

Udskriftsdato: 21. december 2025

SKR nr 9796 af 08/07/2016 (Gældende)

Præcisering af praksis på overskudsvarmeområdet på baggrund af de seneste afgørelser fra Landsskatteretten - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0321234

Præcisering af praksis på overskudsvarmeområdet på baggrund af de seneste afgørelser fra Landsskatteretten - styresignal

SKM2016. 312. SKAT

1. Sammenfatning—Når der sker nyttiggørelse af varme fra en produktionsproces, opstår spørgsmålet, om den forbrugte energi er anvendt til godtgørelsesberettiget formål i form af procesvarme og ikke godtgørelsesberettiget formål i form af fremstilling af fjernvarme, eller om den varme, der leveres til fjernvarmenettet, skal anses for overskudsvarme.

Landsskatteretten har i en sag (**SKM2016. 106. LSR**) truffet afgørelse om, at nyttiggørelse af restvarme fra fremstillet varme anvendt i en godtgørelsesberettiget proces er overskudsvarme og ikke rumvarme.

Med afsæt i afgørelsen og en tidligere afgørelse på området (**SKM2013. 490. LSR**) præciserer styresignalet praksis på overskudsvarmeområdet for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt en nyttiggørelse af varme er overskudsvarme i afgiftsmæssig forstand. —**2. Baggrund og problemstilling**—**SKM2016. 106. LSR** vedrørte et anlæg i en virksomhed, bestående af en gasturbine, tilkoblet en generator. Gasturbinens røggas blev ledt gennem to røggasvekslere, hvor der i første trin skete opvarmning af råvarerne til proces og i sidste trin opvarmning af fjernvarmevand, der blev leveret til offentlig forsyning og eget rumvarmeforbrug.

Landsskatteretten tog i sagen stilling til den afgiftsmæssige håndtering af den del af gassen, som blev anvendt i gasturbinen til opvarmning af råvarerne og til levering af varme som fjernvarme, ved at røggassen fra turbinen opvarmede råvarerne i røggasveksler 1 og fjernvarmevandet i røggasveksler 2.

Spørgsmålet var således, om det omhandlede gasforbrug ansås for anvendt til både godtgørelsesberettiget formål i form af opvarmning af råvarer og ikke godtgørelsesberettiget formål i form af fremstilling af fjernvarme, eller om gasforbruget udelukkende var anvendt til et godtgørelsesberettigede formål til opvarmning af råvarer i røggasveksler 1, således at opvarmningen af varmt vand til fjernvarmen i røggasveksler 2 kunne betragtes som overskudsvarme. —*Landsskatteretten fandt i sagen, at den varme, der blev leveret til fjernvarmenettet, kunne anses som overskudsvarme.* —**SKM2013. 490. LSR** vedrørte en virksomhed, der producerede varer på grundlag af genbrugsvarer. Til brug for produktionen havde virksomheden installeret og idriftsat en ny dampkedel med fødevandsforvarmer og røggaskøler. Virksomheden anvendte den i kedlen producerede damp i en tørreproces til fjernelse af vand i varen.

Virksomheden udnyttede røggassen fra dampkedlen til varmefremstilling, der udnyttedes såvel internt i kedelanlægget som til varme, der leveredes fra virksomheden som fjernvarme. Varmefremstillingen skete i 2 vekslere, der var placeret mellem dampkedlen og skorstenen. Når temperaturen i røggassen var på ca. 225 grader celsius, kunne den ikke udnyttes yderligere til produktion af damp til processen.

Røggassen fra kedlen tilgik den første varmeveksler med en temperatur på ca. 225 grader celsius, der udnyttedes internt til opvarmning af fødevand og forbrændingsluft. Røggassen forlod veksleren med en temperatur på ca. 140 grader celsius som tilgik fjernvarmeveksleren og forlod veksleren med ca. 47 grader celsius.

Røggassen i fjernvarmeveksleren opvarmede returvand fra fjernvarmeselskabet G1 Amba, som havde en temperatur på 35 grader celsius, der blev opvarmet til ca. 75 grader celsius, og herefter returneret til G1 Amba.

Landsskatteretten fandt, at den afgiftspligtige gas, som blev forbrugt i kedlen, måtte anses for anvendt til både godtgørelsesberettiget formål i form af den fremstillede damp til brug i processen samt til ikke

godtgørelsesberettiget fremstilling af fjernvarme. —**3. Regelgrundlaget**—Bestemmelserne om overskudsvarme findes i elafgiftslovens § 11, stk. 9, gasafgiftslovens § 10, stk. 9, kulafgiftslovens § 8, stk. 8, og mineralolieafgiftslovens § 9, stk. 11.

Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 9, har følgende ordlyd:

I det omfang en del af det varme vand eller varmen, som der ydes tilbagebetaling for efter stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om afgift af elektricitet, lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om afgift af naturgas og bygas og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau). For nyttiggjort overskudsvarme hidrørende fra varme produceret på virksomhedens eget kraft-varme-anlæg nedsættes tilbagebetalingen efter 1. pkt. med 41,7 kr. pr. GJ varme (2015-niveau). I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33,0 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. (...).

—**4. SKATs opfattelse**

SKM2016. 106. LSR

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse, at der blev lagt vægt på følgende:

I henhold til lovbemærkningerne (L 190) til lov nr. 393 af 6. juni 2002 og Landsskatterettens afgørelse af 18. maj 2009 kan udnyttelse af restenergiindholdet i en varmeleverance efter brug i processen være omfattet af reglerne om overskudsvarme i stedet for at blive anset for anvendt til både godtgørelsesberettigede og ikke godtgørelsesberettigede formål.

Røggassen fra gasturbinen går ind i varmeveksleren, hvor den anvendes til at opvarme [...]. Efterfølgende går røggassen igennem varmevekslerafsnittet, hvor der produceres fjernvarme. Varmen fra røggassen anvendes således direkte i processen, og efterfølgende udnyttes restenergiindholdet til fjernvarmeproduktion. —På baggrund af den udarbejdede syns- og skønsrapport af 3. marts 2012 anses det for dokumenteret, at den udnyttede varme i røggassen er en følge af en hensigtsmæssig opvarmning af [...], og at udnyttelsen af varmen ikke medfører et forøget forbrug af brændsel på gasturbineanlægget eller procesanlægget som helhed. Ligeledes er det ved syns- og skønsrapporten godtgjort, at varmen i røggassen ikke kan udnyttes til yderligere proces, idet skønsmanden har vurderet, at varmen i røggassen ville gå tabt ved udledning gennem skorstenene, hvis der ikke var etableret slutaftøjning ved den afsluttende varmevekslersektion. —Den varme, der i fjernvarmevarmevekslersektionen nyttiggøres fra røggassen, anses herefter for overskudsvarme. Selskabet er derfor berettiget til tilbagebetaling af afgift vedrørende varme leveret fra virksomheden hidrørende fra gasturbinen, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 9, 2. pkt. Endvidere skal der ikke betales kuldioxidafgift af den udnyttede overskudsvarme fra røggassen, jf. kuldioxidafgiftslovens § 7, stk. 3.

Landsskatteretten ændrer herefter SKATs afgørelse.

SKATs opfattelse

Det fremgår af afgørelsen, at røggassen blev opfattet som anvendt direkte i processen. Landsskatteretten lagde derfor til grund, at røggasveksleren, hvor råvarerne opvarmedes, var en del af processen (udstyret) til at bearbejde råvarerne, og at veksleren ikke opfattedes som en varmeveksler (kedel), der producerede varme til godtgørelsesberettiget og ikke- godtgørelsesberettigede formål.

Derudover fastslog og dokumenterede syns- og skønsrapporten i sagen, at nyttiggørelsen ikke havde medført et øget forbrug af brændsel i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 9.

Når veksleren, der opvarmede råvarerne, blev opfattet som en del af processen, var varmen fra veksleren således overskudsvarme.

SKM2013. 490. LSR

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse, at der blev lagt vægt på følgende:

Det kan lægges til grund, at selskabet leverer fjernvarme i hvilken forbindelse varmen er indvundet i varmeveksler hvorved der sker overførsel af energiindholdet i røggassen hidrørende fra den kedel, hvori der sker fremstilling af den damp, som selskabet anvender i dets produktionsproces med fremstilling af færdigvarer. Sagen vedrører således den afgiftsmæssige håndtering af de i kedlen anvendte afgiftspligtige varer. Retten finder, at den i kedlen forbrugte afgiftspligtige gas må anses for anvendt til både godtgørelsesberettiget formål i form af den fremstillede damp til brug i processen samt til ikke godtgørelsesberettiget fremstilling af fjernvarme. Der er således tale om anvendelse til formål omfattet af henholdsvis gasafgiftslovens § 10, stk. 5, og gasafgiftslovens § 10, stk. 4. Der er således ikke grundlag for at anse selskabets fjernvarmeleverance for omfattet af gasafgiftslovens § 10, stk. 9, idet der ikke er tale om efterfølgende nyttiggørelse. Det bemærkes i den forbindelse, at der ej heller er tale om anvendelse af restenergiindholdet i primærenergi efter denne har gennemløbet en produktionsproces, hvorfor den påberåbte Landsskatteretsafgørelse af 18. maj 2009, j.nr. 06-03714, ikke kan anvendes analogt. Selskabets fjernvarmeleverance er således med rette anset for omfattet af gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt., og kuldioxidafgiftslovens § 9a, stk. 2. Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.

SKATs opfattelse—Det fremgår af afgørelsen, at kedelanlægget ikke var en del af procesanlægget, men et varmeproducerende anlæg der dels fremstillede damp til processen og dels fremstillede varme, der blev leveret fra virksomheden. Det blev yderligere lagt til grund, at den afgiftspligtige gas, der blev anvendt i kedlen, blev forbrugt dels til godtgørelsesberettigede formål i form af produktion af damp til færdigvarefremstillingsprocessen, og dels til ikke-godtgørelsesberettigede formål i form af produktion af fjernvarme. Det er i den forbindelse uden betydning, at en del af varmeenergien i røggassen anvendes til forvarmning af fødevand og forbrændingsluft.

Der var på denne baggrund ikke tale om efterfølgende nyttiggørelse efter gasafgiftslovens § 10, stk. 9. —**Opsummering**—Røggasveksleren i **SKM2016. 106. LSR** var således en integreret del af virksomhedens fremstillingsproces, hvor råvaren (råolie) direkte blev behandlet i røggasveksleren.

Derimod var kedlen i **SKM2013. 490. LSR** ikke en integreret del af processen med fremstilling af færdigvarer, men en energiproducerende enhed, der anvendte afgiftspligtige brændsler. Formålet med kedlen var dels at producere damp, som er mediet til fremstilling af færdigvarer, og dels at producere fjernvarme, der blev leveret ud af virksomheden. —**5. Gyldighed**—Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske Vejledning 2017-1, afsnit E. A. 4.6.10.2. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 8. juli 2016