2008-10 blev der dog solgt ca. 186 mio. liter vin og spiritus i Danmark. Der må således være anvendt brugte flasker til ca. 25,8 mio. liter vin mod 10,4 mio. liter vin i 2014-16, hvor der blev solgt ca. 169 mio. liter. Det skal understreges, at der er en vis usikkerhed om hvert af bruttotallene. Der er derfor en noget større usikkerhed om nettotallene 25,8 mio. liter og 10,4 mio. liter.

Herudover blev der givet godtgørelser ved eksport af tomme emballager til genpåfyldning i udlandet for ca. 119 mio. kr. i 2008-10, hvilket kunne have emballeret ca. 55 mio. liter vin og spiritus. Det er faldet til ca. 46 mio. liter i 2014-16.

Genpåfyldninger reducerede således i 2008-10 grundlaget med ca. 43,4 pct. – (186 mio. l - 105,2 mio. l)/(186 mio. l) – i forhold til, at der havde været brugt nye emballager til al vin og spiritus, *jf. tabel 4*. Da genpåfyldningerne særligt vedrørte de varer, hvor afgiften er højest – flasker og ikke pap, samt flasker tæt ved bunden af intervallet 0,6-1,1 liter – reducerede genpåfyldningerne provenuet med en større andel 53,1 pct. – (328,6 mio. kr. - 154 mio. kr.)/(328,6 mio. kr.).

I 2014-16 reducerede genpåfyldninger og godtgørelser ved eksport af tomme emballager til genpåfyldning i udlandet provenuet med 40 pct. – (151,4 mio. kr. - 90,9 mio. kr.)/(151,4 mio. kr.). – mod 53,1 pct. i 2008-10, *jf. tabel 4*.

Udviklingen for flaskerne fremgår af tabel 5.

Tabel 33. Grundlag for emballageafgift for vin- og spiritusflasker i 2008-10 og 2014-16, mio. l

Mio. liter	2008-10	2014-16	Ændring, i pct.
Emballeret i DK	167,9	150,8	-10,2
Godtgørelse fyldte	24,8	24,1	-2,8
I alt ved salg i DK	143,1	126,7	-11,5
Genbrug her og i udlandet	80,8	54,9	-32,1
- Genpåfyldning i DK	25,8	10,4	-59,7
- Godtgørelse tomme eksport	55,0	45,5	-17,3
Nettogrundlag	62,3	70,8	13,6

Anm.: Tallene i denne tabel vedrører alene flasker, mens tallene i tabel 4 vedrører både plasker og papemballage. Da det kun er flasker der genbruges svarer rækken 'emballeret i DK' til tabel 4's rækker 'flasker' fratrukket 'genpåfyldning i DK'. 'Genbrug her og i udlandet', 'genpåfyldning i DK' og 'godtgørelse tomme eksport' fremgår også af tabel 4.

Der blev solgt ca. 143 mio. liter vin og spiritus i flaske i Danmark i 2008-10. Men netto blev der alene betalt afgift svarende til 62 mio. liter, hvilket udgør ca. 43 pct. Genbrug her og i udlandet vedrørende ca. 81 mio. liter svarede til ca. 109 mio. flasker, *jf. tabel 5*.

I perioden 2014-16 svarede genbrug her og i udlandet vedrørende ca. 56 mio. liter til ca. 76 mio. flasker.

Genbrug er således faldet ca. 32 pct. – fra ca. 81 mio. l til ca. 55 mio. l – men heraf skyldes nedgang i vinsalget ca. 9 pct.-point og nedgang i genbrugsandelen ca. 23 pct.-point. Det er særligt anvendelsen af brugte flasker i danske fapperier, der er faldet ca. 60 pct., mens eksport af tomme flasker til udlandet kun er faldet med ca. 17 pct.

I 2014-16 blev der netto betalt afgift svarende til ca. 56 pct. af det vin og spiritus, der sælges i Danmark.

Tal for anvendelsen af brugte flasker i danske tapperier er usikkert beregnet, men kontakt til dem, der bruger genbrugsflasker og skylleriet bekræfter udviklingen. Der er nu alene ét skylleri, der leverer til danske tappere, og salget herfra er faldet til ca. 8 mio. flasker svarende til ca. 6 mio. liter vin. Salget er fortsat vigende. Fremover er der lagt til grund for beregningerne, at der emballeres 5 mio. liter vin og spiritus med brugte flasker i Danmark, hvilket svarer til ca. 7 mio. flasker.

Nærmere om provenu fra emballager til øl og mineralvand

Provenuet fra afgiften på emballager til øl og mineralvand afhænger – foruden afgiftssatsen – særligt af salget af øl og mineralvand i Danmark og andelen af henholdsvis genbrugs- og engangsemballager.

Indtægterne fra emballage til øl- og mineralvand mv. er stigende. Indtægterne udgjorde ca. 75 mio. kr. i 2006, men de er siden mere end tredoblet til ca. 240 mio. kr. i 2016 (netto), jf. tabel 6.

Tabel 34. Udviklingen i indtægterne fra afgift af emballage til øl og mineralvand i mio. kr.

Volumen, cl	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Brutto											
<10	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
10 ≤ x ≤ 40	29,1	48,7	52,4	61,4	59,2	65,5	71,8	79,1	90,6	75,4	73,2
40 ≤ x ≤ 60	12,5	18,2	19,5	33,4	41,3	45,1	51,7	54,5	66,3	63,5	65,5
60 ≤ x ≤ 110	2,3	3,2	3,0	3,5	4,3	3,9	4,2	4,8	8,5	8,8	10,8
110 ≤ x ≤ 160	3,5	6,2	9,3	16,6	27,2	42,8	36,3	42,7	49,2	48	54,8
160 ≤ x ≤ 2.000	31,2	38,0	38,7	38,3	38,4	37,0	36,8	32	36,9	39,4	35,4
Brutto	78,6	114,3	122,9	153,2	170,5	194,3	200,8	213,1	251,5	235,2	239,6
Godtgørelse	-4,7	-18,2	-12,8	-12,4	-15,9	-19,5	-25,5	-29,8	-36,2	-11,6	-0,3
Netto	73,9	96,1	110,1	140,8	154,6	174,8	175,3	183,3	215,3	223,6	239,3

Provenuet i 2016 kan desuden sammenlignes med, at der før 2004, hvor afgiftssatsen var fem gange så høj, var et provenu på ca. 40 mio. kr. eller lavere (før introduktionen af engangsemballager til øl og mineralvand).

Stigningen i provenuet skyldes, at der i videre udstrækning bruges dåser og engangsflasker end før. I 2006 var henved 80 pct. af salget til detailhandlen i genbrugsemballager og godt 20 pct. i engangsemballager, mens det var omvendt i 2015.

Engangsemballagens markedsandel opgøres i stk. Da der er større markedsandel for engangsemballager blandt de store pakninger, er andelen for hvor mange liter øl og vand, der sælges i engangsemballage, væsentlig højere end 80 pct.

Allerede i 2006 var salg af mineralvand i emballager over 1,6 liter i engangsemballager. Mineralvand i 1,5 liter flasker kom i engangsemballager omkring 2010.

Indtægterne fra de traditionelle flaskestørrelser på 33 cl for øl og 25 cl for mineralvand er steget klart mindre end for de store flaskestørrelser. En betydelig del af øl og vand solgt i 25 cl og 33 cl pakninger er formentlig stadig i genbrugsemballager, men dåsernes markedsandel vinder frem, ligesom der introduceres lettere engangsflasker.

Afskaffelse af emballageafgiften

Øl og mineralvand

Markedet for emballager til øl- og mineralvand

Der hersker usikkerhed om fordelingen af salget i genbrugsemballager og engangsemballager. Ifølge Bryggeriforeningens "Tal om øl 2015" fra 2016 blev der solgt ca. 1,5 mia. enheder øl og læskedrikke i 2015. De 1,5 mia. enheder består af ca. 0,625 mia. dåser, ca. 0,5 mia. plastflasker, ca. 0,075 mia. engangsflasker af glas og ca. 0,3 mia. genbrugsflasker.

Ud fra denne kilde er salget i genbrugsflasker beregnet til ca. 95 mio. liter i 2015. Ved 33 cl i hver genbrugsflaske svarer de 300 mio. flasker til et salg på ca. 99 mio. liter i genbrugsflasker, men der sælges også læskedrikke i flasker med 25 cl, hvilket trækker lidt ned.

Tabel 35. Beregningsforudsætninger om markedet for emballager til øl og mineralvand

	Øl	Mineral- vand mv.*	Kildevand mv.**	I alt
Salg i DK, mio. liter	350	475	75	900
- Heraf fadøl og skænket vand	25	25	0	50
- Heraf i afgiftspligtig emballage	325	450	75	850
- Heraf engangsemballage	250	435	70	755
- Heraf i genbrugsemballager	75	15	5	95
Do. genbrug i pct. af total	23	3	7	11
Nu afgiftsbelastning ved emballageafgift som i 2016, mio. kr.	75	140	25	240
Do. længere sigt ved næsten 100 pct. engangsemballage, mio. kr.	97	143	25	265

*) Mineralvand mv. der tidligere var omfattet af mineralvandsafgift.

**) Kildevand mv. der ikke var omfattet af afgift af mineralvand.

Omkring 20 pct. af salget af øl og læskedrikke er i genbrugsflasker efter denne statistik. Da der ofte er mere end 0,33 liter i plastflaskerne er andelen af literne, der sælges i genbrugsemballager, lavere end de 20 pct. - formentlig omkring godt det halve.

Markedet for øl og mineralvand kan med nogen usikkerhed opdeles som i tabel 7 ovenfor.

Andelen af øl og mineralvand, der sælges i genbrugsemballager, er stærkt vigende. I 2006 udgjorde engangsemballagernes andel godt 20 pct., men allerede i 2010 var andelen steget til ca. 60 pct.

Andelen steg til ca. 80 pct. i 2015 og anføres at være 84 pct. efter endnu ikke offentliggjort statistik i 2016. Udviklingen peger i retning af, at stort set hele salget vil ske i engangsemballager fremover. Som nævnt er det formentlig antallet, der opgøres ved de nævnte fx 80 pct. Omkring 89 pct. af literne sælges da i engangsemballager. Det er lagt til grund i tabellen ovenfor.

Da genbrugsemballagesalget svinder, er der formentlig ikke foreløbigt behov for at fremstille nye genbrugsemballager. Afskaffes afgiften, er provenuvirkningen ved næsten fuld anvendelsen af engangsemballager ca. 265 mio. kr. Heraf vil ca. 97 mio. kr. vedrøre øl og ca. 168 mio. kr. vedrøre mineralvand og kildevand mv.

Hvis stort set al emballage vil blive i engangsemballage, vil der i vid udstrækning være sammenfald mellem at fjerne afgiften på emballagerne og nedsætte afgiften på indholdet. For øl og mineralvand "spares" der dog afgiften for fadøl og skænket mineralvand ved at foretage nedsættelsen via en fjernelse af emballageafgiften i forhold til at nedsætte afgiften på indhold.

Virkninger af afskaffelse af emballageafgift for øl samt mineral- og kildevand

Fjernes afgiften på emballager til øl, vil virkningen være et prisfald på ca. 30,3 øre pr. liter øl før moms for øl i 33 cl flasker. Det svarer til et fald i afgiften på 29,2 øre pr. liter pilsnerækvivalenter (pæ) i emballage og ca. 27,1 øre pr. liter pæ i alt, når man tager hensyn til fadøl. Formentlig vil det gælde, at der er samme virkning på forbrug og grænsehandel, uanset om man nedsætter afgiften for al øl eller alene afgiften for emballeret øl.

Fjernes emballageafgiften for øl, og hæves ølafgiften således, at prisvirkningen samlet er neutral for emballeret øl, vil virkningen være et merprovenu på ca. 7 mio. kr. før moms. Merprovenuet vil stamme fra fadøl. For samfundsøkonomien vil nettoeffekten være en administrativ lettelse, samt at samfundet vinder på udlændingens andel af fadølsforbruget.

En nedsættelse af ølafgiften er ikke samfundsøkonomisk hensigtsmæssig, selv når der tages hensyn til grænsehandel. Det skyldes større alkoholskader ved et øget forbrug, og at en nedsættelse for øl fører til mindre forbrug af vin og spiritus, hvor afgiftssatserne er væsentligt højere.

Samfundet taber ved en mindre nedsættelse af ølafgiften netto omkring 5 pct. af mindreprovenuet før ændret adfærd, idet det umiddelbare mindreprovenu er ca. 97 mio. kr., og det samfundsøkonomiske tab er ca. 5 mio. kr.

For mineralvand og kildevand ville der heller ikke være nogen forskel mellem at nedsætte afgiften af indholdet (hvis der var en afgift) og at fjerne emballageafgiften bortset fra det mineralvand, der fremstilles på udskækningsstedet.

En afskaffelse af emballageafgiften på mineralvand og kildevand giver en samfundsøkonomisk gevinst på ca. 17 pct. af mindreprovenuet ved uændret adfærd, idet det umiddelbare mindreprovenu er ca. 168 mio. kr., og den samfundsøkonomiske gevinst er ca. 28 mio. kr.

Virkningen af forslaget om at fjerne emballageafgiften for øl og mineralvand i faktorpriser fremgår af tabel 8.

Tabel 36. Virkninger af at fjerne emballageafgift for øl og mineralvand

Mio. kr.	Afskaffelse af emballageafgift og uændret alkoholafgift			Afskaffelse af emballageafgift for øl og mineralvand kombineret med forhøjelse af ølafgift, så priser på emballeret øl er uændret	
	Øl	Mineralvand mv.	I alt	Øl	Øl og mineralvand mv.
Umiddelbart provenu	-97	-168	-265	7	-161
Danskernes andel heraf	-90	-168	-261	7	-161
Adfærd (større salg af øl og mineralvand, mindre vin og spiritus og ændret grænsehandel)	25	23	48	0	23
Alkoholskader	-27	0*	-27	0	0
Provenu efter adfærd	-72	-145	-217	7	-138
Borgere	94	173	267	7	166
Samfundsøkonomisk gevinst før arbejdsudbud	-5	28	23	0	28
Nettogrænsehandel, omsætning	-30	-115	-145	0	-115

*) Der er ikke kilder til særlige sundhedsomkostninger ved forbrug af mineralvand, kildevand, cider mv. Hvis ændringen skal være neutral for samfundsøkonomien, skal skadesomkostningen være på ca. 2,65 kr./l i gennemsnit. De er formentlig langt lavere.

Hvis emballageafgiften for øl og mineralvand afskaffes uden at forhøje ølafgiften, opnås en samfundsøkonomisk gevinst på 23 mio. kr. svarende til ca. 11 pct. af mindreprovenuet efter adfærd på 217 mio. kr. Der vil være et mindreprovenu på ca. 72 mio. kr. vedrørende øl, men yderligere et samfundsøkonomisk tab på 5 mio. kr. For mineralvand er mindreprovenuet efter adfærd 145 mio. kr., men der er samtidig en samfundsøkonomisk gevinst på 28 mio. kr. svarende til knap 20 pct. af mindreprovenuet.

Hvis mindreprovenuet delvist finansieres ved en forhøjelse af ølafgiften, således at prisen for emballeret øl er uændret, reduceres statens mindreprovenu efter adfærd med 79 mio. kr. til 138 mio. kr. samtidigt med, at det samfundsøkonomiske resultat forbedres med 5 mio. kr. til i alt 28 mio. kr. Den ølpris-neutrale model medfører således en større samfundsøkonomisk gevinst og kræver mindre finansiering end modellen med uændret alkoholafgift.

Vin og spiritus

Markedet for emballager til vin og spiritus

Fjernes afgiften på emballager til vin og spiritus, medfører det et mindreprovenu før ændret adfærd på ca. 95 mio. kr., jf. tabel 9. Provenuvirkningen af ændret adfærd vil komme via ændret salg af vin og spiritus og via ændret genbrug af flasker.

Tabel 37. Beregningsforudsætninger for vin og spiritusemballager

	Vin i flaske	Vin i pap	Spiritus	I alt
Salg i DK i emballager, mio. l	107	42	20	169
Heraf nye, mio. l	102	42	20	164
Afgift heraf mio. kr.	110	15	20	145
Godtgørelse for eksport af tomme flasker, mio. l	40	0	5	45
Godtgørelse, mio. kr.	45	0	5	50
Nettoprovenu, mio. kr.	65	15	15	95

Vin bliver billigjort med ca. 130 mio. kr., hvilket er 5 mio. kr. mere end afgiften indbringer. Billiggørelsen skyldes hovedsageligt, at afgiften på vin i flaske på 110 mio. kr. og afgiften på vin i pap på 15 mio. kr. bortfalder. Men det skyldes også, at den vin, der tidligere har været tappet i genbrugsflaske, vil falde i pris svarende til ca. 5 mio. kr. (ca. 5 mio. liter), selvom afgiften ikke falder. Det er fordi, der i dag stort set er balance mellem omkostningerne ved at tappe vin i nye og brugte flasker. Prisfaldet svarer til ca. 87 øre/l vin i gennemsnit (107 øre/l for vin i flaske og 37 øre/l vin i karton før moms). Spiritus billiggøres med ca. 20 mio. kr. svarende til ca. 107 øre/l før moms.

Fjernes afgiften, bortfalder både godtgørelserne ved eksport af tomme flasker på ca. 50 mio. kr. og "afgiftsrabatten" ved genopfyldning i Danmark på ca. 5 mio. kr. "Afgiftsrabatten" dækker over, at de danske tappere i dag – alt andet lige – er villige til at betale 80 øre mere for en brugt flaske, fordi afgiften på en ny flaske udgør 80 øre pr. flaske. "Afgiftsrabatten" er en form for skatteudgift. En fjernelse af afgiften medfører således et merprovenu på ca. 55 mio. kr. isoleret set.

Virkningen af at fjerne afgiften på emballager til vin og spiritus – før ændret adfærd – vil medføre en gevinst for dem, der køber vin og spiritus i Danmark på i alt ca. 150 mio. kr., hvoraf de ca. 145 mio. kr. skyldes afskaffelsen af afgiften på nye flasker, mens de ca. 5 mio. kr. skyldes den lavere pris på vin, der tidligere har været tappet i genbrugsflaske.

Derimod vil der være et mindreprovenu for staten på ca. 95 mio. kr. og et tab for de danske flaskeskyllerier på ca. 55 mio. kr.

De danske flaskeskyllerier sælger flasker, der kan bruge til at hælde vin på, hvilket sker i konkurrence med nye flasker. Flaskeskyllerierne fjerner også affaldsflasker fra flaskekuber, restauranter og købmænd mv., hvilket sker i konkurrence med dem, der kører skår direkte til omsmeltningsanlæg. Renovationsvæsenet betaler for denne oprydning.

De danske flaskeskyllerier har ikke et overskud på over 55 mio. kr. De kan forsøge at overvælte den mindre godtgørelse i prisen, der kan fås hos danske og udenlandske tappere, men det vil næppe lykkes for så vidt angår de danske tappere. De kan også forsøge at opnå en højere betaling fra renovationselskaber, der alternativt vil skulle betale for at komme af med glas indsamlet i kuber mv. Det vil måske lykkes, men næppe i et omfang så at den nuværende virksomheds omfang kan fortsætte.

Indsamlingen til genbrug vil derfor falde, og det er der en samfundsøkonomisk gevinst ved. Gevinsten består i de besparelser, der kan opnås ved at komme af med indsamlede flasker ved omsmeltningsanlæg i forhold til ved genbrug, når der ikke gives direkte eller indirekte tilskud hertil via emballageafgiften. De 55 mio. kr. er fordelt – på baggrund af foreliggende information – med ca. 35 mio. kr. i samfundsøkonomisk gevinst og ca. 20 mio. kr. i ekstra omkostninger til renovationsvæsenet.

Renovationsvæsenet har udgifter til bortskaffelse af flasker direkte til omsmeltning på fx 55 øre pr. flaske, men alene på 25 øre pr. flaske, hvis det sker via indsamlere og skyllerier. Det vil sige, at renovationsvæsenet sparer 30 øre pr. flaske ved det eksisterende afgifts- og godtgørelsessystem. En fjernelse af afgiften medfører således ekstra omkostninger til renovationsvæsenet på ca. 20 mio. kr., da flaskeskyllerier henter ca. 70 mio. flasker til genpåfyldning.

Såfremt skyllerierne ophører med at indsamle, vil staten spare 80 øre i godtgørelse pr. flaske, renovationsvæsenets omkostninger vil stige med ca. 30 øre pr. flaske, og således er gevinsten for samfundet ca. 50 øre pr. flaske.

Betalingsvilligheden for brugte flasker svarer til udgiften til køb af nye flasker fratrukket meromkostningen ved at anvende brugte flasker i forhold til nye flasker, herunder udgifterne til skylning, indsamling og sortering. Med emballageafgift er betalingsvilligheden for brugte flasker fx 180 øre pr. flaske, da udgiften til nye flasker er 250 øre pr. flaske og meromkostningen ved anvendelse af brugte flasker i forhold til nye flasker er 70 øre pr. flaske (dvs. meromkostninger for tapperiet i forbindelse med anvendelse af uensartede genbrugsflasker mv.), *jf. tabel 10.*

Tabel 38. Skøn for tapperes betalingsvillighed for brugte flasker med og uden emballageafgift

Øre pr. flaske	Med afgift	Uden afgift
Udgift til køb af nye flasker	250	170
Meromkostning ved brugte flasker ift. nye flasker for vintappere	70	70
Betalingsvillighed for brugte flasker	180	100

Virkninger af afskaffelse af emballageafgift for vin og spiritus

Som nævnt vil vin blive billigjort svarende til 87 øre/l og spiritus svarende til 107 øre/l.

Afskaffes afgiften på emballager til vin og spiritus samtidig med en forhøjelse af afgiften på vin og spiritus, således at prisen på vin og spiritus er uændret, vil det medføre et merprovenu på ca. 55 mio. kr., *jf. tabel 11.* De 55 mio. kr. stammer som nævnt fra, at der i dag gives godtgørelse ved eksport af tomme vin- og spiritusflasker på ca. 50 mio. kr., og der genbruges brugte vinflasker i Danmark, hvilket reducerer proventuet med ca. 5 mio. kr., uden at det gør vin og spiritus billigere i Danmark.

Tabel 39. Virkningerne af at fjerne afgiften på emballager til vin og spiritus

	Afskaffelse af emballageafgift og uændret alkoholafgift, så priser på emballeret vare er lavere			Afskaffelse af emballageafgift kombineret med forhøjelse af alkoholafgift på indhold, så priser på emballeret vare er uændret		
	Vin	Spiritus	I alt	Vin	Spiritus	I alt
Umiddelbart provenuvirkning	-80	-16	-95	50	5	55
Danskeres køb af vin og spiritus	126	19	145	0	0	0
Danske renovationskunder	-20	0	-20	-20	0	-20
Adfærd (større salg af vin og spiritus, mindre øl og ændret grænsehandel)	45	14	59	0	0	0
Alkoholskader	-26	-3	-29	0	0	0
Netto stat	-35	-2	-37	50	5	55
Samfundsøkonomisk gevinst før arbejdsudbud	45	14	59	30	5	35
Nettogrænsehandel, omsætning	-45	-10	-55	0	0	0

De 55 mio. kr. går i dag til flaskeskyllerier. I det omfang, det er dyrere at komme af med de tomme flasker ved genpåfyldning end ved omsmelting – når man ser bort fra de indirekte tilskud fra afgiften – vil aktiviteten ophøre. Det vil give renovationselskaber ekstra nettoomkostninger til tømning af flasker for skønnet 20 mio. kr., mens de resterende ca. 35 mio. kr. er en sparet samfundsøkonomisk omkostning ved en for dyr anvendelse af brugte flasker. Udover den samfundsøkonomiske gevinst ved mindre genpåfyldning vil der være en vis administrativ lettelse, som ikke er indregnet.

Priserne på vin vil i gennemsnit være uændrede. Det gælder dog, at vin i karton netto vil stige med ca. 60 øre/l, mens vin i en almindelig flaske vil falde med ca. 20 øre pr. flaske. For spiritus vil prisen været være uændret ved et alkoholindhold på 40 pct., mens prisen vil stige lidt for stærkere spiritus og modsat falde lidt for svagere spiritus.

Hvis virkningerne på priserne ved afskaffelse af emballageafgiften ikke neutraliseres ved højere vin- og spiritusafgifter

Hvis det undlades at neutralisere priserne på vin og spiritus ved en afskaffelse af afgiften på emballager til vin og spiritus – dvs. afgiftssatserne er uændrede – vil priserne på vin og spiritus falde med 1 kr. pr. flaske og ca. 50 øre pr. liter vin i karton.

Det vil føre til et øget forbrug og lavere grænsehandel mv., men det ændrer også merprovenuet til et mindreprovenu.

For spiritus vil merprovenuet på ca. 5 mio. kr. blive til et mindreprovenu på ca. 2 mio. kr. Det koster således ca. 7 mio. kr. at få prisen til at falde med ca. 1 kr. pr. flaske spiritus. Til gengæld forbedres det samfundsøkonomiske resultat med yderligere ca. 9 mio. kr., fordi spiritusprisen falder, og grænsehandlen forbedres

For vin ændres merprovenuet på 50 mio. kr. til et mindreprovenu på ca. 35 mio. kr., hvilket er et fald på ca. 85 mio. kr. Til gengæld forbedres det samfundsøkonomiske resultat med ca. 15 mio. kr., fordi vinprisen falder, og grænsehandlen forbedres. Det opvejer den negative virkning af, at forbruget og helbredsomkostninger stiger mere end afgiftsindtægterne, herunder særligt for vin.

Miljøvirkninger af engangsemballager sammenlignet med genbrugsflasker

Emballageafgiften holdt tidligere pantsatsen oppe. Pant giver en miljøvirkning via, at emballager ikke flyder i gader og natur, men indleveres af dem, der har drukket eller andre, der får en tilskyndelse til at rydde op.

Det danske pantsystem er dog ikke længere markedsbaseret, og panten kan således fastholdes uanset afgiftens størrelse.

Miljøvirkningerne af genbrug sammenlignet med engangsemballage er modsatrettede. Genbrugsemballage giver mere transport og der sker forurening ved spildevand mv. fra flaskeskyl-lerierne. Denne forurening er typisk lokal.

Der skal bruges mere energi ved at fremstille en ny emballage, herunder ved omsmelting end ved at skylle brugte mv.

De såkaldte "vugge til grav" miljøomkostninger vedrørende de ca. 70 mio. vinflasker, der formentlig fremover ikke vil blive genpåfyldt i udlandet, er ca. 7 mio. kr. vedrørende energi og modsat ca. 4 mio. kr. vedrørende skylning²⁷⁴.

De eksterne virkninger på miljø og klima er dog i vid udstrækning internaliseret af EU's CO2-system samt danske afgifter på energi, SO₂ og NO_x.

Samfundsøkonomiske virkninger ved afskaffelse af emballageafgift

Elementerne i den samfundsøkonomiske virkning fremgår af tabel 12, hvor værdierne i faktorpriser også er opregnet til forbrugerpriseniveau.

²⁷⁴ Kilde: Miljøministeriets Miljøprojekt nr. 556 "Genbrug af danske vinflasker 2000". De danske udledninger og dermed forbundne eksterne skadesomkostninger vedrørende SO₂ og NO_x er reduceret markant i den mellemliggende periode.

Tabel 40. Virkninger på provenu og samfundsøkonomi ved afskaffelse af emballageafgift

Mio. kr.	Priser uden moms	Priser med moms
<i>Borgerne:</i>		
Billigere øl, vand, vin og spiritus uændret adfærd	416	520
Heraf svenske ved uændret adfærd	11	14
Heraf danske uændret adfærd	404	505
Brugergevinst ved større forbrug af øl, vand, vin og spiritus	7	9
Renovationsgebyrer	-20	-25
Netto danske forbrugere	391	489
<i>Staten:</i>		
Billigere øl, vand, vin og spiritus uændret adfærd	-416	-520
Mindre tilskud til genbrug af flasker	55	69
I alt stat uændret adfærd	-361	-451
Ændret adfærd stat	107	134
Netto stat efter ændret adfærd	-254	-318
<i>Flaskeindsamling</i>		
Mindre tilskud	-55	-69
Sparede omkostninger	35	44
Overvæltning af renovationsgebyr	20	25
Netto flaskeindsamling	0	0
Sundhed	-55	-69
Netto samfund	82	103

3.6 Afgift af PVC

1. Indledning

Dansk Industri og Dansk Byggeri har fremsendt forslag til ændring af PVC-afgiftsloven. Både Dansk Industri og Dansk Byggeri foreslår at afskaffe afgiften.

Provenuet fra PVC-afgiften udgør ca. 20 mio. kr. årligt.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurdering

Boks 1. Skatteministeriets vurdering

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at ophæve PVC-afgiften.

3. Lovens formål og baggrund

Afgift af PVC og ftalater trådte i kraft 1. juli 2000²⁷⁵. Afgiften på hård PVC blev ophævet fra 1. marts 2004²⁷⁶. Afgiftspligten omfatter herefter kun blød PVC. Blød PVC er tilsat blødgørere som eksempelvis ftalater.

Afgiftens formål er at øge incitamentet til at bruge andre blødgørere end ftalater i PVC, samt at reducere mængden af PVC, der forbrændes eller deponeres.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Gældende ret

Med lov om afgift af PVC og ftalater er der afgift på udvalgte produkter, der indeholder PVC og blødgørere som fx ftalater. Afgiften er lavere, hvis den bløde PVC indeholder en anden blødgører end ftalater²⁷⁷.

Ved at tilsætte ftalater (eller anden blødgører) i PVC er det muligt at fremstille fleksible materialer og samtidig bibeholde hovedparten af PVC's egenskaber. Ftalater optræder oftest i forbindelse med PVC.

Udgangspunktet for afgiften er 2 kr. pr. kg PVC og 7 kr. pr. kg ftalat i de udvalgte afgiftspligtige produkter. På baggrund heraf er afgiftssatserne beregnet for de forskellige varer.

Afgiften er fastsat efter et gennemsnitligt indhold af PVC og ftalater i den pågældende vare. Afgiften er for de fleste varer fastsat i kr. pr. kg af varen, mens den for fx ringbind er fastsat pr. stk. og for presninger er fastsat pr. m². Øvrige afgiftspligtige varer omfatter blandt andet bløde rør og slanger, gulv- og vægbelægninger, handsker, beskyttelsesdragter og regntøj. De gældende satser fremgår af tabel 1.

²⁷⁵ Lov nr. 954 af 20. december 1999 (lov om afgift af polyvinylklorid og ftalater).

²⁷⁶ Lov nr. 127 af 27. februar 2004 (lov om ændring af pvc-afgiftsloven, registreringsafgiftsloven og andre afgiftslove).

²⁷⁷ Jf. PVC-afgiftslovens bilag 2.

Tabel 41. Satser i PVC-afgiften

	Afgift ved indhold af ftalater	Reduceret afgift ved anden blødgører end ftalater
Bløde rør og slanger	3,50 kr./kg	1,40 kr./kg
Gulv- og vægbelægninger fremstillet af støttemateriale, imprægneret, overtrukket eller lamineret med pvc	0,30 kr./kg	0,16 kr./kg
Anden gulvbelægningsmateriale, vægbeklædning og loftsbeklædning	3,00 kr./kg	1,60 kr./kg
Korkfliser	0,30 kr./kg	0,16 kr./kg
Tape og selvklæbende folier blødgjorte	3,50 kr./kg	1,40 kr./kg
Tape, ikke-blødgjort	-	2,00 kr./kg
Tagfolier, blødgjorte	3,50 kr./kg	1,40 kr./kg
Membranfolier, blødgjorte	3,50 kr./kg	1,40 kr./kg
Tagplader, blødgjorte	3,50 kr./kg	1,40 kr./kg
Ovenlysvinduer, blødgjorte	3,50 kr./kg	1,40 kr./kg
Charteks og plastlommer	0,05 kr./stk.	0,02 kr./stk.
Tidsskriftskassetter	0,33 kr./stk.	0,13 kr./stk.
Ringbind og brevordnere	0,28 kr./stk.	0,11 kr./stk.
Handsker	3,60 kr./kg	1,08 kr./kg
Forklæder	3,60 kr./kg	1,08 kr./kg
Beskyttelsesdragter	3,60 kr./kg	1,08 kr./kg
Regntøj	3,60 kr./kg	1,08 kr./kg
Presenninger	1,70 kr./m ²	0,42 kr./m ²
Dækketøj, gardiner, rullegardiner, forhæng og gardinkapper	0,60 kr./kg	0,32 kr./kg
Kabler og ledninger	2,48 kr./kg	0,91 kr./kg
Tagrender, stålplader og nedløbsrør	0,25 kr./kg	0,10 kr./kg

Kilde: Skatteministeriet

4.1.1 PVC

Baggrunden for loven var, at bortskaffelse af PVC giver problemer. PVC indeholder store mængder klor, der ved forbrænding udvikler saltsyre. Denne saltsyre skal neutraliseres for at undgå forurening af miljøet. Rensning af saltsyren fra røgen danner et kalkholdigt røggasrensningsaffald, som skal deponeres som farligt affald. Mængden af røggasrensningsaffald er højere, når der forbrændes PVC, end når der forbrændes almindeligt affald.

Det er teknisk muligt at genanvende både hård og blød PVC, men de mange tilsætningsstoffer (fx ftalater) anvendt i PVC, gør PVC mere uensartet end andre plasttyper, og dermed vanskeligere at genanvende. Der er få genanvendelsesmuligheder og dermed også få afsætningsmuligheder for det bløde PVC-affald. Indhold af ftalater i PVC giver ikke yderligere problemer i forhold til afbrænding af PVC, men kan give sundhedsproblemer i anvendelsesfasen.

Generelt optræder hård PVC i mere ensartede og større fraktioner end blød PVC, hvilket gør det nemmere at etablere rentable genanvendelsesordninger for hård PVC. Det er baggrunden for, at hård PVC fra 2004 ikke længere var omfattet af afgiften²⁷⁸. I Danmark udgør hård PVC omkring to tredjedele af det samlede PVC-forbrug.

²⁷⁸ Jf. § 1 i lov nr. 127 af 27. februar 2004 (lov om ændring af pvc-afgiftsloven, registreringsafgiftsloven og andre afgiftslove).

Der eksisterer ingen genanvendelsesordninger for blød PVC i Danmark. I stedet skal blød PVC deponeres, da PVC ikke er egnet til forbrænding. Den bløde PVC's indhold af ftalater kan endvidere over tid blive udvasket til miljøet, når PVC deponeres.

Ifølge affaldsbekendtgørelsen skal kommunen etablere en indsamlingsordning for PVC-affald. Endvidere skal kommunen sikre, at væsentlige dele af det indsamlede genanvendelige PVC-affald bliver genanvendt, og at væsentlige dele af det indsamlede ikke-genanvendelige PVC-affald bliver deponeret. Afgiften tilskynder til at anvende andre plasttyper, der lettere kan genanvendes, og dermed ikke skal deponeres.

4.1.2 Ftalater

Ftalaterne er en gruppe af kemiske stoffer, der anvendes som blødgørere i forskellige produkter, blandt andet PVC. Fire af de mest problematiske ftalater (DEHP, DBP, DIBP og BBP) er alle i EU klassificeret som skadelige for reproduktionen gennem effekter på forplantning og udvikling, idet de bl.a. mistænkes for at forringe sædkvaliteten hos mænd, øge sandsynligheden for testikelkræft, misdannelser, forsinket pubertet og i øvrigt virke hormonforstyrrende for mennesker. Endvidere er nogle ftalater skadelige for vandmiljøet og en ftalat (DEHP) er hormonforstyrrende i miljøet.

Otte ftalater (DEHP, DBP, BBP, DIBP, DINP, DIDP, DPHP og DNOP) har domineret ftalatmarkedet. Der er i de senere år sket en kraftig forskydning fra de mest problematiske ftalater til mindre problematiske. Det skyldes blandt andet klassificering af nogle af ftalaterne, som skadelige for reproduktionen, samt EU-regulering. Det bemærkes, at nogle af de ftalater, der betegnes som mindre problematiske (DINP og DNOP), vurderes at have problematiske egenskaber, men at være mindre potente.

4.1.3 Indførelse af afgift på PVC og ftalater

Det fremgår af lovforslaget om indførelse af PVC-afgiften²⁷⁹, at udgangspunktet for afgiften burde have været, at ftalater i alle produkter omfattes af en afgift, så hele forbruget af ftalater ville være afgiftsbelagt.

Det fremgår, at det af administrative årsager ikke er muligt at afgiftspålægge PVC og ftalater på den måde, da PVC og ftalater indgår i mange produkter og ofte i en ganske lille mængde. Mængden eller koncentrationen af PVC og ftalater er ikke nødvendigvis kendt af importøren. Omkostningerne ved en opgørelse vil kunne være betragtelig sammenlignet med varens værdi og afgiftens størrelse.

Afgiftsgrundlaget blev derfor begrænset til varer, hvor det blev vurderet, at PVC- og ftalatmængden kunne opgøres som en standardsats efter varens gennemsnitlige PVC- og ftalatindhold, og hvor afgiften skønnes at ville få den ønskede effekt. Dermed er kun udvalgte produkter omfattet af afgiften.

Det blev vurderet, at afgiften stadig ville have den ønskede miljøeffekt. Forklaringen var, at producenterne sjældent vil kunne reducere indholdet af PVC eller ftalater, men derimod vil kunne vælge alternative materialer, så PVC eller ftalater helt substitueres væk fra varen.

Der er både afgift på dansk producerede varer, som sælges i Danmark og importerede varer. Varer, som ikke er direkte omfattet af afgiften, men indeholder mere end 10 pct. afgiftspligtige varer, bliver pålagt dækningsafgift ved import.

²⁷⁹ L69 folketingssamling 1999-2000.

4.1.4 EU-regulering og national regulering

På EU-niveau er der direkte regulering af kemikalier, herunder ftalater. Derudover har Danmark på nogle punkter yderligere direkte regulering.

REACH (Registration Evaluation, Authorisation and restrictions of Chemicals) er EU's grundlæggende kemikalielovgivning, der skal sikre, at kemikalier bruges forsvarligt med minimal risiko for sundhed og miljø. REACH trådte i kraft 1. juni 2007 og implementeres gradvist over 15 år.

Målet med REACH er at sikre et højt beskyttelsesniveau for mennesker og miljø. Fælles regler for alle medlemslande skal sikre, at det indre marked fungerer efter hensigten. Hovedprincippet i REACH er, at det grundlæggende er op til industrien at sikre og dokumentere, at deres produktion og anvendelse af kemikalier er forsvarlig, før de kan markedsføres og anvendes.

De fire mest problematiske ftalater (DEHP, DBP, BBP, DIBP) må kun anvendes i EU, hvis de har en godkendelse efter REACH. Dette krav gælder imidlertid ikke varer, der importeres fra tredjelande.

Med REACH er der desuden et forbud mod at fremstille, importere og sælge legetøj og småbørnsartikler til børn i alderen 0-14 år, som indeholder DEHP, BBP og DBP i koncentrationer på over 0,1 pct. Endvidere er der forbud mod DINP, DNOP og DIDP i de samme varer, hvis de kan puttes i munden.

Danmark har et nationalt forbud mod import, salg og anvendelse af alle ftalater i legetøj og småbørnsartikler til børn i alderen 0-3 år, hvis produktet indeholder mere end 0,05 vægtprocent ftalater. Det danske forbud gælder alle ftalater med undtagelse af de seks, der er forbudt i legetøj og småbørnsartikler via REACH.

RoHS direktivet²⁸⁰ begrænser anvendelsen af stoffer i elektrisk og elektronisk udstyr. I maj 2015 blev det vedtaget at forbyde de fire problematiske ftalater (DEHP, BBP, DBP, DIBP) i elektrisk og elektronisk udstyr i koncentrationer over 0,1 pct. Forbuddet træder i kraft i 2019.

EU-Kommission har i samarbejde med Det Europæiske Kemikalieagentur sendt et forslag i høring om forbud mod en række stoffer i tøj og tekstiler. Heriblandt ni ftalater, der foreslås begrænset i tøj og tekstiler med en grænse på 50 mg/kg. EU-Kommissionen har modtaget høringssvar og vurderer, om der er baggrund for et forbud og hvilke tekstiler, der evt. skal omfattes.

Danmark har udarbejdet et forslag til forbud mod fire ftalater (DEHP, DBP, DIBP og BBP). Forslaget blev fremsat den 1. april 2016 og behandles nu i Kemikalieagenturets komitéer for henholdsvis risikovurdering og socioøkonomisk analyse. Herefter sendes forslaget til Kommissionen til endelig afgørelse. Forslaget forventes at blive endeligt vedtaget inden for to år og at få virkning fra 2020.

4.1.5 Optimal afgiftsregulering af PVC og ftalater

Det er vanskeligt at afgiftspålægge problematiske stoffer, som ftalater, på en måde, så der skabes de rigtige incitamenter til at mindske brugen af problematiske stoffer samtidig med, at afgiften skal kunne administreres og ikke være forbundet med betydelige administrative byrder.

²⁸⁰ 2011/65/EF.

Det skyldes, at ftalater indgår som et delelement i andre varer. Optimalt skulle man afgiftspålægge alle ftalater. Det vil dog kræve, at virksomhederne kan dokumentere indholdet af afgiftspligtige stoffer, både ved egen produktion og ved import. Særligt ved import kan det være vanskeligt for importøren at dokumentere indholdet af afgiftspligtige stoffer.

En optimal afgiftsstruktur vil også betyde, at ftalaterne skal afgiftspålægges forskelligt alt efter hvor skadelige de er. Jo mere skadelig, jo højere afgift. Det vil kræve, at der er tilstrækkelig anden regulering, som ranglister stofferne i forhold til hinanden. Desuden vil det også være optimalt, hvis man kunne regulere afgiften efter mængden af fx ftalater. Jo større mængde ftalater, der er i et givet produkt, jo højere afgift.

Af administrative hensyn vil det oftest være nødvendigt at indsætte bagatelgrænser eller afgrænse det afgiftspligtige vareområde. Det kan gøre afgiften selektiv, og afgiften skal derfor statsstøttegodkendes.

Det er således vanskeligt at have en afgift med de rette incitament, som ikke er administrativt meget vanskeligt at håndtere for både erhvervslivet og det offentlige og som kan statsstøttegodkendes.

4.2 Forslag fra branchen og SKAT

Dansk Industri og Dansk Byggeri foreslår at afskaffe afgiften på PVC og ftalater. Dansk Industri begrundes forslaget med, at afgiften forskelsbehandler produkter, der er fremstillet af blød PVC, og at der i dag er effektiv regulering af området på EU-niveau. Dansk Industri mener, at en national dansk afgift derfor ikke længere er et nødvendigt og fornuftigt styringsmiddel.

Forslaget begrundes af Dansk Industri også med, at loven fremstår som en forskelsbehandling af produkter, der er fremstillet i blød PVC. Dansk Industri bemærker, at andre tilsvarende produkter fremstillet i lignende materialer ikke er pålagt afgift.

Dansk Industri påpeger desuden, at afgiften er vanskelig at håndtere i importleddet. Dansk Industri bemærker, at det virker konkurrenceforvridende for de danske fremstillingsvirksomheder.

Dansk Industri bemærker, at da den danske PVC-afgift blev indført var den fælleseuropæiske kemikalieforordning (REACH) ikke implementeret. Ifølge DI sikrer REACH i dag, at ftalaterne effektivt reguleres på EU-niveau, og Dansk Industri mener derfor, at en særlig dansk afgift ikke længere kan anses som et nødvendigt og fornuftigt styringsmiddel.

Derudover bemærkes det, at opkrævningen er en administrativ tung proces for virksomhederne.

4.3 Skatteministeriets vurdering

Afgiften på PVC og ftalater er meget administrativt omkostningsfuld for erhvervslivet. Afgiften giver et provenu på omkring 20 mio. kr. om året. De administrative byrder udgør omkring 8 mio. kr. Der er ca. 370 virksomheder, der indbetaler PVC-afgift, hvilket er relativt mange i forhold til afgiftens provenu. Der skal således være en miljø- og sundhedsmæssig gevinst på mindst 8 mio. kr. for at afgiften er samfundsøkonomisk optimal. Det vurderes, at de miljømæssige konsekvenser ved at opheve afgiften er begrænset, da afgiften kun omfatter udvalgte produkter, og indholdet af ftalater i disse produkter stadig er højt.

En afskaffelse af afgiften skønnes derved kunne lette de administrative byrder for erhvervslivet betydeligt, mens mindreprovenuet for det offentlige skønnes at udgøre ca. 20 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd.

Afgiftens formål er at øge incitamentet til at bruge andre blødgørere end ftalater, samt at reducere mængden af PVC, der forbrændes eller deponeres. Afgiften giver dog ikke incitament til at mindske indholdet af ftalater i et afgiftspligtigt produkt eller til at skifte mindre problematiske ftalater, da afgiften er den samme uanset koncentration af ftalater i produktet og typen af ftalater. Desuden er brugen af ftalater i nogen grad reguleret af EU, ligesom der forventes at komme yderligere EU-regulering.

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at ophæve afgiften.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Provenuet fra afgiften på PVC og ftalater har været omkring 20 mio. kr. årligt.

Langt størstedelen af provenuet kommer fra produkter, hvor der er anvendt ftalater. Tilsammen udgør afgiften på bløde rør og slanger med ftalater samt kabler og ledninger med ftalater mere end halvdelen af det samlede proveneru fra PVC-afgiften.

En afskaffelse af PVC-afgiften skønnes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. 20 mio. kr. i 2017. Efter adfærd og tilbageløb skønnes mindreprovenuet at udgøre ca. 15 mio. kr. varigt, *jf. tabel 2*.

Tabel 42. Provenuemæssige konsekvenser ved at afskaffe PVC-afgiften

Mio. kr., 2017-niveau	2018	2019	2020	Varig virkning
Umiddelbart mindreprovenu	20	20	20	20
Mindreprovenu efter adfærd og tilbageløb	20	15	15	15

Anm.: Adfærd er opgjort inkl. arbejdsudbud. Det er beregningsteknisk forudsat, at provenuet stiger med real BNP efter 2025.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

SKAT vurderer, at forslaget om afskaffelse af PVC-afgiften medfører engangsomkostninger på ca. 20.000 kr. Heraf skønnes ca. 10.000 kr. at vedrøre kommunikation til virksomhederne, mens ca. 10.000 vedrører fjernelse af registreringsblanketten på *virk.dk*.

Derudover skønnes afmeldelse af registrerede virksomheder at medføre et engangsressourcetræk på ca. 0,015 årsværk.

Forslaget skønnes endvidere at medføre en løbende besparelse på maksimalt 0,25 årsværk.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

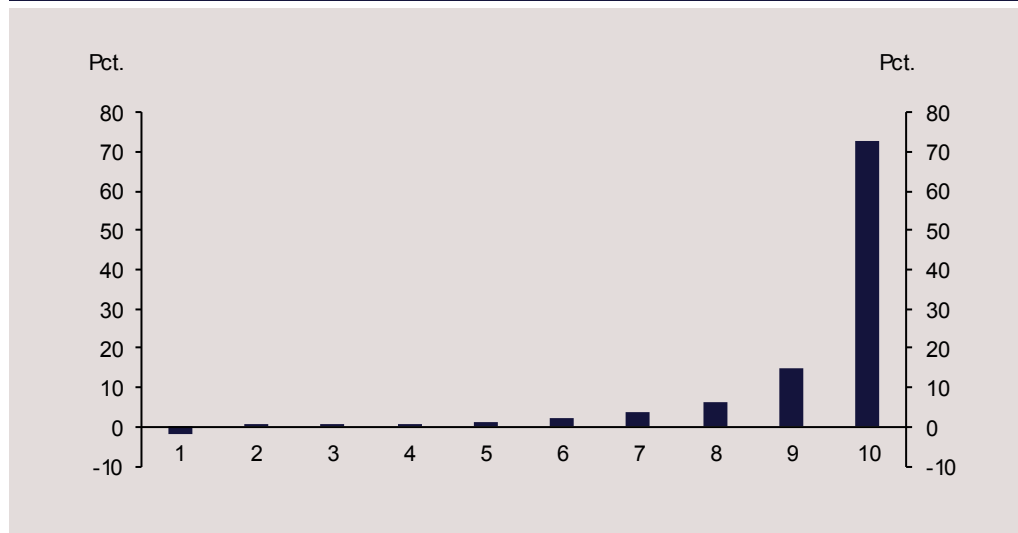
Afskaffelsen af PVC-afgiften vurderes at give erhvervslivet en umiddelbar økonomisk lempelse på ca. 20 mio. kr.

Det vurderes, at PVC-afgiften overvælttes på forbrugerne. Dermed er det ikke de virksomheder, der betaler afgiften, der reelt bærer byrden ved afgiften, men derimod de husholdninger, der anvender de afgiftspligtige produkter.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Der er relativt mange virksomheder (ca. 370 virksomheder), der betaler PVC-afgiften i forhold til proventuet på ca. 20 mio. kr. Derudover gør blandt andet dækningsafgiften²⁸¹, at PVC-afgiften bliver administrativ tung at håndtere for erhvervslivet. De 10 pct. af virksomhederne, der betaler mest i PVC-afgiften betaler godt 70 pct. af proventuet, *jf. figur 1*. 50 pct. af virksomhederne betaler mindre end 10.000 kr. i afgift i 2015. De administrative byrder for virksomhederne er i udgangspunktet det samme uanset om afgiften udgør 10.000 kr. eller 1 mio. kr.

Figur 11. Provenu fra PVC-afgiften fordelt på deciler, 2015



Anm.: Andelen for de 10 pct. af virksomhederne, der betaler mindst er negativ, da disse virksomheder i 2015 har udbetalt afgift fx i forbindelse med eksport.

Erhvervsstyrelsen (TER) har tidligere vurderet, at der er administrative omkostninger på ca. 8 mio. kr. forbundet med PVC-afgiften. Optrækningen af PVC-afgiften er dermed forbundet med betydelige administrative byrder især set i forhold til proventuet på 20 mio. kr.

TER vurderer, at en ophævelse af PVC-afgiften vil medføre administrative lettelser for erhvervslivet. De administrative lettelser består i, at de ca. 370 virksomheder omfattet af reglerne fremover vil kunne slippe for at skulle opgøre den afgiftspligtige mængde, foretage månedlige indbetalinger til SKAT samt de regnskabsmæssige krav forbundet med afgiften. En måling af de administrative konsekvenser af loven foretaget i 2011 viser, at der er væsentlige administrative byrder forbundet med loven på ca. 7,7 millioner kroner årligt på samfundsniveau. Det vil være nødvendigt at foretage en ny måling af de administrative byrder i forbindelse med lovprocessen for at opdatere tallene.

TER vurderer derfor, at de administrative lettelser som følge af ophævelsen af afgiften er over 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

PVC-afgiften mindsker alt andet lige forbruget af blød PVC, da der gives incitament til at substituere PVC som materiale med andre ikke afgiftspligtige materialer uden indhold af ftalater. Afgiften vil

²⁸¹ Dækningsafgift betyder, at der skal betales afgift af varer, der ikke henhører under lovens afgiftspligtige varegrupper, men som indeholder en eller flere afgiftspligtige varer, der udgør mindst 10 procent af varens samlede vægt. Et eksempel på en sammensat vare er et brusehoved påsat en slange, hvor alene slangen er fremstillet af blød pvc. Der skal i dette tilfælde alene betales afgift af slangen.

også mindske forbruget af ftalater. En afskaffelse af PVC-afgiften vil således alt andet lige øge forbruget af blød PVC med ftalater.

Dog giver afgiften ikke incitament til at mindske (i stedet for at fjerne) indholdet af ftalater i et afgiftspligtigt produkt eller til at anvende mindre skadelige ftalater, da afgiften er det samme uanset koncentrationen af ftalater, der anvendes i et produkt.

Der har tidligere været en undersøgelse²⁸², som testede en række produkter til børn. Testen viste, at der var høje koncentrationer af ftalater i otte af de nu testede produkter. Heriblandt var produkter, der er omfattet af afgiften fx dækkeservietter og badeforhæng. Til trods for afgiften var der således høje koncentrationer af ftalater i produkterne. Derudover er andre produkter ikke omfattet af afgiften fx sækkestole og penalhuse. Det indikerer, at afgiften ikke opfylder sit miljømæssige formål.

Formålet med PVC-afgiften er blandt andet at reducere mængden af PVC, der forbrændes eller deponeres, da det giver problemer i affaldshåndteringen. PVC indeholder store mængder klor, der ved forbrænding udvikler saltsyre. For at overholde affaldsforbrændingsbekendtgørelsens emissionsgrænseværdier skal denne saltsyre neutraliseres. Rensning af saltsyren fra røgen danner et kalkholdigt røggasrensningsaffald, der skal deponeres som farligt affald. Røggasrensning ved afbrænding af 1 kilo blød PVC vurderes at danne i underkanten af 1 kilo røggasrensningsaffald²⁸³. Afbrænding af almindeligt affald danner cirka 0,03 til 0,06 kilo røggasrensningsaffald. Deponeringsomkostningerne eksklusiv afgift er i Danmark 242 kr. pr. ton. Denne omkostning overvælttes på affaldsproducenterne generelt, da det typisk ikke vil være muligt at identificere kilden til PVC-indeholder i affaldet.

Samlet vurderes det, at behovet for afgiften med årene er blevet mindre på grund af en faldende anvendelse af fire problematiske ftalater og bliver væsentlig mindre, hvis der kommer et europæisk forbud mod en række produkter med disse ftalater. Et sådant forbud vil formentlig tidligst få virkning fra 2020. Der vil dog fortsat være en miljø- og sundhedsmæssig fordel ved at begrænse brugen af blød PVC, især i affaldshåndteringen.

10. Forholdet til EU-retten

Forslaget vurderes ikke at have EU-retlige konsekvenser.

11. Nabolæk

I tabel 3 fremgår afgiftssatserne for PVC i en række europæiske lande.

Som det fremgår af tabellen findes der ikke en PVC-afgift i en række sammenlignelige lande.

Tabel 43. PVC-afgift

Kr. ¹	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ²
PVC-afgift	3,6*	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Moms pct.	25	25	19	25	24	21	20
PVC-afgift inkl. moms	4,5*	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Anm.: 1) Varierende afgift i forskellige måleenheder. Handsker, forklæder, beskyttelsesdragter og regntøj med indhold af ftalater har den højeste afgift på 3,60 kr./kg. 2) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet.

²⁸² Testen nævnes i B47 folketingssamling 2009-2010.

²⁸³ Mængden varierer med den specifikke type af PVC og renseteknik.

3.7 Engangslightere (mineralolieafgiftsloven, CO₂-afgiftsloven samt NO_x-afgiftsloven)

1. Indledning

De Samvirkende Købmænd (DSK) har fremsendt forslag til ændring af mineralolieafgiftsloven, CO₂-afgiftsloven samt NO_x-afgiftsloven²⁸⁴, idet DSK foreslår, at energiafgiften af gas, der findes i engangslightere, afskaffes, eller at der fastsættes en bagatelgrænse, så der ikke skal betales afgift af engangslightere. Skatteministeriet har taget udgangspunkt i en bagatelgrænse på 1 liter.

Mindreprovenuet ved at afgiftsfritage engangslightere skønnes at udgøre ca. 0,25-0,5 mio. kr. årligt. Det er ikke muligt at opgøre mindreprovenuet ved at afgiftsfritage produkter i pakninger på højst 1 liter.

2. Sammenfatning af Skatteministeriets vurderinger

Boks 1. Skatteministeriets vurderinger

- Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at **imødekomme** forslaget om at fritages engangslightere for mineralolie-, CO₂- og NO_x-afgift. Det er en forudsætning, at fritagelsen er i overensstemmelse med EU-reglerne. Skatteministeriet skal derfor forinden indlede en dialog herom med EU-Kommissionen.
- Skatteministeriet vurderer desuden, at der skattefagligt **ikke** er grundlag for at imødekomme forslaget om at fastsætte en generel bagatelgrænse i energiafgiftslovene.

3. Lovens formål og baggrund

3.1 Indledning

Det skal indledningsvis nævnes, at det danske energibeskatningssystem består af forskellige typer afgifter, herunder:

- Energiafgifter på brændsler på bl.a. kul, gas og olie
- CO₂-afgift på fossile brændsler
- Afgift på udledning af NO_x og svovl

De almindelige energiafgifter på kul, gas og olie er fastsat ud fra energiindholdet (GJ) pr. enhed af varen og afhænger derfor ikke af udledningen af fx CO₂ eller NO_x²⁸⁵. Da energiafgifterne er ligestillet efter energiindhold (GJ), er der ikke incitament til at anvende en type fossil brændsel frem for en anden. Strukturen betyder, at afgiften pr. GJ ikke er den samme for to forskellige fossile brændsler på 1 liter, da energiindholdet varierer.

²⁸⁴ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1118 af 26. september 2014 om energiafgift af mineralolie produkter m.v. med senere ændringer (herefter mineralolieafgiftsloven), lovbekendtgørelse nr. 321 af 4. april 2011 om kuldioxidafgift af visse energiprodukter med senere ændringer (herefter CO₂-afgiftsloven) og lovbekendtgørelse nr. 1072 af 26. august 2013 om afgift af kvælstof-oxider med senere ændringer (herefter NO_x-afgiftsloven).

²⁸⁵ Jf. Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet - Delanalyse 1, s. 19.

CO₂-afgiften for det enkelte brændsel er fastsat på baggrund af det gennemsnitlige kulstofindhold i brændslet²⁸⁶. NO_x-afgiften er tilsvarende fastsat på baggrund af det gennemsnitlige NO_x-indhold i brændslet eller den målte udledning af NO_x²⁸⁷.

Afgiften på gas i engangslightere består af mineralolie-, CO₂- og NO_x-afgift. Gassen i engangslightere er alene pålagt svovlafgift, hvis varen indeholder over 0,05 pct. svovl. Nedenfor gennemgås formålet med de forskellige love kort.

3.2 Mineralolieafgiftsloven

Mineralolieafgiftsloven trådte i kraft 1. januar 1993. Loven erstattede den tidligere benzinafgiftslov, olieafgiftslov samt gasafgiftslov og blev indført med henblik på at bringe de danske energifgifter for olie, gas og benzin i overensstemmelse med punktafgiftssatserne i det indre marked. I dag indeholder loven bestemmelser, som gennemfører Energibeskatningsdirektivet²⁸⁸. Mineralolieafgiftsloven har til formål at reducere den miljøbelastning, som energiforbruget fører med sig.

3.3 CO₂-afgiftsloven

CO₂-afgiftsloven trådte i kraft 15. maj 1992. Afgiften pålægges bl.a. varer, som er afgiftspligtige efter mineralolieafgiftsloven. CO₂-afgiftsloven blev indført med henblik på at reducere CO₂-udledningen.

3.4 NO_x-afgiftsloven

NO_x-afgiftsloven trådte i kraft 1. januar 2010. Afgiften opkræves af brændsler, hvor der ved forbrænding sker udledning af NO_x til luften. NO_x-afgiftsloven blev indført med henblik på at reducere udledningen af kvælstofoxider. Hertil kommer, at loven delvist opfylder den danske EU-forpligtigelse til at reducere udledningen af NO_x i medfør af NEC-direktivet, som fastsætter nationale emissionslofter for visse luftforurenende stoffer fra 2010 og frem²⁸⁹.

4. Gældende ret sammenholdt med de foreslåede ændringer

4.1 Gældende ret

Engangslightere indeholder typisk ren butangas eller en blanding af butan- og propangas. Ren butangas samt blandinger af butan- og propangas er omfattet af begrebet liquefied petroleum gas (LPG). Gassen i engangslightere er dermed pålagt mineralolie-, CO₂-, og NO_x-afgift²⁹⁰. LPG i engangslightere er desuden pålagt svovlafgift, hvis indholdet af svovl overstiger 0,05 pct. Der eksisterer ikke en bagatelgrænse, hvorefter mindre mængder af LPG omfattet af de relevante bestemmelser i mineralolie-, CO₂- og NO_x-afgiftsloven ikke er afgiftspligtige.

Mineralolieafgiften af LPG udgør 252,7 øre pr. kg i 2016²⁹¹. CO₂-afgiften af LPG udgør 51,2 øre pr. kg i 2016²⁹². NO_x-afgiften af LPG udgør 0,9 øre pr. kg i 2016²⁹³. En engangslighter, som indeholder 2 gr.

²⁸⁶ Jf. Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet - Delanalyse 1, s. 28, note 23.

²⁸⁷ Jf. Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet - Delanalyse 1, s. 29.

²⁸⁸ Jf. Rådets Direktiv 2003/96/EF af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (herefter Energibeskatningsdirektivet).

²⁸⁹ Jf. Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/81/EF af 23. oktober 2001 om nationale emissionslofter for visse luftforurenende stoffer.

²⁹⁰ Afgiftspligten er bekræftet af Skatterådet i SKM2015.161.SR.

²⁹¹ Jf. mineralolieafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 16, jf. § 1, stk. 10.

²⁹² Jf. CO₂-afgiftslovens §§ 2, stk. 1, nr. 9, jf. § 1, stk. 7.

²⁹³ Jf. NO_x-afgiftslovens § 2, stk. 2, og bilag 1, nr. 10, jf. § 2, stk. 3.

LPG, er dermed sammenlagt pålagt en afgift på 0,61 øre pr. stk. En engangslighter, som indeholder 5 gr. LPG, er sammenlagt pålagt en afgift på 1,54 øre pr. stk.

Andre produkter som almindelig flaskegas, fx til brug i campingvogne, ukrudtsbrændere og gasgrill, er afgiftspligtige efter samme bestemmelser som engangslightere.

Engangslightere produceres typisk i udlandet og importeres til Danmark. De virksomheder, som betaler afgift af engangslightere, er dermed typisk varemottagere. Registrerede varemottagere skal månedligt angive og indbetale mineralolie-, CO₂- og NO_x-afgift af den samlede mængde LPG til SKAT, når de modtager varen i Danmark. Virksomheder, som alene lejlighedsvis importerer, skal betale afgiften ved importen inden varens afsendelse.

4.2 Forslaget

DSK foreslår, at energiafgiften for gas, der findes i engangslightere, afskaffes, eller at der fastsættes en bagatelgrænse, så engangslightere ikke pålægges afgift. Forslaget begrundes med, at de administrative omkostninger ikke står mål med proventet. Dansk Erhverv samt en virksomhed har på vegne af DSK uddybet, hvorfor afgiften er administrativ vanskelig.

Det oplyses, at afgiften er administrativ vanskelig, da det ikke altid er muligt at få oplyst hvor mange gr. gas, der er i de lightere, som virksomhederne importerer. Virksomhederne kan derfor risikere, at de selv må måle indholdet af gas i de forskellige typer engangslightere.

Det oplyses desuden, at afgiften, grundet dens størrelse, ikke kan afregnes korrekt over for virksomhedernes kunder. Det skyldes, at kunderne ønsker at blive faktureret pr. lighter, men kunderne kan ikke håndtere mindre end 1 øre, hvorfor virksomhederne må afrunde afgiften pr. lighter. Således er det ikke den korrekte afgift, som afregnes over for kunderne, men en tilnærmelse af afgiften. Det medfører, at virksomhederne fremstår mindre troværdige over for kunderne.

Herudover oplyses det, at det er vanskeligt for virksomhederne at håndtere ændringer i mineralolie-CO₂ og NO_x-afgiften. Det skyldes, at afgiften afregnes til SKAT på tidspunktet for modtagelsen – da virksomhederne typisk er varemottagere – hvorimod virksomhedernes salg af lightere kan ske på et senere tidspunkt og efter en eventuel afgiftsændring. Der tages forbehold for afgiftsændringer i en standard prisaftale, men da afgiftsændringen typisk er mindre end 1 øre pr. lighter, er det ikke muligt at gøre brug af forbeholdet. Det er i særdeleshed afgiftsændringer med kort varsel, som virksomhederne har svært ved at håndtere.

Til sidst oplyses det, at virksomhederne skal ansøge SKAT om at få afgiften på eksporterede engangslightere retur, da der ikke er mulighed for, at godtgørelsen modregnes i senere indbetalinger af afgiften.

I forhold til forslaget om at fastsætte en bagatelgrænse har Skatteministeriet taget udgangspunkt i, at der ikke skal betales afgift af produkter, som er omfattet af mineralolie-, kul- eller gasafgiftsloven, hvis produkterne sælges i pakninger på højst 1 liter. Der skal desuden ikke betales CO₂-, NO_x- eller svovlafgift af disse produkter.

4.3 Skatteministeriet vurdering

Skatteministeriet vurderer, at der skattefagligt er grundlag for at imødekomme forslaget om at fritage engangslightere for mineralolie-, CO₂- og NO_x-afgift.

Baggrunden herfor er, at den samlede afgift pr. engangslighter udgør ca. 1 øre pr. stk., og provenuet skønnes at udgøre ca. 0,25-0,5 mio. kr. årligt. Det vurderes derfor, at provenuet af afgiften af engangslightere ikke står mål med de administrative byrder, der er forbundet med at betale afgiften.

Det skal dog bemærkes, at Skatteministeriet vurderer, at det er usikkert, om en afgiftsfritagelse for engangslightere vil kunne anses for at udgøre statsstøtte til fordel for producenter og forhandlere af engangslightere. Det skyldes, at gassen i engangslightere fritages for afgift, hvorimod lightergas til genopfyldning af lightere ikke fritages for afgift. Hvis engangslightere skal fritages for afgift, vil Skatteministeriet derfor forinden skulle indlede en dialog herom med Europa-Kommissionen.

Skatteministeriet vurderer desuden, at der skattefagligt ikke er grundlag for at imødekomme forslaget om at fastsætte en generel bagatelgrænse, så engangslightere og lignende produkter fritages for afgift.

Baggrunden herfor er, at en bagatelgrænse på 1 liter af et produkt ikke nødvendigvis fritager den samme mængde energi i et andet produkt. En bagatelgrænse vil dermed bryde med den generelle struktur i energiafgifterne, da afgifterne er baseret på varernes energiindhold. En bagatelgrænse vil tilsvarende bryde med den generelle struktur i CO₂- og NO_x-afgiftsloven, da CO₂- og NO_x-afgiften varierer efter hhv. CO₂- og NO_x-indholdet i det enkelte produkt.

Desuden belaster de produkter, som højst indeholder 1 liter af et ellers afgiftspligtigt produkt omfattet af mineralolie-, kul- eller gasafgiftsloven, stadig miljøet. Udgangspunktet for mineralolie-, CO₂ og NO_x-afgiften er, at forureneren betaler.

Hertil kommer, at det er usikkert, om en bagatelgrænse kan rummes inden for rammerne af energibeskatningsdirektivet, da det er Skatteministeriets vurdering, at en bagatelgrænse, som omfatter produkter, der sælges i pakninger på højst 1 liter, ikke er et kvantitativ forbrugsniveau. Ligeledes er det usikkert, om en bagatelgrænse er i overensstemmelse med EU's statsstøttereferer.

Til sidst skønnes det, at en generel bagatelgrænse vil medføre et løbende ressourceforbrug på op til 0,5 årsværk for SKAT.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Af tal fra udenrigsstatistikken fra Danmarks Statistik fremgår det, at antallet af engangslightere, der importeres til Danmark, har varieret en del de seneste år. I 2014 blev der importeret knap 12 mio. engangslightere, mens der i 2012 blev importeret godt 30 mio. engangslightere. Desuden afhænger mindreprovenuet ved at afgiftsfritage engangslightere af mængden af gas i den enkelte lighter.

Det skønnes med betydelig usikkerhed, at mindreprovenuet ved at afgiftsfritage engangslightere udgør ca. 0,25-0,5 mio. kr. årligt. Det kan ikke udelukkes, at der vil være et skift fra lightere, der er genopfyldelige, til engangslightere, hvorved mindreprovenuet kan blive større, hvis engangslightere fritages for afgift.

Det er ikke muligt via udenrigsstatistikken eller provenuooverssigtene at se, i hvilke pakninger produkterne (engangslightere, gas til påfyldning af engangslightere, gas til ukrudtsbrændere mv.) sælges i. Det er derfor ikke muligt at skønne over de provenumæssige konsekvenser ved at afgiftsfritage produkter i pakninger på højst 1 liter. En afgiftsfritagelse for disse produkter medfører, at det bliver mere fordelagtigt at sælge produkterne i mindre pakninger og undgå afgift. Mindreprovenuet mindskes, hvis grænsen sættes lavt, så færre produkter bliver omfattet.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

Det er ikke umiddelbart muligt for SKAT at udsøge de virksomheder, der alene beskæftiger sig med engangslightere eller produkter på højst 1 liter under mineralolie-, gas-, kul-, CO₂-, NO_x- eller svovl-afgiftsloven. En eventuel afregistrering forudsætter derfor de berørte virksomheders aktive deltagelse, fx i form af en ansøgningsprocedure. Afregistrering af virksomheder skønnes at medføre et mindre engangsressourcetræk for SKAT samt ikke-nævneværdige engangsomkostninger i forbindelse med kommunikation til virksomhederne.

Hvis alene engangslightere fritages for afgift, må det af konkurrencemæssige årsager forudsættes, at det også skal være muligt at påfylde gas i engangslightere afgiftsfrit. Dette kræver en ordning, hvor virksomhederne kan købe gassen uden afgift, hvis gassen skal påfyldes lightere. En mulig løsning kunne være en bevillingsordning. I så fald vil SKAT skulle udstede bevillingen samt kontrollere bevillingens overholdelse. Det skønnes, at et fåtal eller ingen virksomheder i Danmark selv påfylder gas i engangslightere, hvorfor en bevillingsordning ikke vil medføre en øget ressourceanvendelse hos SKAT.

En anden løsning kunne være en afgiftsfritagelse i loven for brændsler, som anvendes til engangslightere. Det er dog umiddelbart vanskeligt at afgrænse en sådan fritagelse, da denne type brændsler kan anvendes til andre formål.

Hvis der indføres en generel bagatelgrænse, skal de afgiftspligtige virksomheder, som påfylder/emballerer produkter, som er afgiftspligtige efter mineralolie- eller kulafgiftsloven, registreres som oplagshavere, så de kan modtage produkter fra udlandet eller en anden dansk oplagshaver uden afgift. En virksomhed, som ikke kan opfylde registreringsbestemmelserne, skal hjemkøbe produkterne med afgift. Der skal derfor etableres en ordning, hvorefter afgiften kan tilbagebetales.

Indførelse af en bagatelgrænse medfører en øget kontrolindsats hos SKAT, så det sikres, at der ikke sker omgåelse af afgiftsfritagelsen. Den løbende kontrol skønnes at udgøre et løbende ressourceforbrug på op til 0,5 årsværk. Det skyldes, at der bliver flere kontrolopgaver for SKAT ved kontrolbesøg hos registrerede virksomheder, som er oplagshavere eller varemottagere af energiprodukter.

Der vil desuden være opgaver i forbindelse med eventuel tilbagebetaling af afgiften på engangslightere/emballage indeholdende under 1 liter, som er på lager hos virksomhederne, med mindre man vælger at lave en lovændring med en relativ lang implementeringsperiode, så virksomhederne kan nå at sælge de beskattede varer, som de har på lager.

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

En afgiftsfritagelse for engangslightere skønnes at medføre en umiddelbar lempelse for virksomhederne på ca. 0,25-0,5 mio. kr. Det skønnes, at afgifterne overvælttes på forbrugerne og en afgiftsfritagelse vil således slå igennem på lavere priser.

Det er ikke muligt at skønne over den umiddelbare lempelse ved at afgiftsfritage produkter i pakninger på højst 1 liter.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

TER vurderer, at en fritagelse af engangslightere for mineralolie-, CO₂-, og NO_x-afgift, eller indførelse af en bagatelgrænse, vil kunne lette de administrative byrder for virksomhederne omfattet af reglerne.

De administrative byrder for virksomhederne består i måling af gas pr. engangslighter, afregning af afgiften over for virksomhedernes kunder og aktiviteterne i forbindelse med regnskabsbogføring. For den enkelte virksomhed, som importerer engangslightere, kan afgiften være administrativt tung, hvilket afspejles i Dansk Erhvervs og DSKs bemærkninger, men samlet set vurderes de administrative konsekvenser på samfundsniveau ikke af være af væsentlig karakter, da det antages at være et relativt begrænset antal af virksomheder, som importerer engangslightere.

TER vurderer, at de administrative lettelser som følge af ændringerne er under 4 millioner kroner årligt på samfundsniveau.

9. Miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser

Forslaget vurderes umiddelbart ikke at have nævneværdige miljømæssige eller sundhedsmæssige konsekvenser.

Dog kan en bagatelgrænse potentielt give producenter et incitament til at fremstille produkter, der indeholder små mængder af det ellers afgiftspålagte brændsel for derved at undgå afgifterne. Bagatelgrænsen kan som følge heraf medføre en øget brug af emballage og dermed øgede affaldsmængder.

10. Forholdet til EU-reffen

I forhold til forslaget om at fritage engangslightere for mineralolie-, CO₂- og NO_x-afgift vurderer Skatteministeriet, at det er usikkert, om en sådan foranstaltning vil kunne anses for at udgøre (indirekte) statsstøtte til fordel for producenter og forhandlere af engangslightere. Det skyldes, at gassen i engangslightere fritages for afgift, hvorimod lightergas til genopfyldning af lightere ikke fritages for afgift. Foranstaltningen skal derfor notificeres efter EU's statsstøtteregler og godkendes af EU-Kommissionen, før den kan træde i kraft. Såfremt der skal indføres en bagatelgrænse vil Skatteministeriet desuden forinden skulle indlede en dialog herom med Europa-Kommissionen.

I forhold til forslaget om at indføre en generel bagatelgrænse skal det bemærkes, at energiafgiftslovene, herunder mineralolieafgiftsloven, indeholder bestemmelser, der gennemfører Energibeskatningsdirektivet. Energibeskatningsdirektivet fastlægger bl.a. minimumssatser for energiprodukter samt rammer for medlemsstaternes anvendelse af afgiftsdifferentieringer. Direktivet finder alene anvendelse på energiprodukter, som anvendes til motorbrændstof eller brændsel til opvarmning. Skatteministeriet vurderer, at det er usikkert, om en bagatelgrænse kan rummes inden for rammerne af Energibeskatningsdirektivet.

Hovedreglen i Energibeskatningsdirektivet er, at der skal anvendes en sats for energiafgift af fx LPG. Dog kan en medlemsstat anvende differentierede afgiftssatser, når satserne fx afhænger af kvantitative forbrugsniveauer for energiprodukter, der anvendes til opvarmningsformål²⁹⁴. Efter Skatteministeriets vurdering er det usikkert, hvorvidt en bagatelgrænse, hvorefter der ikke skal betales afgift af produkter, som sælges i pakninger på højst 1 liter, kan opfattes som et kvantitativt forbrugsniveau.

Såfremt der skal indføres en bagatelgrænse, vil Skatteministeriet forinden skulle indlede en dialog herom med Europa-Kommissionen.

²⁹⁴ Jf. Energibeskatningsdirektivets artikel 5.

Det vil i den forbindelse også skulle afklares, hvorvidt en afgiftslempelse i form af denne bagatelgrænse vil være i overensstemmelse med statsstøtterejerne. Det skyldes, at den danske afgiftsbetaling er knyttet til energiproduktet og ikke til anvendelsen af energiproduktet. Indførelse af en bagatelgrænse i dansk lovgivning vil derfor udgøre en fravigelse af det sædvanlige system, hvorfor der er en risiko for, at Europa-Kommissionen vil betragte en bagatelgrænse som statsstøtte.

11. Naboljek

Tabel 1 viser afgiftssatserne for LPG, som bruges til opvarmning. Tabel 2 viser afgiftssatserne for CO₂ i relation til LPG, som bruges til opvarmning. Tabel 3 viser afgiftssatserne for NO_x i relation til LPG, som bruges til opvarmning.

Tabel 1. LPG-afgift (energiavgift)

Kr. pr. kg LPG	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
LPG-afgift	2,5	0,0	0,3	0,9	2,0	2,5	0,0
Moms pct.	25,0	25,0	19,0	25,0	24,0	6/21 ²	20
LPG-afgift inkl. moms	3,2	0,0	0,4	1,1	2,5	2,7-3,0 ²	0,0

Anm.: Satser omregnet til DKK ved gennemsnitlig valutakurs i 2016.

1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet. 2) 6 pct. moms for LPG brugt til opvarmning for at fremme vækstprocesser fra havebrug (horticulture). Herudover en momssats på 21 pct.

Det ses af tabel 1, at alle sammenligningslandene, undtagen Norge og Storbritannien, har en direkte afgift på LPG, som bruges til opvarmning. Norge har dog en indirekte afgift på LPG, som bruges til opvarmning, idet CO₂ i relation hertil er afgiftspålagt.

Tabel 2. LPG-afgift (CO₂-afgift)

Kr. pr. kg LPG	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
LPG-afgift	0,5	1,1 ²	0,0	2,7	1,3	0,0	0
Moms pct.	25,0	25,0	19,0	25,0	24,0	21,0	20
LPG-afgift inkl. moms	0,6	1,1	0,0	3,4	1,6	0,0	0

Anm.: Satser omregnet til DKK ved gennemsnitlig valutakurs i 2016. 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet. 2) Der betales ikke afgift af CO₂-emissioner, som er dækket af EU's ETS program, samt LPG anvendt til processer i produktionsvirksomheder, minedrift og stenbrud.

Det ses af tabel 2, at Norge, Sverige og Finland har en afgift på CO₂ i relation til LPG, som bruges til opvarmning.

Tabel 3. LPG-afgift (NO_x)

Kr. pr. kg udledt NO _x	DK	NO	DE	SV	FI	NL	UK ¹
LPG-afgift	5,1	17,3 ²	0,0	39,5 ³	0,0	0,0	0
Moms pct.	25,0	25,0	19,0	25,0	24,0	21,0	20
LPG-afgift inkl. moms	6,4	21,6	0,0	49,4	0,0	0,0	0

Anm.: Satser omregnet til DKK ved gennemsnitlig valutakurs i 2016. 1) Satserne for Storbritannien er ikke blevet bekræftet. 2) NO_x-afgiften gælder kun for følgende udledninger: 1) Fremdrivningsmaskineri med en total kapacitet over 750 kW, 2) Motorer, kedler og turbiner med en total kapacitet på over 10 MW, 3) Flares på offshore installationer og onshore faciliteter. Emissioner, der er dækket under den miljømæssige aftale på NO_x-reduktioner, er dog fritaget for afgift. 3) Afgiften gælder kun NO_x fra kedler, stationære forbrændingsmotorer og gasturbiner med energiproduktion på mindst 25 GWH om året.

Det ses af tabel 3, at Norge og Sverige har en afgift på NO_x i relation til LPG, som bruges til opvarmning. Området for NO_x-afgiften i Norge og Sverige finder dog ikke anvendelse på LPG i engangslightere, da afgiften alene gælder udledninger fra forbrændingsmotorer mv.

Herudover skal det nævnes, at der i Sverige ikke betales energi- og CO₂-afgift af brændsler, som sælges i pakninger på højst 1 liter²⁹⁵, i Finland betales der ikke LPG- og CO₂-afgift af brændsler, som sælges i pakninger på højst 1000 gr., og i Holland betales der ikke afgift af LPG i små pakninger, som indeholder lightergas.

²⁹⁵ Jf. lag (1994:1776) om skatt på energi § 11, stk. 3.

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 3392 3392

Mail skm@skm.dk

www.skm.dk

Skatteministeriet udgiver løbende rapporter, som behandler større skatteøkonomiske temaer. Rapport-formatet har til formål at belyse større temaer, som kræver en grundig behandling med flere kapitler, underanalyser og delkonklusioner.

Rapporter henvender sig eksempelvis til journalister, undervisere, interesseorganisationer og andre med interesse for skattepolitik og skatteøkonomiske forhold.

