

Udskriftsdato: 23. december 2025

KEN nr 10237 af 14/04/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. godtgørelse af energi- og CO2-afgift af energi forbrugt til stilstandsvarme og tankopvarmning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 05-03556

Landsskatteretskendelse vedr. godtgørelse af energi- og CO2-afgift af energi forbrugt til stilstandsvarme og tankopvarmning

Resumé

En virksomhed, der leverede fjernvarme, var ikke berettiget til godtgørelse af energi- og CO2-afgift af energi forbrugt til stilstandsvarme og tankopvarmning.

Klagen skyldes, at virksomheden ikke er anset for berettiget til godtgørelse af energi- og CO2-afgift af energi forbrugt til stilstandsvarme og tankopvarmning fra den 1. april 2005.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster regionens afgørelse.

Sagens oplysninger

Virksomheden leverer fjernvarme i X Kommune og omegn. I forbindelse hermed drives 20 spids- og reservelastvarmecentraler, der supplerer den fjernvarme, der tilføres fjernvarmenettet fra B. Centralerne, hvis beliggenhed er spredt, kommer alene i drift, såfremt varmeproduktionen fra B udebliver eller hvis denne forsyning eksempelvis i kolde vintre ikke er tilstrækkelig til at forsyne området. Endvidere kan opstart finde sted, når arbejde på ledningsnettet nødvendiggør dette.

I forbindelse hermed anvender virksomheden den omhandlede stilstandsvarme, indkøbt fra B, til opvarmning af oliebeholdere (tankopvarmning), idet olien skal have en vis temperatur for at have den rette viskositet. Endvidere er stilstandsvarmen medgået til forvarmning af vand i kedler, med henblik på at undgå tæring. Driftsperioden for de enkelte centraler er på årsbasis ca. 150 timer.

Uden stilstandsopvarmning vil det tage adskillige dage at opvarme olien til den rette viskositet. Opvarmning af kedlerne vil tage 4-5 timer og kunne medføre spændinger i materialet.

Når der leveres fjernvarme er der ikke samtidig eget energiforbrug til kedelopvarmning. Forbrug til opvarmning af olie vil foreligge, også når der sker varmeleverancer fra varmecentralerne.

I forbindelse med en kontrol af virksomhedens generelle godtgørelse af energi- og CO2-afgifter har regionen konstateret, at virksomheden opnår godtgørelse af energi- og CO2-afgift af energi, der er forbrugt til stilstandsvarme og tankopvarmning i spids- og reservelastcentraler. Sådan godtgørelse blev godkendt af afgiftsmyndigheden ved et kontrolbesøg den 12. september 2000.

Af referat af 11. januar 1996 fra et møde mellem told- og skatteregionen og virksomheden fremgår bl.a. følgende:

»(...)

1. Fjernvarmeforsyningen.

Fjernvarmevandet modtages normalt fra B, men magistratsafdelingen driver selv et antal spidsbelastningscentraler.

I den forbindelse er det fastslået, at der ikke er tale om »tung proces«, hvorefter almindelige regler for godtgørelse af punktafgifter er gældende.

Derfor drøftet, hvad der anses som varme til procesformål og i den forbindelse godkendt bl.a. den direkte anvendelse af olie til varmeproduktionen, herunder også olie mv. anvendt til forvarmning af olien og olie til beredskabskørsel, der sikrer, at spidsbelastningscentralerne kan startes op med kort varsel, som anvendelse til procesformål.

(...)«

ToldSkats afgørelse

Regionen har ved afgørelse af 18. august 2005 ikke anset virksomheden for berettiget til godtgørelse af energi- og CO₂-afgift af energi forbrugt til stilsandsvarme og tankopvarmning i dens reservelastcentraler med virkning fra 1. april 2005.

I henhold til olieafgiftslovens § 11, stk. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 3, gasafgiftslovens § 10, stk. 4, elafgiftslovens § 11, stk. 3 og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, kan der ikke opnås godtgørelse af afgiften af varer og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden. Da det omhandlede energiforbrug anvendes til opretholdelse af driftsklare anlæg, hvis eneste formål er fremstilling af varme, har regionen anset dette som værende indirekte benyttet til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden.

I en til sagen afgiven høringsudtalelse har skattecentret dog anført, at man er enig i, at begrebet »indirekte« skal fortolkes som anført i bemærkningerne til lov nr. 418 af 14. juni 1995 (L 210), hvor anvendelse af varer anses som indirekte anvendt, såfremt produktionen af fjernvarme, rumvarme og varmt vand sker i samproduktion med andre varer eller tjenester. På grundlag heraf har skattecentret indstillet, at begrundelsen for at nægte godtgørelse i stedet er, at det omhandlede energiforbrug må anses som værende direkte benyttet til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden. Formålet med varmecentralerne er udelukkende produktion og levering af varme. Uanset der ikke er tidsmæssig sammenhæng mellem brugen af stilsandsvarme/tankopvarmning og tidspunktet for levering af varme, så er brugen af stilsandsvarme/tankopvarmning nødvendiggjort ud fra det ene formål, at levere varme. Endvidere er skattecentret ikke bekendt med, at der kan opnås godtgørelse for sådan energianvendelse andre steder.

Klagerens påstand og argumenter

Virksomhedens repræsentant har nedlagt påstand om, at virksomheden er berettiget til godtgørelse af energi- og CO₂-afgift vedrørende energiforbrug til stilsandsvarme og tankopvarmning i spids- og reservelastcentraler.

Der er hverken i olieafgiftslovens § 11, stk. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 3, naturgasafgiftslovens § 10, stk. 4, elafgiftslovens § 11, stk. 3, eller CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, hjemmel til at nægte afgiftsgodtgørelse af det omhandlede forbrug.

Det afgørende er fortolkning af ordene »direkte eller indirekte anvendt til fremstilling af varme«, jf. eksempelvis kulafgiftslovens § 8, stk. 3.

Bestemmelsen skal fortolkes således, at »fremstilling af varme« relaterer sig til en ekstern varmeproduktion, hvor fjernvarme produceres i sammenhæng med anvendelse af energiforbruget og sendes ud i fjernvarmenettet således, at der ikke efter lovens ordlyd er hjemmel til at afgiftspålægge energiforbrug ved at anlæggene står stand by.

Denne fortolkning støttes da også af administrativ praksis, idet der hverken i Punktafgiftsvejledningen, i andre administrative forskrifter eller tidligere administrative afgørelser forefindes støtte for den af regionen anlagte fortolkning.

Endvidere fremgår af bemærkningerne til lov nr. 418 af 14. juni 1995 (L 210) at varerne betragtes som direkte anvendt i de tilfælde, hvor der udelukkende produceres fjernvarme, rumvarme og varmt vand, mens der med indirekte anvendelse menes i samproduktion med andre varer eller tjenesteydelser.

Det er herefter udelukket, at der i nærværende situation kan være tale om, at den forbrugte energi er direkte anvendt til fremstilling af varme bestemt for videresalg, idet det netop kun er en stilsandsomkostning og ikke til »fremstilling af varme bestemt for videresalg«. Det er således ubestridt, at indkøbet af varme fra B finder sted i perioder, hvor der ikke produceres fjernvarme på de 20 spids- og reservelastcentraler. En sædvanlig sproglig forståelse kan ikke omfatte forbrug i stilsandsperioder.

Den indkøbte varme forbruges derimod til procesformål og ikke til selve fremstillingen af varme. Af SKAT's vejledning E nr. 68 af 21. september 2004 om tilbagebetaling af energiafgifter og vandafgift fremgår, at f.eks. elektricitet anvendt til drift af maskiner, produktionsanlæg m.v. i virksomheden anses for anvendt til procesformål. Forbruget er dermed godtgørelsesberettiget, jf. eksempelvis kulafgiftslovens § 8, stk. 1.

Højesteret har i SKM2005.394.HR (TfS 2005.769H) fastslået, at der hverken i elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 eller CO2-afgiftslovens dagældende § 9, stk. 4, nr. 3 ordlyd, forarbejder eller formål er holdepunkter for en indskrænkende fortolkning af begrebet »forbrugt«. Der er derfor ikke hjemmel til at begrænse retten til tilbagebetaling til elforbrug, der foregår som led i en særligt kvalificeret produktionsproces. Højesteret fastslog således, at der ved produktion af belysning anvendes elektricitet, der forbruges som led i produktionen, og sådant elforbrug kan berettige til tilbagebetaling.

Med denne afgørelse er det fastslået, at der ikke er basis for en indskrænkende fortolkning af kulafgiftslovens § 8, stk. 1. Bestemmelsen i kulafgiftslovens § 8, stk. 3, er en undtagelse til hovedreglen om, at enhver energiafgift godtgøres, når den forbruges i processen i en momsregistreret virksomhed. Undtagelsesbestemmelser skal efter almindelige fortolkningsprincipper fortolkes indskrænkende, hvorimod der ved den påklagede afgørelse er sket en udvidende fortolkning ud over grænserne for en naturlig sproglig forståelse af ordene »direkte anvendt til fremstilling af varme...«. Endvidere strider denne fortolkning mod formålet med kulafgiftslovens § 8, stk. 3, idet formålet med de respektive afgiftslove er at mindske forbruget af energi, men samtidig skal den opkrævede afgift tilbageføres de virksomheder, som har forbrugt energien til procesformål. Sigtet med undtagelsesbestemmelsen i kulafgiftslovens § 8, stk. 3, er således alene, at der ikke skal ydes energiafgiftsgodtgørelse til produktion af varme som videresælges, idet godtgørelsen i stedet skal ydes til de virksomheder, som forbruger varmen til procesformål. I nærværende tilfælde er det utvivlsomt, at den indkøbte varme ikke anvendes til produktionen af den fjernvarme, som videresælges til forbrugerne.

Endvidere kan forbruget ej heller karakteriseres som indirekte anvendt, idet der ikke sker nogen samproduktion med andre varer eller tjenesteydelser.

I relation til SKM2006.298.LSR er det anført, at denne afgørelse ikke har direkte præjudikatsvirkning for nærværende sag. Sagen vedrører den afgiftsmæssige behandling af udgifter til stilstandsopvarmning af en hjælpedampkedel i et decentralt kraftvarmeværk, dvs. om forbruget kunne anses for afgiftsfritaget efter gasafgiftslovens § 8, stk. 2. Som det fremgår af 3. sidste præmis, kunne afgift i øvrigt kun komme på tale, hvis der ved produktionen på hjælpedampkedlen blev frigivet varme, som blev udnyttet af en varmeveksler eller lignende. I nærværende sag udnyttes ingen varme fra stilstandsopvarmningen på den angivne måde, hvorfor der heller ikke i denne sag er grundlag for at opkræve afgift af nogen del af det indfyrede brændsel anvendt til standby opvarmning af oliebrændere eller lignende, når anlæggene ikke er sat i drift. Så indirekte støtter den førnævnte afgørelse den nedlagte påstand i denne sag. Endvidere var der i den afgjorte sag tale om kontinuerlig produktion af varme, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

Det er påpeget, at virksomheden – på nær egentligt rumvarmeforbrug – siden 1996 har fået fuld tilbagebetaling for elafgift, dvs. også til pumper mv., der anvendes i fjernvarmenettet og dermed eget forbrug til varmeleverancer.

Virksomheden har fremlagt cirkulæreskrivelse 1624/95 udarbejdet af Danske Fjernvarmeværkers Foreningen i december 1995, hvoraf fremgår, at til procesenergi hører energianvendelser som drift af maskiner, belysning og ventilation. For varmeværkers vedkommende vil anvendelser som bl.a. opvarmning af fuelolietanke, varmholdelse af kedler og forvarmning af olie også falde ind under denne kategori. Foreningen har været i tæt dialog med Skatteministeriets departement i forbindelse med udarbejdelse af lovgivningen ved indførelse af de grønne afgifter i 1995, og må derfor formodes at have et indgående kendskab til, hvorledes bestemmelserne skal fortolkes.

Det er derudover gjort gældende, at det af mødereferat af 15. januar 1996 klart fremgår, at regionen har tilkendegivet, at »... og i den forbindelse godkendt bl.a. den direkte anvendelse af olie til varmeproduktion, herunder også olie mv. anvendt til forvarmning af olien og olie til beredskabskørsel, der sikrer, at spidsbelastningscentralerne kan startes op med kort varsel, som anvendelse til procesformål.«

Det er endelig gjort gældende, at manglende godtgørelsesadgang strider mod ToldSkats vejledning fra 1987 vedrørende fjernvarmeværkers eget forbrug af varme til procesformål. Det er herved gjort gældende, at 1987-vejledningen ikke senere er ændret eller fraveget ved ToldSkats mere generelle vejledninger fra henholdsvis 1995 og 1996. Af 1987-vejledningen fremgår således, at et fjernvarmeværks eget energiforbrug kan godtgøres, hvilket betyder, at varmemeforbrug anvendt til procesformål, hvorved eksplicit er opregnet 1) varme som medgår til at holde fyringsolie i værkets tanke flydende, 2) varme som anvendes til at foropvarme olie, før den forbrændes og 3) varme som anvendes for at forhindre tæring af kedler, anses for godtgørelsesberettiget. Der er ved de senere vejledninger fra 1995 og 1996 ikke på samme direkte måde taget hånd om fjernvarmeværkers procesformål, hvilket ikke kan tages som udtryk for, at myndigheden har forladt det i 1987-vejledningen anførte på dette punkt.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I henhold til de enslydende bestemmelser i henholdsvis mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, kulafgiftslovens § 8, stk. 1, gasafgiftslovens § 10, stk. 1, nr. 1, og elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder få tilbagebetalt afgiften af de af virksomheden forbrugte afgiftspligtige varer.

Som en undtagelse hertil kan der efter de ligeledes stort set enslydende bestemmelser i henholdsvis mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 3, gasafgiftslovens § 10, stk. 4, og elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 3, ikke ydes tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, jf. dog stk. 5 hhv. stk. 4.

I henhold til kuldioxidafgiftslovens § 9, stk. 1, kan der fra 1. januar 2005 ikke ske tilbagebetaling af afgiften efter denne lov.

Af forarbejderne til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, lovforslag nr. 210 til lov nr. 418 af 14. juni 1995, fremgår bl.a., at varerne betragtes som direkte anvendt i de tilfælde, hvor der udelukkende produceres fjernvarme, rumvarme og varmt vand, mens der med indirekte anvendelse menes i samproduktion med andre varer og tjenester.

I afgørelsen har deltaget fire retsmedlemmer.

Henset til, at virksomheden udelukkende leverer fjernvarme kan retten tiltræde, at det omhandlede energiforbrug ikke kan anses for anvendt indirekte til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden.

To retsmedlemmer, herunder retsformanden, udtaler herefter følgende:

Disse retsmedlemmer finder, at mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, og de hertil svarende bestemmelser i de øvrige omhandlede energiafgiftslove skal fortolkes således, at varer, der direkte er anvendt til fremstilling af varme, også omfatter varer, der ikke som sådan er anvendt til fremstilling af varme, men som er indgået som en integreret og væsentlig del af varmeproduktionen. I relation til det af virksomheden fremførte bemærkes i øvrigt, at bestemmelsen i elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 3, ved § 3, nr. 6, i lov nr. 462 af 9. juni 2004, blev ændret til udtrykkeligt at omfatte elektricitet forbrugt i de nærmere angivne installationer, herunder varmepumper, i forbindelse med fremstilling af varme, som leveres af virksomheden.

De varer, der er anvendt til stilstandsvarme i kedelcentraler (kedelopvarmning), er ikke som sådan anvendt til fremstilling af varme, idet stilstandsvarmen anvendes til at holde kedlerne varme med henblik på at undgå tæring, når der ikke produceres varme i de pågældende kedelcentraler.

Stilstandsvarmen i kedelcentralerne indgår imidlertid som et integreret og væsentligt led i virksomhedens produktion og levering af fjernvarme, idet stilstandsvarmen er medvirkende til, at kedelcentralerne er i stand til at producere varme.

De varer, der er anvendt til opvarmning af oliebeholdere med henblik på at sikre oliens rette viskositet kan ej heller anses for anvendt til fremstilling af varme som sådan. Dette forbrug må imidlertid ligeledes anses for at indgå som et integreret og væsentligt led i selskabets produktion og levering af fjernvarme, idet denne opvarmning sikrer at varmeværket er i stand til at producere og levere fjernvarme.

Det omhandlede forbrug er således direkte anvendt til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, hvorfor virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse af energi- og kuldioxidafgifter, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 3, gasafgiftslovens § 10, stk. 4, og elektricitetsafgiftslovens § 11, stk. 3. Endvidere er virksomheden ikke berettiget til godtgørelse af kuldioxidafgift, jf. kuldioxidafgiftslovens § 9, stk. 1.

Ifølge vejledningen om godtgørelse af energiafgifter for fjernvarmeleverancer, som det daværende Toldvæsen udsendte i oktober 1987, anses egen produceret varme, som anvendes til at holde ikke benyttede kedler varme for at hindre tæring som følge af dannelse af svovlsyre, for et godtgørelsesberettiget forbrug til procesformål.

Vejledningen fra 1987 må imidlertid anses for erstattet af de i 1995 og 1996 udsendte vejledninger vedrørende energiafgift og CO₂-afgift af naturgas og bygas samt godtgørelse af energiafgifter og CO₂-afgift.

Det fremgår ikke af vejledningerne fra 1995 og 1996, at decentrale og industrielle kraftvarmeværker er berettiget til godtgørelse af energiafgifter af gas, der anvendes til stilstandsvarme i kedelcentraler.

Det i mødereferat af 15. januar 1996 anførte giver endvidere ikke grundlag for at anerkende godtgørelsesadgang som påstået.

Disse medlemmer voterer derfor for at stadfæste den påklagede afgørelse.

To retsmedlemmer finder, at det omhandlede stilstandsforbrug ikke kan anses for omfattet af ordlyden af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, og de hertil svarende bestemmelser i de øvrige energiafgiftslove, hvorfor virksomheden er berettiget til godtgørelse af energiafgiften af sådant forbrug. Disse medlemmer voterer derfor for at ændre den påklagede afgørelse i overensstemmelse med virksomhedens påstand.

I henhold til skatteforvaltningslovens § 13, stk. 1, er retsformandens stemme afgørende ved stemmelighed, og den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.