

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10075 af 26/09/2017 (Gældende)

Overskudsvarme - anlæg til nedkøling af procesluft - varme fra røggas fra gaskedel anvendt til luftrensning og dampfremstilling

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0789471

Overskudsvarme - anlæg til nedkøling af procesluft - varme fra røggas fra gaskedel anvendt til luftrensning og dampfremstilling

Skatterådet bekræftede, at elektriciteten, som anvendtes i et anlæg til nedkøling af procesluft, ansås for anvendt til procesforbrug. Skatterådet kunne tillige bekræfte, at spørger skulle afregne afgift efter overskudsvarmereglene for den varme, der stammede fra dette elektricitetsforbrug, og blev leveret som fjernvarme.

Spørger havde endvidere en specialbygget kedel, der anvendtes til både 1) luftrensning af procesluft og 2) dampproduktion til brug for fremstilling af varer. Luftrensningen skyldtes miljøkrav til udledning af partikler til luften. Skatterådet bekræftede, at overskudsvarmereglene fandt anvendelse på den restvarme, som blev indvundet fra røggas grundet afbrænding af procesluft, som skyldtes miljømyndighedernes krav.

Skatterådet kunne dog ikke bekræfte, at overskudsvarmereglene fandt anvendelse på varme, der blev indvundet fra røggas, som skyldtes dampproduktionen. Dette skyldtes, at varmen blev indvundet, inden den er blevet anvendt i spørgers produktion. Der var derfor ikke tale om, at energien blev genanvendt efter at have været anvendt til et godtgørelsesberettiget formål. Dermed var der ikke tale om overskudsvarme.

Skatterådsmøde 26. september 2017 - SKM2017. 585. SR

Af hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt offentliggøres afgørelsen i forkortet og redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan elektricitet, som anvendes i kølemaskinen til nedkøling af procesluft, anses for anvendt til procesforbrug efter elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 15, samt § 11c, stk. 1?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares med et - JA, skal spørger så afregne afgift efter reglerne om overskudsvarme i § 11, stk. 9, i lov om afgift af elektricitet og § 10, stk. 9, i lov om afgift af naturgas, hvis varmen i stedet for at blive blæst bort i køletårnet leveres som fjernvarme til fjernvarmeværket G1?
3. Kan spørger få godtgjort afgift på naturgas efter § 10, stk. 1, stk. 4, 2. pkt., og stk. 5, samt § 10a i lov om afgift af naturgas for den mængde naturgas, der anvendes til afbrænding af luft i en specialbygget kedel for at overholde miljøkravene for udledning af partikler til luften. I kedlen fremstilles endvidere damp, der anvendes til procesformål ved fremstilling af varer?
4. Hvis spørgsmål 3 besvares med et - JA, kan spørger så anvende reglerne om afgift af overskudsvarme, jf. § 10, stk. 9, i lov om afgift af naturgas, for den restvarme, som via economizer indvindes fra røggassen fra kedlen, der anvendes til afbrænding af procesluft for at overholde miljøkravene, og som efterfølgende leveres som fjernvarme til fjernvarmeværket G1?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Nej, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Beskrivelse af virksomhed og anlæg

Spørger

Spørger fremstiller ingredienser, som anvendes ved produktion af fødevarer.

I forbindelse med udvidelse af produktionsanlægget har spørger bygget en ny fabrik og et nyt kedelanlæg.

Som følge af en udvidet produktion ved spørger med ny fabrik og nyt kedelanlæg har spørger modtaget tillæg til miljøgodkendelse. Det fremgår af miljøgodkendelsen, at et halvt år efter drift start på den nye fabrik skal spørger bevise, at emissionen fra mølleriet ligger indenfor grænseværdierne.

Spørger har i en del år kæmpet for at reducere emissionen fra mølleriet, en kamp der har kostet mange penge, men uden brugbare resultater.

Mølleriet er en væsentlig del af produktionsanlægget og kan ikke erstattes af andre maskiner.

Møllernes funktion er at findele og tørre produkterne, inden de indgår i færdige salgbare varer.

Der fremgår følgende af relevante afsnit i tillæg til miljøgodkendelse dateret xx:

Afsnit C1- fra møllerne må der maksimalt udledes 35.000 m³ luft pr. time.

Denne mængde er nu ændret til 22.000 m³ pr time, idet antallet af møller er reduceret fra 10 til 6 møller. Luftmængden er altid konstant, når møllerne er i drift.

Afsnit C3 – fra tanke og øvrige procesanlæg (øvrige procesanlæg er møllerne) må der udledes 2,5 mg pr. m³.

Det fremgår af fodnoten *, at kravet om maksimal udledning alene gælder, hvis den samlede udledning for hele virksomheden på 25 g/h er overskredet.

Af Afsnit C5 lille c – fremgår, at spørger senest 6 måneder efter idriftsættelse af den nye fabrik skal foretage en kontrolmåling for at dokumentere, at spørger overholder de krav, der er til udledning.

Fabrikken er under opbygning og forventes at blive idriftsat i efteråret 2017.

Målinger af udledning

Ud fra de miljømålinger, der er foretaget, kan spørger ikke overholde grænsen for indhold af proteiner på 2,5 mg pr. m³ luft, idet udledningen er mange gange højere, jf. rapport fra virksomhed G2 med emissionsmåling ved tørreri (gasmøllerne) fra august 2013.

Det kan oplyses, at partiklerne er meget små (aerosoler). Samlet er vægten af de udledte partikler 0,5-0,6 kg pr. døgn.

Spørger har sammen med deres rådgivere forsøgt af afhjælpe problemet med forskellige former for filtre, kondensering af væsken i luften mv.

Spørger har ikke fundet en metode, der i tilstrækkelig omfang kan reducere udledningen, så miljøkravene kan overholdes.

Når luften afbrændes forventer spørger, at proteinerne afbrændes, så der ikke ledes partikler ud til luften. Hvis afbrænding ikke er tilstrækkelig til at overholde kravene til udledningen i henhold til miljøredegørelsen, kan partiklerne sandsynligvis bortrenses fra røggassen, idet partiklerne efter afbrænding må formodes at være tørre.

For at afbrænde proteinerne er det en betingelse, at temperaturen i kedlen er over 500 grader.

Miljømyndighedernes krav

Krav til udledning af partikler til luften fremgår af den miljøtilladelse, som spørger har modtaget fra henholdsvis YY Amt og Miljøstyrelsen.

Seneste tillæg er modtaget i forbindelse med udvidelse af fabrikken og kedelanlægget og er dateret den xx.

Det krav i miljøtilladelsen, som spørger har svært ved at opfylde, er kravet om udledning fra gasmøllerne.

I tillæg til miljøgodkendelse af xx fremgår det af afsnit C1, at der maksimalt må udledes 35.000 Nm³ luft i timen. Da spørger fik miljøgodkendelsen, havde spørger 10 gasmøller. I dag har spørger seks gasmøller – møllerne 1 - 6. Derfor er den maksimale luftmængde 22.000 m³. Det er også altid den mængde luft – 22.000 m³ - der skal afbrændes. At det altid er ca. 22.000 m³ luft, der skal afbrændes, skyldes de tekniske forhold ved møllerne.

Af afsnit C3 i tillægget af xx fremgår det, at der ved tanke og øvrige procesanlæg maksimalt må udledes 2,5 mg pr. Nm³ luft. Gasmøllerne er en del af det ”øvrige procesanlæg”

I fodnote til den udledte mængde på 2,5 mg pr. Nm³ luft fremgår, at

”emissionsgrænseværdien for støv indeholdende proteiner er kun gældende, såfremt massestrømsgrænsen for hovedgruppe 1-klasse 2 – stoffer er på 25 g/h er overskredet for hele virksomheden. ”

Når emissionskoncentrationen for nogle afkast eller alle afkast er større end den vejledende emissionsgrænseværdi, og massestrømmen er større end den vejledende massestrømsgrænse, er det et krav, at der foretages emissionsbegrænsninger på de afkast, hvor emissionen overskrider den vejledende emissionsgrænseværdi.

Den enkelte virksomhed kan ikke overholde emissionsgrænseværdierne ved "fortynding", dvs. ved brug af uforholdsmæssig stor luftmængde, f.eks. ved fortynding med rumluft eller afkastluft fra andre processer i virksomheden.

Spørger har fået foretaget målinger, der viser, at spørger udleder 20 mg partikler pr. m³ luft. Med en luftmængde på 22.000 m³ pr. time giver det en samlet udledning på 440 g/h, altså langt over 25 g/h.

I rapporten fra virksomhed G2 er der målt en luftmængde for møllerne 1 – 6 på 16.800 Nm³. Ved en omregning til m³ svarer de 16.600 Nm³ til ca. 22.000 m³ ved drift temperaturen (85 °C), jf. vedlagte rapport fra august 2013.

Ved emission af brændbare stoffer hovedgruppe 1 bør der normalt foretages rensning ved termisk forbrænding eller andre lige så effektive metoder.

Spørger har valgt at brænde afkastluften fra mølleriet i dampkedlen, da det er en lige så effektiv måde som et termisk forbrændingsanlæg, men meget billigere i anskaffelse og drift, samtidig er udnyttelsen af spildvarmen fra afbrændingen af luften en kendt teknik.

Luftmængden på 35.000 Nm³ i afsnit C1 i tillæg miljøgodkendelsen passer ikke helt med den mængde, der er efter måling af virksomhed G2. Det kan skyldes sandsynligvis, at man ikke har været opmærksom på, at der er forskel på Nm³ og måling af m³ ved en given temperatur.

Om det kan være kommunikationen mellem spørger og Miljøstyrelsen, der er skyld i mængdeforvirringen, er ikke afklaret.

Ved en omregning af Nm^3 luft ud fra virksamhed G2s målte mængde på 27.300 Nm^3 til m^3 ved den faktiske temperatur i luften (ca. 85 grader) giver det en luftmængde på ca. 35.000 m^3 .

Man kan af virksomheden G2s rapport se, at det ikke er så let at måle luftmængden. Måling fra de 10 møller - 7 målepunkter – giver luftmængde på 27.300 Nm^3 , men en samlet måling af luftmængden fra de 10 møller giver en luftmængde på 25.400 Nm^3 .

Det har ikke givet problemer for spørger at overholde kravet om udledning af Nm^3 luft til atmosfæren, idet udledningen fra møllerne er langt under den mængde på 35.000 Nm^3 luft, der fremgår af miljørederegørelsen.

Spørger er derfor nødt til at finde en måde at reducere udledningen til luften. Spørger har – uden held – forsøgt flere metoder til at rense luften. Eneste mulige måde er sandsynligvis at afbrænde luften.

I tillæg til miljøgodkendelse fremgår det, at der må udledes 8.721 Nm^3 luft fra den nye kedel. Miljøstyrelsen har accepteret, at der må afbrændes og hermed udledes 22.000 m^3 luft fra kedlen.

Spørger har anmodet Miljøstyrelsen om at få en skriftlig tilkendegivelse af udledt mængde luft fra møllerne og udlederkravene for den luft, der kommer fra møllerne. Miljøstyrelsen ønsker ikke at komme med et skriftligt svar på dette.

Udlederkravene i henhold til tillæg til miljøgodkendelse af xx skal være opfyldt 6 måneder efter at anlægget er idriftsat. Anlægget forventes idriftssat i efteråret 2017.

Anlæg til afbrænding af luft

Spørger har bygget en kedel, hvor det er muligt at afbrænde luften samtidig med, at der produceres damp, som skal anvendes i produktionsprocessen.

Denne kedlen er idriftsat.

For at fremstille tilstrækkelig med damp har spørger behov for en kedel, der kan fremstille 16 ton damp i timen.

For at der kan være ”plads til” af afbrænde 22.000 m^3 luft har det været nødvendigt at installere en kedel, der kan producere 20 ton damp pr. time.

Når møllerne er i drift, vil der konstant komme 22.000 m^3 luft, der skal afbrændes, selvom kedlen ikke har behov for så stor en mængde luft for at fremstille den ønskede mængde damp. Det vil således aldrig være nødvendigt at supplere luften fra møllerne med udeluft.

Kedlen er bygget således, at kedlen i brændkammeret kan afbrænde hele luftmængden, når kedlen kører på fuldlast. Hvis der ikke er så meget behov for damp, bliver luften afbrændt i kanaler i kedlen.

For at kunne afbrænde luftmængden er der endvidere monteret et specielt brændehoved, og kedlen er forsynet med en speciel forplade.

Kedlens anden funktion er at producere damp, som anvendes til proces i forbindelse med produktion af varer. Hvis der i en kortere periode (nogle timer) ikke er behov for damp, kan kedlen alene anvendes til at afbrænde luften. Det vil dog forekomme meget sjældent.

Hvis der alene skal afbrændes de 22.000 m³ procesluft i specialkedlen, når forbrændingen foregår ved 501 °C, og der ikke samtidig produceres damp til brug for produktion, så skal der i princippet kun bruges energi til opvarmning af procesluften samt strålingstab fra kedlen. Dette vil svare til ca. 3.800 kWh pr. time og kræve ca. 345 Nm³ naturgas pr. time.

Det maksimale tryk, der kan blive i kedlen, når der alene afbrændes procesluft i kedlen ved 501 °C og ikke produceres damp, er bestemt ud fra afblæsningstrykket/løftetrykket for sikkerhedsventilen. Dampkedlen er designet til max. tryk på 15 bar og svarende til 201°C. Det betyder at, hvis produktionen ikke aftager damp, samtidig med at der er drift på ”møllerne”, vil energien blive blæst til det fri.

Når der forgår dampproduktionen i specialkedlen, vil temperaturen i fyrboksen vil ca. være 800-1000°C. Temperaturen varierer efter hvor i fyrboksen, der bliver målt.

Trykket ved produktion af damp på specialkedlen vil være 13 bar.

Gasforbruget ved kedelfuldst er 1072 Nm³ gas. Den indfyrede kedeffect er 11.792 kW.

Kedlens effect til nyttiggjort til dampproduktion er 10.431 kW (output effect).

En meget begrænset del af varmen fra kedlen anvendes til rumvarme. Fremover forventes rumvarmen at komme fra overskudsvarme.

Spørger udnytter i dag en del af den energi, der er i røggassen, idet der er installeret to economizere.

Spørger påtænker at ændre anlægget således, at en større del af energien i røggassen anvendes. Det sker ved at tilføje endnu en economizer.

At der installeres endnu en economizer vil ikke ændre på, at så meget af varmen som muligt anvendes til at forvarme fødevand og returvand.

Anvendelse af restenergien i røggassen kan ikke anvendes i processen, men påtænkes at blive solgt som fjernvarme eller anvendt som rumvarme i kontorlokaler.

Der vil normalt altid vil være behov for dampproduktion, når der afbrændes luft. Hvis der alene afbrændes 22.000 m³ luft pr. time i kedlen ved ca. 500 °C, uden der produceres damp, vurderer spørger, at det vil være muligt at udtage ca. 636 kWh varme fra en yderligere economizer (fjernvarmeøkonomiser), idet der ikke skal forvarmes vand til dampproduktion.

Economizeren er dimensioneret til at levere 636 kW. Derfor vil economizeren kunne levere ca. 636 kWh. Effekten kan måske blive marginalt højere, idet der ikke afsættes varme i de to economizere, der forvarmer fødevandet mv. Modsat vil temperaturen i røggassen være lavere, idet der ikke indfyres så stor en mængde gas.

Spørger er blevet spurgt om, hvor stor den varmeproduktionen er, der ønskes udnyttet til fjernvarme, når kedlen producerer damp ved fuldst. Hertil har spørger oplyst, at eftersom fjernvarmen kundernes forbrug varierer over året, vil et mulig salg af varme produceret på economizer også følge samme udsving. Altså mellem 0 og max. 636 kWh pr. time.

Kedlens virkningsgrad er ca. 88,5 %. Dertil kommer spædevands economizer med en effect på 246 kW og fødevands economizer med en effect på 636 kW. Dvs. en samlet en virkningsgrad på ca. 95,9 %.

Luftafbrænding - køling

Når procesluften kommer fra produktionsprocessen, er fugtindholdet meget højt. Luften har en temperatur på 75 grader og relativ fugtighed på 100%.

At luftfugtigheden og temperaturen i luften er så høj er en følge af de produktionstekniske forhold, der er ved møllerne.

På grund af den høje temperatur og fugtighed kan luften ikke umiddelbart afbrændes i kedlen.

Hvis luften afbrændes med så højt et fugtindhold og høj temperatur kan spørger ikke overholde udledningskrav til NOx-emissionen. Endvidere kan brænder i kedlen ikke holde til en luftfugtighed på 100 % RF. Hvis luften har en relativ fugtighed på 100%, vil leverandør af brænder endvidere ikke garantere for holdbarhed af brænderen.

For at reducere fugtigheden i luften skal luften afkøles, hvorved vandmængden i luften reduceres.

Nedsættelse af temperaturen i luften sker ved, at man ved et køleanlæg/kølemaskine reducerer temperaturen i luften. Kølemaskinen er drevet af elektricitet.

Når luften er befriet for en stor del af fugtindholdet, sendes luften gennem en luftforvarmer, hvorved fugtindholdet nedsættes. Til at hæve temperaturen anvendes den varme, som man tidligere i forløbet har udtaget fra luften.

Varmen fra køleanlægget/kølemaskinen, som ikke kan udnyttes til luftforvarmning, vil blive blæst bort til atmosfæren i et køletårn.

Påtænkte dispositioner

Varme fra kølemaskine

Spørger påtænker at udnytte noget af varmen fra køleanlægget/kølemaskinen, inden varmen ledes til køletårnet. Dels til rumvarme ved spørger og dels sælge varmen til fjernvarmeværket G1. jf. vedlagte skitse 10-04-D.

Kølemaskinen er på nuværende tidspunkt ikke etableret og idriftsat endnu.

Varme fra ny economizer

Røggassen fra kedlen indeholder store mængder varme, som ikke kan udnyttes til at producere den damp, som spørger anvender i produktionsprocessen, idet temperaturen er for lav til dampproduktion.

I dag er der monteret 2 economizere, som anvender en del af energien i røggassen. Den ene økonomiser forvarmer fødevandet, inden vandet ledes ind i kedlen. Den anden economizer forvarmer spædevandet (vand efter vandbehandlingen inden det ledes til kondensattank).

Selv med fuld udnyttelse af disse to economizere, er der stadig en rest energi i røggassen. Ved at indsætte endnu en economizer mere imellem de to nuværende economizere, vil det være muligt, at udnytte en del mere af energien i røggassen til fjernvarme eller rumvarme.

At der installeres en ekstra economizer vil ikke påvirke den mængde varme, der afgives fra røggassen til spædevand og fødevand.

Ved at udnytte energi bedre i røggassen, vil kedlens samlede virkningsgrad blive forbedret svarende til den udvidede energioptag i economizer 3. Den indfyrede gasmængde forbliver uændret.

Der vil være nogle timer om året, hvor der ikke afbrændes procesluft i kedlen. Når det er tilfældet vil forbrændingsluften være almindelig udeluft.

På varmerøret fra den nye economizer – fjernvarme economizeren - bliver der monteret en flowmåler, to af SKAT godkendte energiregnere inkl. tilhørende følere og swits.

Systemet virker ved, at friskluft spjældet i lukket position - som er lig med luft fra møllerne - registreres energiproduktion på economizeren på én energiregner.

Hvis møllerne stopper, vil trykket i luftkanalen falde, og luftspjældet, der henter luft fra atmosfæren, vil blive åbnet.

Friskluftspjældet er forsynet med elektriske endestops kontakter, dette signal sendes til switsen, som derpå ændrer energiregistrering af produceret energi på economizer til energiregner nr. to.

Det kan endvidere oplyses, at gasbrænderen ikke kan fungere, hvis der ikke tilføres luft fra enten møllerne eller fra atmosfæren.

Når luftspjældet åbner sig, så der anvendes udeluft til forbrænding i kedlen, registreres varmemængden, der er produceret i denne periode således på separat måler.

I de perioder hvor afbrænding af naturgas sker ved almindelig udeluft, kan spørger ikke anvende reglerne om betaling af afgift efter overskudsvarmereglerne, men skal betale afgift ud fra de almindelige regler for friskvarme.

Udnyttelse af overskudsvarme

Varmen fra den tredje economizer kan dels anvendes til rumvarme ved spørger eller sælges som overskudsvarme til fjernvarmeværket G1.

Spørger forventer, at fjernvarmeværket G1 i 4 vintermåneder fuldt ud kan aftage den mængde overskudsvarme, der er opsamlet. I de øvrige måneder er der dage, hvor fjernvarmeværket G1 kun aftager en del af overskudsvarmen. Den resterende mængde varme vil blive bortkølet i køletårnet eller blæst ud med røggassen.

Aftale om levering af varme

For at levere varme til fjernvarmeværket G1 er det en forudsætning, at fjernvarmeværket G1 får tilladelse til at bygge en akkumuleringskøle tank tæt ved spørgers matrikel. Denne tilladelse har fjernvarmeværket G1 endnu ikke modtaget, idet en nabo har gjort indsigelse. Ansøgning om bygning af tank er derfor anket til Naturstyrelsen.

Spørger har derfor endnu ikke indgået en aftale om levering af varme til fjernvarmeværket G1.

Varmeprisen på levering af varme til fjernvarmeværket G1 er endnu ikke aftalt mellem parterne, men prisen forventes at blive på ca. xx kr. pr. MWh.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan elektricitet, som anvendes i kølemaskinen til nedkøling af procesluft, anses for anvendt til procesforbrug efter elafgiftslovens § 11, stk. 1 og stk. 15, samt § 11c, stk. 1?

Spørger påtænker at nedsætte temperaturen i luften fra møllerne ved et køleanlæg/kølemaskine. Kølemaskinen er drevet af elektricitet.

Den tekniske opbygning af anlægget, der beskriver hvordan nedkølingen foretages, fremgår af nedenstående skitse, der er benævnt 10-04 C.

Efter § 11, stk. 1 og § 11c stk. 1, i lov om afgift af elektricitet kan virksomheder få godtgjort 90,6 øre pr. kWh (2017 sats) af afgiften på elektricitet, der er forbrugt af momsregistrerede virksomheder.

Af § 11, stk. 2 og 3, i loven fremgår, at visse virksomheder ikke kan få godtgjort elafgift, og at man alene kan få godtgjort afgiften på elektricitet med en reduceret sats, hvis elektriciteten anvendes til rumvarme, varmt brugsvand og komfortkøling.

Begrundelse for svar

Ved spørger anvendes elektriciteten til nedkøling af luften, således at det er teknisk muligt at afbrænde luften i kedlen. Hvis luftfugtigheden ikke reduceres, er det ikke teknisk muligt at afbrænde luften.

At luftfugtigheden i luften er så høj skyldes alene de produktionstekniske forhold – møllerne - ved spørger.

Nedkøling foretages af proceshensyn og foretages kontinuerligt, når der foregår produktion.

Da forbruget ikke er omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 2 og 3, kan spørger få godtgjort elafgift med 90,6 øre pr. kWh.

Spørgsmålet kan derfor besvares med et ja.

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares med et - JA, skal spørger så afregne afgift efter reglerne om overskudsvarme i § 11, stk. 9 i lov om afgift af elektricitet og § 10, stk. 9 i lov om afgift af naturgas, hvis varmen i stedet for at blive blæst bort i køletårnet leveres som fjernvarme til fjernvarmeværket G1?

Spørger påtænker at sælge den andel af overskudsvarmen fra køleanlægget, som spørger ikke selv kan anvende, jf. ovenfor.

Den tekniske opbygning af anlægget er beskrevet i nedenstående skitse, der er benævnt 10-04 D.

I forhold til spørgsmål 1 er der alene den forskel, at varmen lige før køletårnet udtager den varme, der leveres til fjernvarmeværket G1.

Fjernvarmeværket G1 vil betale omkring xx kr. pr. MWh varme, der leveres fra spørger.

Efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, og naturgasafgiftsloven § 10, stk. 9, skal der betales overskudsvarmeafgift af den leverede varme med afgiftssatsen 182,50 kr. pr. MWh eller med en sats på 33% af vederlaget.

Da spørger har fået godtgjort afgift på naturgas, der anvendes til opvarmning i møllerne og elafgift af elforbrug til drift af kølemaskinen, skal spørger i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 9, og naturgasafgiftslovens § 10, stk. 9, betale overskudsvarmeafgift.

Spørgsmålet kan derfor besvares med et ja.

Spørgsmål 3

Kan spørger få godtgjort afgift på naturgas efter § 10, stk. 1, stk. 4, 2. pkt., og stk. 5, samt § 10a i lov om afgift af naturgas for den mængde naturgas, der anvendes til afbrænding af luft i en specialbygget kedel for at overholde miljøkravene for udledning af partikler til luften. I kedlen fremstilles endvidere damp der anvendes til procesformål ved fremstilling af varer?

Efter gasafgiftslovens § 10, stk. 1, stk. 4, 2. pkt., og stk. 5 samt § 10a kan virksomheder, der anvender varme fra naturgas til produktion af varer, der afsættes, få godtgjort det meste af naturgasafgiften.

Begrundelse for svar

Ved spørger anvendes damp produceret på naturgas til produktion af varer, der afsættes. Spørger opfylder således kravene i loven til at få godtgjort naturgasafgift på den mængde naturgas, der er anvendt til procesforbrug. Godtgørelsen reduceres med 4,5 kr. pr. GJ.

Spørgsmålet kan derfor besvares med et ja.

Spørgsmål 4

Hvis spørgsmål 3 besvares med et – JA, kan spørger så anvende reglerne om afgift af overskudsvarme, jf. § 10, stk. 9, i lov om afgift af naturgas, for den restvarme, som via economizer indvindes fra røggassen fra kedlen, der anvendes til afbrænding af procesluft for at overholde miljøkravene, og som efterfølgende leveres som fjernvarme til fjernvarmeværket G1?

Spørger påtænker at montere en ekstra economizer til at indvinde en yderligere del af varmen fra røggassen. Spørger har ikke selv mulighed for at anvende varmen til procesforbrug. Derfor påtænker spørger at levere varmen til fjernvarmeværket G1.

Den tekniske opbygning af anlægget er beskrevet i vedlagte skitse der er benævnt 10-04 E.

Varmen fra economizeren vil aldrig blive afkølet i køletårnet. Hvis varmen ikke kan udnyttes, vil varmen blive ledt ud til atmosfæren med røggassen.

Det fremgår af § 10, stk. 9, i lov om afgift af naturgas, at der skal betales afgift ved levering af overskudsvarme.

Afgiften afregnes med en afgift på 182,50 kr. pr. MWh eller med satsen 33% af det samlede vederlag for varmen.

Udnyttelse af overskudsvarmen ved spørger vil ikke medføre ekstra forbrug af naturgas eller andre brændsler.

Begrundelse for svar

Varmen anses - efter spørgers vurdering - for overskudsvarme, idet det er et krav, at spørger rensr luften fra processen, så den luft, der udledes til atmosfæren, overholder de krav til udledning, som miljømyndighederne kræver. Dette krav opfyldes ved at afbrænde de partikler, der er i luften, jf. ovenstående beskrivelse.

Ved afbrænding af luftstoffer sker der den rensning af luften, som miljømyndighederne kræver. Rensning af luften er en integreret del af processen og kan ikke adskilles geografisk og tidsmæssigt, idet det er en konstant luftstrøm, som ikke på nogen måde kan gemmes.

Skatteministeren har ved behandling af et lovforslag i 1995 skrevet således til Cheminova A/S:

"Ved afgørelsen af om der er tale om en helt integreret del af processen, vil der blive lagt vægt på, om de produkter, der kommer fra rensningen (det rensede, og det bortrensede), indgår igen i processen som råvarer. Hvis dette er tilfældet er rensningen integreret. I andre tilfælde vil også blive lagt vægt på, om renseforanstaltningen kan adskilles geografisk eller tidsmæssigt fra produktionsprocessen. Hvis dette er tilfældet, er der ikke tale om en integreret del af processen. I praksis vil luft- eller røgrensning i forbindelse med den tunge proces være uadskillelig fra det anlæg, hvor den tunge proces foregår." (spørgers fremhævnings)

Ovenstående giver god mening, idet afgift på naturgassen, der anvendes til separat afbrænding af luften fra møllerne, vil være procesforbrug.

Skatterådet har i svar dateret den 15. december 2015 - offentliggjort under SKM2016. 7. SR - fastslået, at energi der anvendes til afbrænding af procesluft, for at overholde de udlederkrav, som miljømyndighederne kræver, skal anses for anvendt til procesforbrug.

Forholdene ved spørger er stort set identiske med forholdene i det bindende svar fra Skatterådet SKM2016. 7. SR. Spørger vil derfor henvise til den praksis, der er gældende som følge af Skatterådets svar.

Da svaret er offentliggjort, vil spørger blot henvise til de argumenter, der er beskrevet i SKM2016. 7. SR.

Spørgsmålet kan derfor besvares med et ja.

Repræsentanten kan oplyse, at det var ham, der anmodede om svar for den pågældende virksomhed i SKM2016. 7. SR.

Spørgers høringssvar

Spørger har afgivet følgende bemærkninger til spørgsmål 4:

Det fremgår af SKATs sagsfremstilling, at der skal foretages en opdeling af den varme, der indvindes ved den economizer, der påtænkes installeret. Opdelingen skal efter SKAT opfattelse foretages, idet der skal betales overskudsvarmeafgift af den del af energien, der fremkommer ved afbrænding af luften. For den resterende varmemængde, der indvindes i economizeren, skal spørger betale friskvarmeafgift.

Det er således SKATs holdning, at der skal foretages en opdeling af den energi, der er i gas, der anvendes til luftafbrænding i forhold til den samlede energi i røggas.

Det er således SKATs vurdering, at den varme, der indvindes fra den energi, der er i den mængde naturgas, der kræves for at afbrænde partiklerne i luften, anses for overskudsvarme. Den resterende mængde naturgas skal anses for anvendt til dampproduktion, og varmen herfra er således efter SKATs vurdering friskvarme.

Spørgers opfattelse

Spørger er af den klare opfattelse, at der allerede foregår en proces i kedlen, idet der af miljøhensyn afbrændes partikler i samproduktion med fremstilling af damp. Dampen vil fremover udelukkende blive anvendt til procesformål. — Der er ikke tvivl om, at damp, der fremstilles, er friskvarme, og denne varme anvendes til procesformål.

Ved produktion af damp vil man udnytte så meget af energien som muligt til dampproduktion. Resten af varmen ledes i princippet bort i form af varme i røggassen.

Energien i røggassen udnyttes i economizere til forvarmning af fødevand og spædevand.

Den restenergi, som ikke kan udnyttes, påtænker spørger at indvinde så stor en mængde som muligt og sælge varmen som fjernvarme.

Ved afbrænding af luften bliver den energi, der tilføres i form af naturgas, til en blandet produktion, som ikke kan opdeles. Der foretages en afbrænding af partikler i luften, som er en direkte proces, og indirekte vil der fremstilles damp, der skal anvendes til procesformål hos spørger.

Styresignal fra SKAT

SKAT har i styresignal af 8. juli 2016 – SKM. 2016.312. SKAT - præciseret praksis på overskudsvarmeområdet. I styresignalet henvises til afgørelse SKM. 2016.106. LSR

Det fremgår følgende af styresignalet:

”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 fandt i sagen, at den varme, der blev leveret til fjernvarmenettet, kunne anses som overskudsvarme. ”

Kendelse 06-03714

Landsskatteretten har i en anden ikke offentliggjort kendelse behandlet spørgsmålet, om varme kan anses for overskudsvarme. Kendelsen har journal nr. 06-03714.

Der fremgår følgende beskrivelse af anlægget i kendelsen:

”Den afgiftsbelagte energi (dampen) tilføres ved tilgangen til veksler 1 i form af damp. Varmeveksler 1 er en rørspriral, der er fysisk placeret i bunden af destillationskolonnen. I destillationskollonen opnår spritten dampform, der kondenseres til flydende sprit ved afgivelse af varme i varmeveksler 4. Efter at dampen har afgivet en del af sin energi i veksler 1 fortsætter dampen/kondensatet gennem to varmevekslere (nr. 2 og 3), hvor der afsættes yderligere energi, som tjener til opvarmning af fjernvarmevandet til rumvarme og varmt vand. Før og efter veksler nr. 2 er temperaturen henholdsvis op til ca. 140⁰C og 105⁰C. Energien føres videre til veksler nr. 3, og temperaturen udgør herefter ca. 90⁰C. Den i varmeveksler nr. 4 genindvundne varme anvendes til opvarmning af fjernvarmevand til rumvarme og varmt vand”

Af kendelsen fremgår, at Landsskatteretten fandt, at virksomheden kan anvende reglerne om afgift af overskudsvarme på varme fra economizer 2, 3 og 4.

Fælles for begge kendelser

Fælles for begge kendelser er, at det alene er en del af energien, der er afsat i en veksler og anvendt til procesenergi. I den ene sag er det varmen i røggas, og i den anden sag er det dampenergi, der er afsat til proces. I begge tilfælde har det medie, der bærer varmen en høj temperatur, inden energien bliver omsat til fjernvarme/overskudsvarme i nogle efterfølgende economizere eller vekslere (vekslere og economizere har samme funktion).

Ved ovennævnte to sager sker der det, at en del af varmeenergien afgives til proces, og den resterende energi ”løber videre” og bliver ved varmevekslere/economizere til fjernvarme. I ingen af ovennævnte

sager er det afgørende, hvor stor en del af energien, der anvendes til proces, og hvor stor en andel af energien, der som overskudsvarme bliver anvendt til fjernvarme. Ligeledes er temperaturen underordnet.

Ved spørger er der derimod tale om, at selve processen foregår i kedlen, og den varme, der kommer fra kedlen, vil fremover udelukkende blive anvendt til procesforbrug, mens den del af varmen fra røggassen, som ikke kan udnyttes til procesformål eller forvarmning, anvendes til fjernvarme,

Forholdene ved spørger må fuldt ud sidestilles med den sag, som er offentliggjort under SKM2016. 106. LSR, idet der i begge sager er tale om, at røggas har været direkte i forbindelse med processen.

For at følge SKAT's systematik i høringsnotatet - med tre kriterier – opfylder spørger de 3 kriterier:

At der er tale om et godtgørelsesberettiget forbrug, idet der – direkte - foregår en proces i kedlen.

At så meget af energien som muligt anvendes til procesforbrug, dels i form af damp til procesforbrug og dels i form af at economizer et og to som forvarmer fødevand og spædevand

At der ikke anvendes ekstra energi for at udnytte overskudsvarmen. Reelt anvendes der mindre energi ved samproduktion, end hvis spørger bygger to separate anlæg.

Spørger kan derfor ikke se, at der skal være forskel på, om der – som i ovennævnte sager – udnyttes en del af højtemperatur varme, efter at der er afsat varme til procesforbrug, eller der udnyttes varme fra røggas, som kommer direkte fra en proces.

Efter vores vurdering er der ved spørger en mere direkte sammenhæng med processen end i de to ovennævnte sager, idet selve processen ved spørger foregår direkte i kedlen.

Bemærkninger til afgørelse SKM2013. 490. LSR—

SKAT henviser til afgørelse SKM2013. 490. LSR. I denne sag anser SKAT og Landsskatteretten alene varmen, der er i røggassen for at komme fra dampproduktion, som efterfølgende anvendes til proces.

I spørgers tilfælde er forholdene helt anderledes, idet afbrænding i kedlen i sig selv er en proces - luftafbrænding, hvorfor den varme, der kommer fra røggassen, må anses for komme fra en proces, og hermed skal varmen fra economizer – afgiftsmæssigt - anses for at være overskudsvarme.

Lovgiveres hensigt

Bestemmelsen om overskudsvarme blev oprindeligt indsat ved en ændring af mineralolieafgiftsloven, jf. lov nr. 418 af 14. juni 1995 – lovforslag L210.

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget (L210) blev bl.a. anført følgende om overskudsvarme:

"Nærmere om overskudsvarme

Efter energianvendelsen til de nærmere produktionsprocesser vil det ofte være muligt at udnytte en restenergimængde i form af "spildvarme" eller "overskudsvarme" til rumopvarmning. Hvis denne overskudsvarme udnyttes ved særlige installationer, vil der skulle betales afgift heraf.

Ved fastsættelsen af reglerne for beskattning af overskudsvarme er der tilstræbt en balance mellem hensynet til - ikke mindst af energi- og miljømæssige årsager - at undgå, at overskudsvarme, der kan reducere det samlede energiforbrug, går til spilde og hensynet til at undgå afgiftsbetinget "fremstilling" af "overskudsvarme". I praksis vil man ikke kunne afgøre, hvornår det ene eller det andet er tilfældet.

Med hensyn til at man skal undgå at overskudsvarme, hvis udnyttelse kan reducere det samlede energiforbrug, går til spilde, bemærkes, at virksomhederne i dag har et incitament hertil, hvis værdien af den samlede energibesparelse er større end omkostningerne til drift, afskrivning og forrentning af sådanne anlæg. Ved forslaget om rumopvarmning stiger værdien af den samlede energibesparelse fordi alternativet til udnyttelse af overskudsvarmen - almindelige rumopvarmning - bliver dyrere. Der vil således ikke ske nogen reduktion af incitamentet til udnyttelse af overskudsvarme i virksomhederne ved, at man beskatter varmeudtag fra produktionsprocesser. Tværtimod gives der et vist yderligere incitament, idet varmeudtaget beskattes, som om varmen var fremstillet på et kedelanlæg, hvor der ikke er konverteringstab i form af skorstenstab m.v.” (spørgers fremhævninger)

Af bemærkninger til lovforslaget kan man se, at lovgiver har ønsket, at virksomhederne udnytter så meget af overskudsvarmen som muligt, for at reducere det samlede energiforbrug. Udnyttelse af restenergien i røggassen ved spørger opfylder lovgivers ønske.

Det er dog ikke økonomisk muligt at udnytte energien i røggassen, hvis der skal betales friskvarmeafgift af den varme, der i givet fald kan leveres til fjernvarmeværket, idet den ekstra afgiftsbetaling vil udgøre 190 - 200 kr. pr. MWh. Det skal sammenholdes med, at spørger forventer at kunne opnå en pris på xx kr. pr. MWh varme, der afsættes som fjernvarme.

Opdeling af energi

SKAT giver i sagsfremstillingen mulighed for en opdeling af energiforbruget i luftforbrænding og dampproduktion.

En opdeling af den energi, der er i gas, der anvendes til luftafbrænding i forhold til den samlede energi i røggas, vil sandsynligvis føre til, at den væsentligste del af energien, der opsamles i economizer 3, afgiftsmæssigt vil være at anse for overskudsvarme.

Ved en forholdsmæssig opdeling vil de afgiftsmæssige forhold vedrørende economizer 3 stadig være usikre for spørger. Det bindende svar vil derfor ikke give virksomheden det fulde grundlag for at vurdere økonomien i at installere en yderligere economizer, hvilket må være formålet med et bindende svar.

SKATs indstilling og begrundelse

SKAT lægger til grund, at samtlige spørgsmål drejer sig om procesluften fra mølleriet.

SKAT lægger endvidere til grund, som oplyst af spørger, at procesluften fra mølleriet, som følge af miljømyndighedernes krav skal renses for støv indeholdende proteiner.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den elektricitet, som anvendes i kølemaskinen til nedkøling af procesluft, anses for anvendt til procesforbrug efter elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 15, samt § 11c, stk. 1.

Begrundelse

Det fremgår af spørgers oplysninger i form af tegning 10-04 C, at det er forudsat i spørgsmålet, at varmen fra spørgers kølemaskine, herefter benævnt ”anlægget”, ikke skal udnyttes som rumvarme hos spørger eller leveres til fjernvarme.

SKAT lægger til grund, som oplyst af spørger, at procesluften, der skal afkøles, udelukkende stammer fra mølleriet. Procesluften har ifølge spørger en temperatur på 75 °C og en relativ fugtighed på 100 %. Årsagen til, at procesluften fra mølleriet ikke umiddelbart kan afbrændes i kedlen, er, at denne på grund af

den høje temperatur og fugtindhold ikke kan overholde udledningskrav til NO_x-emissionen. Samtidig vil gasbrænderen i kedlen ikke kunne holde til en luftfugtighed på 100 %.

Det SKATs opfattelse, at en kølemaskine og en varmepumpe er identiske anlæg, fordi de i deres tekniske opbygning og egenskaber grundlæggende er ens. Hvilken betegnelse, der anvendes for et køleanlæg/varmepumpe, beror udelukkende på afsenderens ordvalg. Landsskatteretten synes endvidere i SKM2006. 352. LSR at have lagt til grund, at et køleanlæg og en varmepumpe grundlæggende er ens.

Efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 og stk. 15, kan momsregistrerede virksomheder få godtgjort afgiften af den af virksomheden forbrugte elektricitet.

Det følger af ordlyden af elafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. og 7. pkt., at der alene ydes delvis godtgørelse af elektricitet, der forbruges i varmepumper, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden.

SKAT finder, at elektriciteten til anlægget er medgået til et procesbetinget formål, og ikke er forbrugt med henblik på fremstilling af varme. Elektriciteten, som anvendes i anlægget, vil derfor være omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 1 og 15, samt § 11c, stk. 1.

Ved vurderingen er lagt vægt på, at årsagen til kølingen er, at procesluften fra mølleriet grundet miljømæssige krav skal afbrændes, og procesluftens høje temperatur og fugtighed uden køling bevirker, at udledningskrav til NO_x-emission ikke kan overholdes, ligesom fugtigheden er af betydningen for holdbarheden af brænderen i gaskedlen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, hvis spørgsmål 1 besvares med JA, at spørger skal afregne afgift efter reglerne om overskudsvarme i § 11, stk. 9, i lov om afgift af elektricitet og § 10, stk. 9, i lov om afgift af naturgas, hvis varmen i stedet for at blive blæst bort i køletårnet, leveres som fjernvarme til fjernvarmeværket G1.

Begrundelse

Varmen fra anlægget, der anvendes til fjernvarme, består overvejende af varme, der indvindes fra mølleriets procesluft, mens resten af varmen stammer fra anlægget. Varmen, som stammer fra selve anlægget, kan henføres til anlæggets elektricitetsforbrug.

Gasafgiftsloven

Det fremgår af sagens oplysninger, at møllerne er en del af spørgers produktionsanlæg. Møllerens funktion er at findele og tørre produkterne, inden de indgår i de færdige salgbare varer. Energien, der anvendes til at tørre produkterne, vil overføres som varme til den omkringliggende luft, hvorefter varmen fra luften ved hjælp af anlægget udtages og påtænkes anvendt til fjernvarme.

SKAT lægger til grund, at den gas, der anvendes til drift af møllerne, er anvendt til procesforbrug, og derfor er godtgørelsesberettiget efter gasafgiftslovens § 10.

Efter gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 1. pkt., kan varme anses som overskudsvarme, hvis der er tale om godtgørelsesberettiget energi efter § 10, stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5 (procesenergi), der efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer.

SKAT finder på denne baggrund, at indvinding af varme fra møllernes procesluft ved hjælp af anlægget vil være overskudsvarme. Spørger skal derfor reducere sin procesgodtgørelse efter gasafgiftslovens § 10, stk. 9, for den varme, som leveres som fjernvarme.

SKAT skal bemærke, at SKAT ikke finder, at gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 8. pkt., som vedrører varmepumper, kan finde anvendelse. Dette skyldes, at anlægget betragtes som omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 1, og ikke for omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3, jf. begrundelse nedenfor.

Elafgiftsloven

Varmen, som stammer fra selve anlægget, der ønskes udnyttet som overskudsvarme, kan som ovennævnt henføres til anlæggets elektricitetsforbrug. Det er denne elektricitet, der i det nedenstående tages stilling til.

SKAT lægger til grund, at anlæggets elforbrug til kølingen af mølleriets procesforbrug alene svarer til et sådant forbrug, som er nødvendig for at overholde udledningskrav til NO_x-emission og af hensyn til holdbarheden af den gasbrænder, der afbrænder procesluft. Bestemmelsen i elafgiftslovens § 11, stk. 9, 8. pkt., antages derfor for overholdt.

Det er SKATs opfattelse, at en varmepumpe og et køleanlæg er identiske anlæg, jf. begrundelsen i spørgsmål 1.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at anlægget ved at anvende procesluftens varme til brug for fjernvarme, nu modsat forholdene i spørgsmål 1 tjener to funktioner i form af a) en køle- og b) en varmefunktion. Kølefunktionen består i at køle procesluften, mens varmefunktionen består i at flytte varmeenergien i procesluften, så denne kan anvendes som fjernvarme og til luftforvarmning.

Det er en forudsætning for anvendelse af reglerne om overskudsvarme i elafgiftslovens § 11, stk. 9, at virksomheden ved særlige installationer udnytter varme fra procesformål, som er fuldt godtgørelsesberettigede.

Med spørgsmålet skal der derfor nærmere tages stilling til, hvorvidt elektriciteten, der anvendes i anlægget, kan anses som anvendt til procesforbrug, til rumvarmeforbrug eller til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1 og stk. 15, kan momsregistrerede virksomheder få godtgjort afgiften af den af virksomheden forbrugte elektricitet (procesforbrug).

Det følger af ordlyden af elafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. og 7. pkt., at der alene ydes delvis godtgørelse af elektricitet, der forbruges i varmepumper, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden (fjernvarme).

Det er SKATs opfattelse, at Landsskatteretten i SKM2006. 352. LSR lagde til grund, at et køleanlæg og en varmepumpe grundlæggende er ens anlæg. I vurderingen af, hvorvidt elektriciteten til et køleanlæg/varmepumpe kunne anses for at medgået til fremstilling af godtgørelsesberettiget køling eller ikke-godtgørelsesberettiget varmefremstilling, måtte anlæggets primære funktion tillægges afgørende vægt.

Som anført under spørgsmål 1, vil anlæggets kølefunktion være proceskøling. Derimod vil elektricitetsforbrug i en varmepumpe, som trækker varmeenergi ud af procesluften med henblik på at levere dette til brug for fjernvarme, ikke være procesforbrug, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt.

Da anlægget både fremstiller proceskøling og varme samtidigt, finder SKAT, at anlæggets primære formål skal vurderes med henblik på en bestemmelse af, hvorledes anlæggets elforbrug skal kvalificeres i relation til godtgørelsesbestemmelsen i elafgiftslovens § 11.

SKAT finder, at anlæggets primære funktion er at fungere som et køleanlæg. Elforbruget til anlægget vil derfor være omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Ved vurderingen er lagt vægt på, at årsagen til kølingen er, at procesluften fra mølleriet grundet miljømæssige krav skal afbrændes, og procesluftens høje temperatur og fugtighed uden køling bevirker ifølge spørgers oplysninger, at udledningskrav til NO_x-emission ikke kan overholdes, ligesom fugtigheden er af betydning for holdbarheden af brænderen i gaskedlen.

Det forhold, at der i forbindelse med kølingen tillige bortledes/flyttes varme til brug for fjernvarme, kan ikke indebære, at elforbruget i anlægget kan karakteriseres som forbrug med henblik på fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Da elforbruget til anlægget anses som et godtgørelsesberettiget procesforbrug, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, finder SKAT, at nyttiggørelse af dette elforbrug til fjernvarme vil være omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 9.

SKAT skal bemærke, at SKAT ikke finder, at elafgiftslovens § 11, stk. 9, 7. pkt., som vedrører varmepumper, kan finde anvendelse. Dette skyldes, at dette ikke er anlæggets primære funktion, og der derfor opnås fuld godtgørelse for anlæggets elforbrug, jf. § 11, stk. 1, hvorfor elforbruget i varmepumpen ikke vil være omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at spørger kan få godtgjort afgift på naturgas efter § 10, stk. 1, stk. 4, 2. pkt., og stk. 5, samt § 10a i lov om afgift af naturgas for den mængde naturgas, der anvendes til afbrænding af luft i en specialbygget kedel for at overholde miljøkravene for udledning af partikler til luften. I kedlen fremstilles endvidere damp, der anvendes til procesformål ved fremstilling af varer.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvist bemærke, at der med spørgsmålet ikke tages stilling til, om det oplyste energiforbrug til dampproduktion og luftrensning er korrekt. Dette vil forudsætte en måling.

SKAT lægger til grund for besvarelsen, at spørgsmålet alene angår det gasforbrug, der anvendes i specialkedlen, når der ikke sker udnyttelse af røggassen til fjernvarme.

Det fremgår af sagens oplysninger, at specialkedlen skal benyttes til:

1. Dampproduktion til brug for produktionen
2. Luftrensning

Efter gasafgiftslovens § 10, stk. 1, nr. 1, kan en virksomhed få tilbagebetalt gasafgiften af virksomhedens mængde forbrugte afgiftspligtig gas (procesforbrug).

Af gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt., fremgår, at der ikke ydes tilbagebetaling for afgift af varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand (rumvarme).

Ifølge gasafgiftslovens § 10, stk. 5, ydes der dog tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, omfattet af stk. 4, i en række opregnede tilfælde (procesforbrug).

Ad. 1. Dampproduktion

SKAT lægger til grund, at fremstillingen af damp på en kedel til brug for spørgers produktion af fødevaringredienser er omfattet af undtagelsen i gasafgiftslovens § 10, stk. 5.

SKAT finder på denne baggrund, at den gas, der er anvendt til fremstilling af damp til brug for produktionen af fødevaringredienser, er godtgørelsesberettiget, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 5.

Ad. 2. Luftrensning

SKAT finder, at specialkedlen - foruden dampproduktion til fremstilling af fødevaringredienser - har et luftrensningsformål, som er godtgørelsesberettiget efter § 10, stk. 1.

Ved vurderingen er lagt vægt på, at procesluften fra mølleriet, som følge af miljømyndighedernes krav, skal renses for støv indeholdende proteiner. Denne rensning kan efter det oplyste ske mest effektivt ved afbrænding.

Ved vurderingen er endvidere lagt vægt på kedlens særlige konstruktion.

Ved vurderingen er desuden lagt vægt på SKM. 2016.7. SR. Det er SKATs opfattelse, at SKM2016. 7. SR må tages som udtryk for, at et brændselsforbrug, som anvendes af hensyn til at overholde miljømæssige krav grundet en virksomheds produktionsproces, vil kunne henregnes til virksomhedens godtgørelsesberettigede procesforbrug.

I SKM2016. 7. SR anvendtes en specialkedel til både luftrensning og til dampproduktion til brug for virksomhedens fremstilling af varer. I sagen fandt Skatterådet efter en konkret vurdering, at reglerne om overskudsvarme efter gasafgiftslovens § 10, stk. 9, kunne finde anvendelse for den restvarme, som via economizere blev indvundet fra røggassen fra en specialkedel, der blev benyttet til afbrænding af luftstoffer i henhold til miljøkrav. Det er en forudsætning for anvendelse af gasafgiftslovens § 10, stk. 9, at der er tale om et brændselsforbrug, hvortil der kan ydes procesgodtgørelse efter gasafgiftslovens § 10, stk. 1, stk. 4, 2. pkt. eller stk. 5.

SKAT skal bemærke, at det således er en betingelse, at gasforbruget til rensningen kan henføres til miljømyndighedernes krav om at overholde emissionsgrænser for støv indeholdende proteiner.

Sammenfatning

SKAT finder, at gasforbrug anvendt til luftrensning og dampproduktion kan anses som procesforbrug efter gasafgiftslovens § 10, stk. 1 og 5.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, hvis spørgsmål 3 besvares med JA, at spørger kan anvende reglerne om afgift af overskudsvarme, jf. § 10, stk. 9, i lov om afgift af naturgas, for den restvarme, som via economizer indvindes fra røggassen fra kedlen, der anvendes til afbrænding af procesluft for at overholde miljøkravene, og som efterfølgende leveres som fjernvarme til fjernvarmeværket G1.

Begrundelse

SKAT skal indledningsvist bemærke, at der med dette spørgsmål ligeledes ikke tages stilling til, om størrelsen af det oplyste energiforbrug til dampproduktion og luftrensning er korrekt. Der tages heller ikke stilling til, om den oplyste mængde af indvundet varme til brug for fjernvarme er korrekt. SKAT finder det således ikke dokumenteret, at der alene ved luftafbrænding af de 22.000 m³ luft, uden samtidig produktion af damp, kan indvindes 636 kWh varme til brug for fjernvarme. Samtlige af ovennævnte angivelser vil indebære en måling.

Det fremgår af sagens oplysninger og som nævnt i spørgsmål 3, at specialkedlen skal benyttes til rensning af luft og til dampproduktion til brug for produktionen af fødevaringredienser. Herudover vil der fra kedlen stamme en varmeproduktion, som ønskes udnyttet til fjernvarme. Det er denne varmeproduktion, der skal tages stilling til med dette spørgsmål.

Varmeproduktionen skyldes, at der som konsekvens af luftrensningen og dampproduktionen vil udvikles røggas. Af denne røggas kan der via en economizer indvindes varme, som ønskes udnyttet til fjernvarme og til rumvarmeformål hos spørger.

SKAT lægger til grund, at spørgsmålet drejer sig om den situation, hvor den varme, som indvindes fra røggassen, alene afsættes som fjernvarme til fjernvarmeværket G1, og ikke anvendes som rumvarme hos spørger.

Anvendelse af kedlens gasforbrug

Det er SKATs opfattelse, at gassen, der anvendes som brændsel i kedlen, primært anvendes til dampproduktion. Rensningen af procesluften er derimod en sideeffekt og afledt virkning af dampproduktionen.

Ved vurderingen er lagt vægt på, at i forbindelse med dampproduktionen opvarmes luften til en langt højere temperatur, end der er nødvendig for at rense den for proteiner. Således har spørger oplyst, at temperaturen ved dampproduktionen er 800-1000 °C, mens det alene er en betingelse for at kunne afbrænde proteinerne, at temperaturen i kedlen er 500 °C. Som effekt af, at luften opvarmes til høje temperaturer ved dampproduktionen, vil luften således samtidig blive rensset.

Der er endvidere lagt vægt på, at energiforbruget til dampproduktionen er flere gange større end energiforbruget til luftrensningen. Efter det oplyste er det mere end tre gange så stort.

Overskudsvarme i relation til indvinding af varmeenergi i røggas

Det følger af ordlyden af gasafgiftslovens § 10, stk. 9, som omhandler afgift af overskudsvarme, at det er en betingelse for anvendelse af denne bestemmelse, at:

1. Der er tale om godtgørelsesberettiget energi (procesenergi),
2. Energien efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer.
3. Der ikke forbruges ekstra brændsel til fremstilling af varme ud over det, som er nødvendigt af hensyn til den godtgørelsesberettigede proces.

I nedenstående vil disse tre punkter blive gennemgået i forhold til henholdsvis

- a. Varme indvundet fra røggas ved luftrensning
- b. Varme indvundet fra røggas ved dampproduktion.

Opdelingen skyldes, at kedlen tjener begge formål. Den røggas, der udvikles ved brug af kedlen, vil dermed stamme fra begge processer.

Ad. a. Røggas ved luftrensning

SKAT finder, at varme, der indvindes fra røggassen grundet luftrensningen, og afsættes som fjernvarme, er overskudsvarme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 9.

Ved vurderingen har SKAT lagt vægt på følgende i forhold til § 10, stk. 9:

1. Der er tale om godtgørelsesberettiget energi fra rensning af procesluft, der skyldes overholdelse af miljømyndighedernes emissionsgrænser for støv indeholdende proteiner.
2. Luftrensningen - og derved selve den godtgørelsesberettigede proces - sker inde i selve kedlen. Når restvarmen fra røggassen forlader kedlen og herefter nyttiggøres i en economizer, vil der være tale om en "efterfølgende nyttiggørelse".
3. I SKM2016. 7. SR fandt Skatterådet, at reglerne om overskudsvarme efter gasafgiftslovens § 10, stk. 9, kunne finde anvendelse for den restvarme, som via economizere blev indvundet fra røggassen fra en specialkedel, der blev anvendt til afbrænding af luftstoffer i henhold til miljøkrav.

Ad. b. Røggas ved dampproduktion

SKAT finder, at den varme, der indvindes fra røggassen til brug for fjernvarme, og som stammer fra dampproduktionen, ikke kan betragtes som overskudsvarme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 9. Med dampproduktionen menes alene den del af gasforbruget, der ikke er medgået til luftrensningen.

Overskudsvarme forstås generelt som energi, der først har været anvendt til ét formål, og efterfølgende bliver genanvendt som varme. Dette er ikke tilfældet i forhold til den røggas, der kommer fra dampproduktionen. Her udledes røggassen, samtidig med at dampen produceres, og altså inden at energien kan anses som anvendt til sit primære formål, dvs. vareproduktion. Da der dermed ikke er tale om udnyttelse af energi, som allerede har været anvendt til ét godtgørelsesberettiget formål, er der ikke tale om en "efterfølgende" nyttiggørelse, som er påkrævet efter § 10, stk. 9. Dermed er der ikke tale om overskudsvarme.

Ved vurderingen har SKAT således lagt vægt på følgende i forhold til § 10, stk. 9:

1. Der er ikke tale om nyttiggørelse af godtgørelsesberettiget energiforbrug (procesforbrug). Der er derimod tale om gas, der anvendes til fremstilling af varme til brug for fjernvarme, hvilket ikke er godtgørelsesberettiget, jf. § 10, stk. 4.
2. Der er ikke tale om "efterfølgende" nyttiggørelse af procesenergi, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 1. pkt. Dette skyldes, at energien i røggassen, som udnyttes til fjernvarme, ikke har været anvendt til godtgørelsesberettigede procesformål, inden denne nyttiggøres. Det, som frembringes i kedlen ved afbrænding af gassen, er to forskellige produkter i form af damp og røggas. Dampen anvendes til brug for produktionen af fødevaringredienser, mens røggassen anvendes til opvarmning af fjernvarmevand.
3. Et gasforbrug, der anvendes ud over det, der er nødvendigt for luftrensningen, vil være at anse som et overforbrug af brændsel i forhold til det, som er nødvendigt af hensyn til luftafbrændingen.

Der er i vurderingen endvidere lagt vægt på SKM2013. 490. LSR. Forholdene i SKM2013. 490. LSR er efter SKATs opfattelse sammenlignelige med denne sag, for så vidt angår dampproduktionen og det forhold, at der indvindes varme fra røggassen hidrørende fra dampkedlen. SKAT skal i den forbindelse bemærke, at en economizer, jf. spørgers sag, og en varmeveksler, jf. SKM2013. 490. LSR, i deres tekniske opbygning er identiske installationer og således synonyme.

I SKM2013. 490. LSR fandtes en virksomheds fjernvarmeleverance ikke for omfattet af reglerne om overskudsvarme, men af de almindelige regler for produceret varme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt. I sagen havde en virksomhed en kedel, som den anvendte til at producere damp til brug for en tørreproces til fremstilling af pap mv. Virksomheden benyttede røggassen fra dampkedlen til varmfremstilling, der blev udnyttet såvel internt i kedelanlægget som til varme, der leveredes fra virksomheden til brug for fjernvarme. Varmefremstillingen skete i 2 vekslere, der var placeret mellem dampkedlen og skorstenen. Røggassen fra kedlen tilgik den første varmeveksler, hvor varmen fra røggassen blev udnyttet internt til opvarmning af fødevand og forbrændingsluft. Herefter tilgik røggassen den anden varmeveksler, hvor varmen fra røggassen blev omsat til fjernvarme. Landsskatteretten fandt, at der skulle foretages en fordeling af den gas, der blev forbrugt i kedlen, og som anvendtes til fremstilling af damp til brug i produktionsprocessen, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 5, samt til ikke godtgørelsesberettiget fremstilling af fjernvarme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt.

SKAT skal bemærke, at SKM2016. 7. SR ikke kan føre til et andet resultat. Som sagen var oplyst af spørgeren i SKM2016. 7. SR, fremstod specialkedlens primære funktion at være luftrensning og ikke dampproduktion. Der var i sagen ikke sat spørgsmålstejn ved, hvorvidt kedlens reelle formål var at producere damp. Det var således heller ikke i sagen belyst, hvor meget af brændselsforbruget, der kunne henregnes til henholdsvis luftrensning og dampproduktion. Samtidig var det oplyst af spørgeren, at der ikke var ekstra forbrug af naturgas til udnyttelse af overskudsvarmen. Dette må efter SKAT opfattelse forstås således, at alt brændselsforbruget til specialkedlen blev anvendt til luftrensning, og at der ikke medgik ekstra brændsel til dampproduktion, idet et modsat resultat er i strid med SKM2013. 490. LSR.

SKAT finder ikke, at spørgers høringssvar kan føre til et andet resultat.

Spørger har i sit høringssvar bl.a. henvist til SKM2016. 106. LSR og Landsskatterettens kendelse 06-03714. Det er spørgers opfattelse, at det i disse to sager ikke er afgørende, hvor stor en del af energien, der anvendes til proces, og hvor stor en andel af den resterende energi, der "løber videre" og anvendes til fjernvarme og samtidig er overskudsvarme.

Det er SKATs opfattelse, at SKM2016. 106. LSR og Landsskatterettens kendelse 06-03714 ikke kan tages som udtryk herfor. Dette skyldes for det første, at et sådant resultat ville være i strid med lovens ordlyd. Det følger af gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 1. pkt., at overskudsvarme består i en efterfølgende nyttiggørelse af godtgørelsesberettiget energi, som har været anvendt til procesformål. Endvidere fremgår det af gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 9. pkt., at overskudsvarmen ikke må være frembragt som en konsekvens af et ekstra forbrug af brændsel, som overstiger det, der er nødvendigt af hensyn til den godtgørelsesberettigede proces.

For det andet synes spørgers opfattelse ikke at være lagt til grund i kendelserne.

I kendelse 06-03714 fremgik det af sagens faktiske oplysninger, at dampen, der blev tilført virksomheden, udelukkende var den damp, der var nødvendig for produktionsprocessen i form af destillation, og virksomheden foretog fuld udnyttelse af dampen i forhold til det teoretisk mulige, idet dampen mindst skulle have en temperatur på 135 °C til brug for destillationen. Landsskatterettens anførte ligeledes i sin begrundelse, at der var henset til, at temperaturen på den tilførte damp udelukkende var betinget af proce-

stekniske hensyn, og der ikke var grundlag for at antage, at selskabets anvendelse af restenergiindholdet havde medført et øget forbrug af brændsel i destillationsanlægget.

I SKM2016. 106. LSR fremgik det af skønsmandens erklæring i sagen, at gasturbineanlægget blev styret af det aktuelle behov for produktets opvarmning, og produktionen af varme til brug for fjernvarme ikke gav anledning til et forøget brændselsforbrug på gasturbineanlægget eller procesanlægget som helhed. Herudover fremgik det af skønsmandens erklæring, at gasturbineanlægget blev drevet efter behovet for produktopvarmningen, og produktionen af fjernvarme var en følge af produktionen af varme til fremstilling af virksomhedens produkter. Landsskatteretten fandt i sin begrundelse, at det på baggrund af skønsmandens vurdering var dokumenteret, at den udnyttede varme i røggassen var en følge af en hensigtsmæssig opvarmning af virksomhedens produkt, og at udnyttelse af varmen ikke medførte et forøget forbrug af brændsel på gasturbineanlægget.

Af spørgers høringssvar fremgår endvidere, at det er spørgers opfattelse, at spørgers forhold fuldt ud må sidestilles med SKM2016. 106. LSR, idet der i begge sager er tale om røggas, der har været direkte i forbindelse med processen. Samtidig mener spørger, at der i spørgers tilfælde er en mere direkte sammenhæng med processen end i SKM2016. 106. LSR og 06-03714, idet selve processen foregår direkte i kedlen. Endvidere anfører spørger i høringssvaret, at forholdene hos spørger er helt anderledes end i SKM2013. 490. LSR, idet afbrænding i kedlen i sig selv er en proces – luftafbrænding, hvorfor den varme, der kommer fra røggassen, må anses for at komme fra en proces.

SKAT skal hertil bemærke, at det følger af gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 1. pkt., at overskudsvarme består i en efterfølgende nyttiggørelse af godtgørelsesberettiget energi, som har været anvendt til procesformål. Energiforbruget til dampproduktionen er flere gange større end energiforbruget til luftrensningen. Den andel af spørgers røggas, som udelukkende skyldes dampfremstillingen og ikke luftrensningen, vil ikke have indgået i processen, inden denne nyttiggøres. Den godtgørelsesberettigede proces består dels af luftrensning og dels i produktion af fødevaringredienser. Det er kun processen i form af luftrensningen, der foregår direkte inde i kedlen, mens processen i form af anvendelse af damp i produktionen af fødevaringredienser finder sted uden for kedlen. Dvs. det er kun en del af energiindholdet i røggassen, der stammer fra en godtgørelsesberettiget proces, som finder sted inde i kedlen (luftrensning), mens en anden del af røggassen stammer fra en godtgørelsesberettiget proces, som først finder sted uden for kedlen (produktfremstilling). SKAT finder derfor også, at spørgers forhold er sammenlignelige med SKM2013. 490. LSR vedrørende den del af spørgers gasforbrug, som medgår til dampfremstilling, men som ikke skyldes luftrensningen. SKAT henviser til det tidligere anførte herom.

Sammenfatning

SKAT finder, at varme, der indvindes fra røggassen grundet luftrensning, og afsættes som fjernvarme, er overskudsvarme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 9.

SKAT finder derimod ikke, at varme, der indvindes fra røggassen til brug for fjernvarme, og som udelukkende skyldes dampproduktionen, kan betragtes som overskudsvarme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 9. Med dampproduktionen menes den del af gasforbruget, der ikke er medgået til luftrensningen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ”Nej, se dog begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Elafgiftslovens § 11, stk. 1:

”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1. af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet,
1. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er særskilt leveret til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
2. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven.”

Elafgiftslovens § 11, stk. 3:

”Tilbagebetalingen kan ikke finde sted for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand, elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden. (1. pkt.) (...) Tilbagebetaling kan heller ikke finde sted for elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, eller af kulde leveret til virksomheden til køling af rum, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn. (4. pkt.) (...) For afgiftspligtig elektricitet til formål, som er nævnt i 1., 3. eller 4. pkt., ydes dog tilbagebetaling af afgift nævnt i § 6, stk. 1, 2. pkt., med 49,8 øre pr. kWh (2015-niveau), herunder for ydelser omfattet af stk. 2. (7. pkt.) (...)”

Elafgiftslovens § 11, stk. 15:

”Afgiften tilbagebetales efter stk. 1 og 3 i samme omfang, som virksomheden har fradragsret for indgående merværdiafgift af elektricitet, varme eller kulde. Tilbagebetaling omfatter dog ikke afgift af energi i relation til aktiviteter nævnt i momslovens § 37, stk. 7 og 8. Til dokumentation af tilbagebetalingsbeløbet skal virksomheden kunne fremlægge fakturaer eller særskilte opgørelser, hvoraf størrelsen af afgiften fremgår, jf. § 11 a, stk. 8”

Elafgiftslovens § 11c, stk. 1:

”Tilbagebetalingen af afgift efter § 11 nedsættes med 0,4 øre pr. kWh, dog med undtagelse af tilbagebetaling, der ydes efter § 11, stk. 3, 7. pkt.”

Forarbejder

Lovforslag nr. 210 fremsat 6. april 1995

Elafgiftslovens bestemmelser om rumvarme i § 11, stk. 3, 1. pkt. og stk. 4, blev indført med lov nr. 418 af 14. juni 1995 om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af stenkul, bundkul og koks m.v. og lov om afgift af elektricitet (Virksomhedernes betaling af afgift af rumvarme m.v.).

Af forarbejderne til loven (1994/1 LSF 210) fremgår af de almindelige bemærkninger:

”Ved dette forslag ophæves godtgørelserne m.v. af energi- og CO₂-afgifterne på den del af energien, der anvendes til rumopvarmning i erhvervene gradvist over tre år. Fra og med 1998 vil energi anvendt til rum-

opvarmning således blive belastet med samme afgift, uanset om energien anvendes af husholdningerne eller af erhvervene.

Dette lovforslag fastsætter endvidere den nærmere definition af hvilke energianvendelser, der anses for anvendt til rumopvarmningsformål herunder varmt vand og andre energianvendelser.

Hvis energien anvendes til særlige processer, hvorved der sker en forarbejdning af varer, og der i forbindelse hermed sker en uundgåelig rumopvarmning, belastes denne energianvendelse ikke med rumopvarmningsatsen. Hvis der imidlertid i forbindelse med energianvendelsen i de særlige processer samtidig udtages varme ved særlige installationer, der tilføres radiatorer m.v., vil den energimængde, der udtages til rumopvarmning, blive belastet med afgift. Dette gælder

uanset, om rumopvarmningsforbruget sker i samme bygning som procesforbruget, i andre af virksomhedens bygninger eller afsættes til andre virksomheder m.v.”

Lovforslag nr. 210 fremsat den 31. marts 2004

Ved lov nr. 462 af 9. juni 2004 blev det præciseret i elafgiftslovens § 11, stk. 3, at der ikke var ret til procesgodtgørelse for elektricitet i varmepumper til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (2003/1 LSF 210) fremgår:

”Tekniske installationer der ikke giver anledning til godtgørelse af elafgiften

I den nugældende elafgiftslovs § 11, stk. 3, findes en beskrivelse af de tekniske installationer, der ikke giver anledning til godtgørelse af elafgift.

Energi til varmelieferancer er i almindelighed ikke omfattet af adgangen til afgiftsgodtgørelse, medmindre leverancen omfattes af en specifik procesrelateret undtagelse. Godtgørelsesreglerne i elafgiftslovens § 11, stk. 3, er blevet fortolket i overensstemmelse hermed ud fra et grundsynspunkt om, at begrebet »rumopvarmning« i bestemmelsen både dækker forbrug af elektricitet til fremstilling af varme, der anvendes af varmeproducenten selv, og i relation til forbrug af elektricitet til fremstilling af varme, der leveres fra varmeproducenten.

Det må dog også erkendes, at en snæver ordlydsfortolkning af bestemmelsen kan give det indtryk, at der kan ydes godtgørelse af afgift af elektricitet til brug i f.eks. varmepumper til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden. Dette blev også resultatet af Landsskatterettens behandling af en sag, hvori en virksomhed anvendte elektricitet til fremstilling af varme, der blev leveret fra virksomheden, (...)

Skatteministeriet finder, at der grundlæggende ikke kan være tvivl om, at det har været hensigten med udformningen af § 11, stk. 3, at der skal gælde de samme regler uanset, om der anvendes olie, gas, kul eller el til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, men at dette ikke er kommet tilstrækkeligt klart til udtryk i den gældende lovbestemmelse. Da resultatet af Landsskatterettens fortolkning samtidig kan medføre, at der sker en afgiftsmæssig spekulation, foreslås det, at bestemmelsen præciseres, således at det klart fremgår, at der ikke er adgang til godtgørelse af afgift af elektricitet i varmepumper m.v. til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden.”

Lovforslag nr. 207 fremsat den 22. april 2009

Med lov nr. 527 af 12. juni 2009 blev reglerne om tilbagebetaling af elafgift vedrørende køling i elafgiftslovens § 11, stk. 1 og stk. 3, 3. og 4. pkt., indført. I de almindelige bemærkninger i forarbejderne (2008/1 LSF 207) til denne lov fremgår:

”2.7. Komfortkøling

2.7.1. Gældende ret

Energiafgiften af energiforbrug til køling er godtgørelsesberettiget, uanset om kølingen sker som led i en produktionsproces eller af hensyn til de ansattes eller kundernes komfort.

(...)

Det betyder, at momsregistrerede virksomheder - med undtagelse af virksomheder omfattet af bilag 1 til elafgiftsloven (bilaget vedr. liberale erhverv) - kan få godtgjort elafgiften efter de almindelige procesregler.

(...)

2.7.2. Forslagets indhold

(...)

Det synes naturligt at ligestille alle former for energi til komfortformål af hensyn til personer - uanset om energien anvendes til opvarmning af lokaler (rumvarme) eller komfortkøling af lokaler. Det foreslås derfor at ophæve adgangen til tilbagebetaling af energiafgiften af energiforbruget til den nedkøling af lokaler, der sker under hensyn til de ansattes eller kundernes komfort. Forslaget omfatter ikke energiforbrug til den nødvendige nedkøling af varer eller køling af lokaler, der f.eks. er betinget af produktionsprocesser. Forslaget omfatter ej heller energiforbrug til drift af ventilatorer, der skal føre kølingen/kulden frem til de pågældende lokaler. Energiforbruget hertil anses fortsat for procesforbrug, således at energiafgiften dermed er tilbagebetalingsberettiget efter de almindelige procesregler.

Som det er tilfældet i forhold til ikke-godtgørelsesberettiget varme, skal der som udgangspunkt ske måling af energiforbruget for at opnå godtgørelse.

Forbrug af el anses som udgangspunkt for proces, medmindre der er tale om forbrug af el til rumvarme mv. Virksomhederne kan opgøre den ikke-godtgørelsesberettigede energiafgift enten ved måling eller ved hjælp af fastsatte beregningsregler i loven og modregne denne mængde i den samlede mængde energi.

Tilsvarende foreslås at gælde for el til komfortkøling. Anvendes et anlæg således både til køling af lokaler af hensyn til personers komfort og til køling af lokaler, hvor kølingen af alene sker af hensyn til eksempelvis maskiner, og der ikke kan ske eller sker en fordeling af energiforbruget efter konkret måling, men alene måling af det samlede forbrug, kan der opnås godtgørelse for det samlede forbrug fratrukket en beregnet, efter i loven fastsatte beregningsregler, mængde elektricitet anvendt til komfortkøling.

Anvendes et anlæg eller flere anlæg på samme tid til køling af ét og samme lokale af komfortmæssige hensyn for personer og af hensyn til en eller flere maskiner, f.eks. en server i samme lokale, foretages der ikke en fordeling af den anvendte energi til køling. Den anvendte energi anses i disse tilfælde alene anvendt til komfortformål.

(...) ”

Praksis

SKM2006. 352. LSR Sagen omhandlede et slagteri, der anvendte overskudsvarme fra et køleanlæg til at forvarme vandværksvand, inden det passerende varmevekslerne til videre brug, primært rengøring. Overskudsvarmen fra køleanlæggets trykside stammede dels fra bortkølet varme i virksomheden i form af nedkølede grisekroppe, og dels fra tilført elektricitet til køleanlægget. Slagteriet havde beregnet, at ca.

32 % af den genvundne overskudsvarme stammede fra den elektricitet, der drev køleanlæggene. Resten stammede fra rummet og kropsvarmen fra grisene.

Sagen udsprang af, at Told- og Skatteregionen tidligere havde godkendt at der alene skulle svares overskudsvarmeafgift på grundlag af genvunden varme hidrørende fra den forbrugte elektricitet, der blev opgjort til 32 % af den genvundne energimængde. Dette havde Told- og Skatteregionen efterfølgende ændret, således at der skulle beregnes overskudsvarmeafgift af hele den overskudsvarme, som ikke anvendtes til proces.

I sagen indgik bl.a. en vurdering af, hvorvidt et køleanlæg og en varmepumpe er identiske anlæg, og hvordan elforbruget til dette afgiftsmæssigt skulle håndteres.

Af Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse fremgår:

”Det kan lægges til grund, at selskabet har forbrugt elektricitet til drift af pumpe i forbindelse med køleanlæg til nedkøling af sviner kroppe. Dette energiforbrug må som udgangspunkt karakteriseres som forbrugt til proces og dermed være omfattet af tilbagebetalingsadgangen i lovens § 11, stk. 1. Det forhold, at der i forbindelse hermed nødvendigvis må frembringes eller bortledes/flyttes varme, kan ikke indebære, at elforbruget i pumpen kan karakteriseres som forbrug med henblik på fremstilling af varme eller varmt vand, hvorfor retten kan tiltræde, at dette ikke er omfattet af lovens § 11, stk. 3, idet anlæggets primære funktion må tillægges afgørende vægt.

Det kan videre lægges til grund, at den i forbindelse med køleprocessen bortledte samt ved drift af pumpen fremstillede varme via varmeveksler nyttiggøres og er anvendt til forvarmning af brugsvand, der i virksomheden udelukkende anvendes til ikke-tilbagebetalingsberettigede formål. Den varme, der nyttiggøres, hidrer således fra henholdsvis grise kroppe og elektricitetsforbruget i pumpen. Endvidere kan det lægges til grund, at nyttiggørelsen ikke har medført et øget forbrug af elektricitet i køleanlægget.

Under disse omstændigheder finder retten, at selskabet er berettiget til at opgøre nedsættelsen af tilbagebetalingen efter elafgiftslovens § 11, stk. 9 (red. nu stk. 10). Der er herved henset til, at der efter bestemmelsens ordlyd ikke er grundlag for at begrænse dens anvendelsesområde, således at den ikke omfatter et tilfælde, som det omhandlede, hvor den nyttiggjorte varme delvis er fremstillet på grundlag af andet, der dog ikke kan karakteriseres som ikke-afgiftspligtige brændsler. Selskabets principale påstand tages således til følge”

Den juridiske vejledning

I afsnit E. A. 4.6.3.2 – Godtgørelse af afgift af elektricitet, fremgår bl.a.:

”Komfortkøling

Momsregistrerede virksomheder har adgang til godtgørelse for energiafgiften af energiprodukter, der er anvendt til køling af varer og lokaler, der udelukkende er betinget af produktionsprocesser. Momsregistrerede virksomheder har ikke adgang til godtgørelse af afgiften af varme og energiprodukter, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, som leveres fra virksomheden. Der kan heller ikke opnås godtgørelse for varme og energiprodukter, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, eller af kulde, der er leveret til virksomheden til køling af rum, hvor kølingen sker af komfortmæssige hensyn. Se ELAL § 11, stk. 3, 3. og 4. pkt.

(...)”

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Gasafgiftslovens § 10, stk. 9:

”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 energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. 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), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. (...) Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af § 11, stk. 3, i lov om afgift af elektricitet, nedsættes tilbagebetalingen kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. (8. pkt.) Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af brændsel i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling efter stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5. (9. pkt.)”

Elafgiftslovens § 11, stk. 1:

”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2 få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1. af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet,
2. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er særskilt leveret til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
3. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven. ”

Elafgiftslovens § 11, stk. 3:

”Tilbagebetalingen kan ikke finde sted for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand, elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden. (1. pkt.) (...) ”

Elafgiftslovens § 11, stk. 9:

”I det omfang en del af det varme vand eller varme, som ikke er omfattet af stk. 3, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om afgift af naturgas og bygas m.v. og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33,0 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. (.)

Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af stk. 3, nedsættes tilbagebetalingen dog kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. (7. pkt.) Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af elektricitet i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling. (8. pkt.)

(...)”

Forarbejder

Se spørgsmål 1 vedr. elafgiftsloven § 11, stk. 1 og 3.

Bestemmelsen om overskudsvarme i elafgiftsloven (nu § 11, stk. 9) blev oprindeligt indsat ved en ændring af elafgiftsloven, jf. lov nr. 418 af 14. juni 1995, hvorved lovens § 11, stk. 6, fik følgende ordlyd:

"I det omfang en del af det varme vand eller varme, som ikke er omfattet af stk. 3, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om afgift af naturgas og bygas og denne lov med 42,5 kr. pr. gigajoule (GJ) varme. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 42,5 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af elektricitet i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling."

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget (L 210 94/95) blev følgende bl.a. anført om overskudsvarme:

"Efter energianvendelsen til de nærmere produktionsprocesser vil det ofte være muligt at udnytte en restenergimængde i form af "spildvarme" eller "overskudsvarme" til rumopvarmning. Hvis denne overskudsvarme udnyttes ved særlige installationer, vil der skulle betales afgift heraf. Ved fastsættelsen af reglerne for beskattning af overskudsvarme er der tilstræbt en balance mellem hensynet til - ikke mindst af energi- og miljømæssige årsager - at undgå, at overskudsvarme, der kan reducere det samlede energiforbrug, går til spilde, og hensynet til at undgå afgiftsbetinget "fremstilling" af "overskudsvarme". I praksis vil man ikke kunne afgøre, hvornår det ene eller det andet er tilfældet.

Med hensyn til at man skal undgå at overskudsvarme, hvis udnyttelse kan reducere det samlede energiforbrug, går til spilde, bemærkes, at virksomhederne i dag har et incitament hertil, hvis værdien af den samlede energibesparelse er større end omkostningerne til drift, afskrivning og forrentning af sådanne anlæg. Ved forslaget om rumopvarmning stiger værdien af den samlede energibesparelse fordi alternativet til udnyttelse af overskudsvarmen - almindelig rumopvarmning - bliver dyrere. Der vil således ikke ske nogen reduktion af incitamentet til udnyttelse af overskudsvarme i virksomhederne ved, at man beskatter varmeudtag fra produktionsprocesser. Tværtimod gives der et vist yderligere incitament, idet varmeudtaget beskattes, som om varmen var fremstillet på et kedelanlæg, hvor der ikke er konverteringstab i form af skorstenstab m.v.

(...)"

Elafgiftsloven blev senere ændret ved lov nr. 1102 af 20. december 1995, hvorved stk. 6 blev til stk. 7, og der efter bestemmelsens 2. pkt. blev indsat følgende:

"For eget forbrug af nyttiggjort varme, som der kan ydes fuld tilbagebetaling for efter stk. 12, jf. § 11, stk. 12, i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., sker der ingen nedsættelse af tilbagebetalingen. Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af stk. 3, nedsættes tilbagebetalingen dog kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen."

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (1995/1 LSF 69) fremgår bl.a. følgende:

"Dette lovforslag indeholder i hovedtræk:

(...)

forslag om ligestilling mellem forskellige placeringer af varmepumper og fjernelse af en dobbeltbeskatning af elforbrug i varmepumper. Med de nuværende regler betales der fuld afgift af varmepumpers elforbrug, og overskudsvarmeafgiften vil vedrøre alt, hvad der kommer ud af varmepumpen. Der foreslås et fradrag for den mængde energi, der svarer til varmepumpens virkningsgrad i andre sammenhænge. ”

Af de særlige bemærkninger til lovens § 11, stk. 7, fremgår bl.a. følgende:

” I en række tilfælde indgår varmepumper i udnyttelse af "overskudsvarme". Afgiften af el brugt i varmepumper godtgøres ikke. Det betyder, at de gældende regler om overskudsvarme ikke tager hensyn til den højt afgiftsbelagte el, der er anvendt til cirkulation af overskudsvarmen, mens selve overskudsvarmen afgiftsbelægges som rumvarme. For at undgå en sådan dobbelt beskatning af nyttiggjort (tung) procesvarme fra varmepumper foreslås det, at godtgørelsen kun nedsættes af den mængde varme, som overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. Bundfradragets størrelse skal ses i lyset af, at varmepumpen normalt har en virkningsgrad på 2-3. Da afgiftsbelastningen af varmepumpens forbrug af elektricitet vil være højere end det bundfradrag der gives, vil lempelsen ikke give et afgiftsmæssigt incitament til at øge elforbruget.

Opgøres den nyttiggjorte mængde varme, før den opvarmes af varmepumpen, nedsættes afgiften af denne mængde uden bundfradrag."

Praksis

SKM2006. 352. LSR Se spørgsmål 1

Spørgsmål 3

Gasafgiftslovens § 10, stk. 1:

”Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

1. af virksomhedens mængde af forbrugt afgiftspligtigt gas,
2. af den gas, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og
3. af den gas, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven. ”

Gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt.:

”Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, jf. dog stk. 5. ”

Gasafgiftslovens § 10, stk. 5:

”Der ydes dog tilbagebetaling for:

1. Afgiften af varme og gas omfattet af stk. 4, som anvendes til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning, og som et led i forarbejdningen vaskes, renses eller rengøres i eller med særlige anlæg eller udsættes for temperaturstigninger i forhold til det omgivende rum på mindst 10° C såsom opvarmning, kogning, ristning, destillation, sterilisation, pasteurisering, dampning, tørring, inddampning, fordampning eller kondensering i særlige anlæg, uanset at disse forarbejdninger også bidrager til opvarmning af lokaler m.v., jf. dog stk. 7.
1. Afgiften af varme og gas omfattet af stk. 4, som anvendes til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning, og som et led i forarbejdningen udsættes for temperaturændringer såsom opvarmning, kogning, ristning, destillation, sterilisation, pasteurisering, dampning, tørring, inddampning, fordamp-

ning eller kondensering i særlige rum med en driftstemperatur på mindst 45° C eller i malekabiner og lokaler specielt indrettet til lagring af oste eller spegepølser, når lagringen er en integreret del af henholdsvis ostningsprocessen og spegepølseproduktionen, og lokaler specielt indrettet til tørring af træ (trætørrestuer), samt lignende særligt indrettede rum, hvor opvarmningen udelukkende er et led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter, og hvor der under forarbejdningen kun lejlighedsvis opholder sig personer i lokalet. Afgiften tilbagebetales, uanset at opvarmningen af det særlige rum også bidrager til opvarmning af andre lokaler m.v., jf. dog stk. 7.

2. Afgiften af varme og gas omfattet af stk. 4 i de anvendelser, som er nævnt i bilag 1 til lov om kuldi-oxidafgift af visse energiprodukter, samt anvendt til rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, varmt vand til rengøring eller sterilisering af tanke og lukkede produktionsanlæg, hvor rengøringsvæskerne cirkuleres med pumper med en kapacitet på mindst 1 kW, slagteriernes forbrug af varmt vand til rengøring eller sterilisering af produktionsudstyr og produktionslokaler i de lokaler, hvor selve slagtingen og grovparteringen finder sted, for fjerkræ dog kun varme forbrugt inden partering, samt forbruget af varmt vand i tilstødende produktionslokaler, såfremt der er fælles varmtvandsnet og der ikke fremstilles udskæringer beregnet til detailsalg, jf. dog stk. 7. Omfattet af tilbagebetalingen for varme og varer anvendt i staldbygninger er også kontorlokaler og andre lokaler i staldbygninger, som indgår i driften, eller hvorfra driften styres og planlægges, hvis forsyningen med varme og varer sker fra samme net som forsyningen til staldbygningen. Det er dog en forudsætning for tilbagebetalingen, at selve staldområdet er opvarmet. Værksteder, beboelsesrum og lign. er ikke omfattet af tilbagebetalingen. Ved grovpartering forstås for svin og lam m.v. partering i halve kroppe, for kvæg m.v. partering til og med fjerdingen.
3. En forholdsmæssig del af afgiften af gas, kulde og varme, der forbruges i anlæg, hvor der fremstilles såvel varme som kulde og varmt vand, der fremstillet på et selvstændigt anlæg ville være tilbagebetalingsberettiget, som ikke tilbagebetalingsberettiget varmeleverance, rumvarme og varmt vand, når en sådan forholdsmæssig fordeling kan opgøres. Den tilbagebetalingsberettigede andel opgøres som forholdet mellem på den ene side den mængde energi, som forbruges i de tilbagebetalingsberettigede anlæg, og på den anden side energiindholdet i den samlede mængde fremstillet varme og kulde. På anlæg, hvor fremløbstemperaturen er over 90° C, eller anlæg, hvor den ikke tilbagebetalingsberettigede del udgør mindre end 10 pct. af den samlede fremstilling, eller den ikke tilbagebetalingsberettigede andel udgør mindre end 200 GJ årligt, kan virksomheden vælge mellem at opgøre andelen, der anvendes i ikke tilbagebetalingsberettigede anlæg, efter ovenstående metode og at opgøre forbruget til ikke tilbagebetalingsberettigede formål direkte. Den direkte opgjorte mængde opgøres som den mængde energi, der forbruges til ikke tilbagebetalingsberettigede formål divideret med energiindholdet i de indfyrede brændsler, jf. § 8, stk. 2. Denne mængde divideres med anlæggets virkningsgrad. Såfremt målingen ikke foretages i umiddelbar nærhed af anlægget, der fremstiller varmen, tillægges yderligere 10 pct. Den resterende mængde brændsel henregnes til den tilbagebetalingsberettigede del. Virkningsgraden udgør for gasfyrede anlæg 0,90, for oliefyrede anlæg 0,85 og for andre anlæg 0,80.
4. Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til rengøring af genbrugsemballage, der anvendes ved transport eller salg af varer, og afgiften af varme og varer, som anvendes til vask eller rens af tekstiler og efterbehandling i forbindelse hermed. For genbrugsemballage gælder det også, selv om indtil 25 pct. af genbrugsemballagen anvendes til andre formål end transport eller salg af varer. Nr. 4 finder tilsvarende anvendelse.
5. Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til opvarmning af lokaler, hvor der foretages smeltning af jern og stål, som omfattet af nr. 30 i bilag 1 til lov om kuldi-oxidafgift af visse energiprodukter. Hvor dette forbrug af varme og varer ikke kan adskilles fra det øvrige forbrug af varme og varer til opvarmning, kan der dog højst ydes tilbagebetaling for 30 pct. af det samlede forbrug af varme og varer anvendt til opvarmning i forbindelse med forarbejdningen af jern og

stål. Det er en forudsætning for opnåelse af tilbagebetaling, at der smeltes mindst 10 t jern og stål om dagen.

6. Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, der forbruges i virksomheder, der fremstiller varer af armeret hærdeplast, når varmen m.v. anvendes til opvarmning af lokaler, hvori der foretages hærkning af emner fremstillet af armeret hærdeplast, og som ikke er omfattet af nr. 2. Der kan dog højst ydes tilbagebetaling for $\frac{1}{3}$ af det samlede forbrug af varme og varer i sådanne lokaler.
7. Afgiften af varme og varer, der udelukkende forbruges til udtørring af bygningsmaterialer eller opretholdelse af den for byggearbejdet fornødne temperatur under byggeperioden i forbindelse med opførelse og renovering af bygninger. ”

Gasafgiftslovens § 10a:

”Tilbagebetalingen af afgift efter § 10 nedsættes med 4,5 kr./GJ, jf. dog §§ 10 b, 10 c og 10 d. Afgiftspligtige kan vælge, at tilbagebetalingen efter 1. pkt. kan beregnes som en reduktion af afgiftsbetalingen med 4,5 kr./GJ delt med afgiftssatsen i § 8, stk. 4, 2. pkt., ganget med 1 over 1,2. ”

Forarbejder

Gasafgiftsloven blev indført ved lov nr. 419 af 14. juni 1995 og trådte i kraft den 1. januar 1996. Af lovens forarbejder (1994/1 LSF 211) fremgår af de specielle bemærkninger til § 10:

”Det foreslås dernæst, at hovedprincippet for tilbagebetalingen af energiafgiften bliver, at kun afgiften af gas, som ikke direkte eller indirekte er anvendt til fremstilling af varme bestemt for videresalg, rumopvarmning eller fremstilling af varmt vand, tilbagebetales. Gassen 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 tjenester.

Der kan dog fortsat ydes tilbagebetaling for egentlig procesvarme, ligesom det foreslås, at procesanlægs direkte bidrag til lokaleopvarmning ikke i sig selv afskærer virksomheden fra tilbagebetaling.

Undtagelsen er i stk. 5 opdelt i 4 dele:

For det første foreslås det, at afgiften af varmt vand kan tilbagebetales, når vandet bruges til fremstilling af varer, som videresælges. Vandet skal være anvendt som en del af selve forarbejdningen af varen, hvilket indebærer, at afgiften tilbagebetales af det varme vand, som er medgået til skoldning af grise, men ikke af det, som er anvendt til rengøring af slagteriet. I det omfang forarbejdningen består i vask o.lign., er det en betingelse, at vasken m.v. foregår på særlige anlæg.

I nr. 1 fastslås det samtidig, at det forhold, at en proces afgiver varme til omgivelserne, ikke betragtes som en indirekte opvarmning af rummet, dog begrænses tilbagebetalingen i det omfang, der installeres særlige anlæg med det formål at udnytte procesvarmen som rumvarme, jf. stk. 6. F.eks. får et støberi tilbagebetaling, selv om smelteovnen direkte afgiver varme til omgivelserne. Da hoteller, kantiner, restauranter og detailudsalgsbutikker stort set kun anvender gas til rumopvarmning, foreslås det af administrative årsager at afskære disse områder fra tilbagebetalingen. Det samme gør sig gældende for anvendelse af gas i komfurer og kogeplader.

For det andet foreslås det i stk. 5, nr. 2, at ligestille de former for opvarmning af rum, som i udpræget grad har karakter af procesopvarmning, med anden varme, som der ydes tilbagebetaling for. Afgrænsningen over for almindelig rumvarme består i, at rummet skal være særligt indrettet til forarbejdning af varer, der skal opvarmes, og rummets driftstemperatur skal være mindst 45 C. Visse rum anvendes både som male- og tørrekabiner. Når rummet anvendes som malekabine, vil

temperaturen typisk være under 45 C. Det foreslås, at forbruget af varme i disse rum berettiger til tilbagebetaling, såfremt rummet har en driftstemperatur på 45 C, når det anvendes som tørrekabine.

For det tredje foreslås det, at der under alle omstændigheder er adgang til tilbagebetaling for de processer, som er omfattet af listen over særligt energiintensive processer i CO₂-afgiftsloven, f.eks. drivhuse. Herudover friholdes opvarmning af staldbygninger og forbruget af varmt vand i disse.

Endelig foreslås det i nr. 4, at når samme anlæg forsyner virksomheder med både rumvarme og procesvarme, kan der ske en forholdsmæssige tilbagebetaling, hvis virksomheden installerer de nødvendige målere.”

Gasafgiftsloven blev vedtaget samtidig med lov nr. 418 af 14. juni 1995, der indførte rumvarmeafgift i de øvrige energiafgiftslove i form af mineralolie-, kul- og elafgiftslovene.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt.:

”Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, jf. dog stk. 5.”

Gasafgiftslovens § 10, stk. 9:

”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 energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. 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), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. (...) Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af brændsel i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling efter stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5. (9. pkt.)”

Forarbejder

Vedr. gasafgiftslovens § 10, stk. 4, se spørgsmål 3.

Bestemmelsen om overskudsvarme i gasafgiftslovens (nu § 10, stk. 9) blev indsat i forbindelse med indførelse af afgift på naturgas, jf. lov nr. 419 af 14. juni 1995. Bestemmelsen fandtes i lovens § 10, stk. 7, og er senere blevet omnummeret til stk. 9, i kraft af lov nr. 444 af 10. juni 1997, og lov nr. 462 af 9. juni 2004.

Den oprindelige bestemmelse om overskudsvarme i § 10, stk. 7, fik følgende ordlyd:

”I det omfang en del af det varme vand eller varmen, som der ydes tilbagebetaling for efter 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 energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og denne lov med 42,5 kr. pr. gigajoule (GJ) varme. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 42,5 pct. af det samlede vederlag

for varmeleverancen. Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af brændsel i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling efter stk. 1 eller 5."

Af bemærkningerne til lovforslagets § 10 (1994/1 LSF 211) fremgår bl.a. følgende:

"Det foreslås dernæst, at hovedprincippet for tilbagebetalingen af energiafgiften bliver, at kun afgiften af gas, som ikke direkte eller indirekte er anvendt til fremstilling af varme bestemt for videresalg, rumopvarmning eller fremstilling af varmt vand, tilbagebetales. Gassen 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 tjenester.

(...)

I stk. 6 foreslås det dog, at i det omfang procesvarmen efterfølgende sælges som fjernvarme eller udnyttes i radiatorer eller lignende, nedsættes tilbagebetalingerne med et beløb, som svarer til den afgift, der skulle være betalt, såfremt varmen var blevet fremstillet direkte med henblik på rumopvarmning, dvs. 42,5 kr. pr. GJ varme. Sælges varmen til f.eks. et fjernvarmenet, udgør nedsættelsen dog højst 42,5 pct. af vederlaget for varmeleverancen. Ved det samlede vederlag forstås såvel vederlag, som afregnes i forhold til den leverede mængde varme, som faste bidrag.

Bestemmelsen i stk. 7 har til formål at sikre, at overskudsvarme produceret på grundlag af naturgas afgiftsmæssigt ligestilles med overskudsvarme produceret på grundlag af kul, olie og elektricitet. Der henvises til bemærkningerne til lovforslaget om ændring af bl.a. mineralolieafgiftsloven (rumvarme). "

Lovforslagets § 10, stk. 6, svarer til den vedtagne lovs § 10, stk. 7.

Gasafgiftslovens § 10, stk. 7, 3. pkt. (nu stk. 9, 9. pkt.), blev indsat ved et ændringsforslag. Af bemærkningerne hertil, jf. betænkning afgivet af Skatteudvalget den 24. maj 1995, fremgår:

"Afgrænsningen mellem fjernvarme og nyttiggjort procesvarme (dvs. overskudsvarme) er præciseret, idet nyttiggjort procesvarme kun omfatter de tilfælde, hvor der ikke forbruges ekstra brændsel med henblik på fremstilling af varme."

Der blev samtidigt indsat tilsvarende bestemmelser vedrørende overskudsvarme i kuldioxidafgiftsloven, jf. lov nr. 417 af 14. juni 1995, og i mineralolieafgiftslovens § 11, kulafgiftslovens § 8 og elafgiftslovens § 11, jf. lov nr. 418 af 14. juni 1995. Lov nr. 418 af 14. juni 1995 omhandlede ud over overskudsvarme primært indførsel af virksomhedernes betaling af afgift ved forbrug af rumvarme.

Af de almindelige bemærkninger til sidstnævnte (1994/1 LSF 210) fremgår bl.a. følgende:—"Nærmere om overskudsvarme"—Efter energianvendelsen til de nærmere produktionsprocesser vil det ofte være muligt at udnytte en restenergimængde i form af "spildvarme" eller "overskudsvarme" til rumopvarmning. Hvis denne overskudsvarme udnyttes ved særlige installationer, vil der skulle betales afgift heraf.

Ved fastsættelsen af reglerne for beskatning af overskudsvarme er der tilstræbt en balance mellem hensynet til - ikke mindst af energi- og miljømæssige årsager - at undgå, at overskudsvarme, der kan reducere det samlede energiforbrug, går til spilde og hensynet til at undgå afgiftsbetinget "fremstilling" af "overskudsvarme". I praksis vil man ikke kunne afgøre, hvornår det ene eller det andet er tilfældet.

Med hensyn til at man skal undgå at overskudsvarme, hvis udnyttelse kan reducere det samlede energiforbrug, går til spilde, bemærkes, at virksomhederne i dag har et incitament hertil, hvis værdien af den samlede energibesparelse er større end omkostningerne til drift, afskrivning og forrentning af sådanne anlæg. Ved forslaget om rumopvarmning stiger værdien af den samlede energibesparelse fordi alternativet til udnyttelse af overskudsvarmen - almindelige rumopvarmning - bliver dyrere. Der vil således ikke ske

nogen reduktion af incitamentet til udnyttelse af overskudsvarme i virksomhederne ved, at man beskatter varmeudtag fra produktionsprocesser. Tværtimod gives der et vist yderligere incitament, idet varmeudtaget beskattes, som om varmen var fremstillet på et kedelanlæg, hvor der ikke er konverteringstab i form af skorstenstab m.v. (..."

Ved lov nr. 393 af 6. juni 2002 blev der i bestemmelsen om overskudsvarme indsat følgende:

"For nyttiggjort overskudsvarme hidrørende fra varme produceret på virksomhedens eget kraft-varm-anlæg nedsættes tilbagebetalingen efter 1. pkt. til 42,00 kr. pr. GJ varme. "

Af de generelle bemærkninger til lovforslaget (2001/2 L190) fremgår følgende:

"Afgift af processpildvarme

Virksomhederne betaler forskellig afgift af deres energiforbrug alt efter, om energien anvendes til rumvarme eller proces. For en række processer gælder det, at varmeleverancen skal have en vis kvalitet (f.eks. høj temperatur). Falder temperaturen i varmeleverancen efter brug i processen, kan restenergiindholdet ikke bruges videre til proces, men eventuelt til rumvarme. Efter de gældende regler vil en sådan varmeleverance, der både bruges til proces og rumvarme få den store afgiftsgodtgørelse til proces, men godtgørelsen vil blive reduceret med en forsigtig fastsat standardmængde brændsel pr. energienhed, der udnyttes til rumvarme. Denne standardmængde brændsel udgør den såkaldte afgift af processpildvarme, der dog ikke går til spilde for rumvarmeformål.

Da afgiftsbetalingen af varme fra decentrale kraftvarmeværker reduceres, foreslås det, at standardmængderne også reduceres, således at der fortsat i de fleste tilfælde er afgiftsmæssige incitamenter til at udnytte processpildvarme, uden at incitamentet til at reducere processpildvarmemængden også reduceres."

Lovforslag nr. L 209 af 6. april 1995, bilag 131 - Svar på henvendelse fra Cheminova

Af svaret til Cheminova fremgår bl.a.:

"Cheminova har anført, at man bruger forholdsvis meget energi til rensning etc.

Allerede ved den foreslåede beskrivelse er drift af rensningsanlæg i direkte tillknytning til det anlæg, hvor den egentlige fremstilling af varen foregår med under procesbeskrivelsen. Det vil sige, at rensning af røg fra ovne eller kedler, der anvendes til den tunge proces kommer med under procesbeskrivelsen. Det gælder også rensningsanlæg eller foranstaltninger, der er helt integrerede i produktionsprocessen.

Ved afgørelsen af om der er tale om en helt integreret del af processen, vil der

blive lagt vægt på, om de produkter, der kommer ud fra rensningen (det rensede,

og det bortrensede), indgår igen i processen som råvarer. Hvis dette er tilfældet er rensningen integreret. I andre tilfælde vil også blive lagt vægt på, om rensforanstaltningen kan adskilles geografisk eller tidsmæssigt fra produktionsprocessen. Hvis dette er tilfældet, er der ikke tale om en integreret del af processen. I praksis vil luft- eller røgrensning i forbindelse med den tunge proces være uadskillelig fra det anlæg, hvor den tunge proces foregår. Hermed er der dog ikke åbnet adgang til, at energi anvendt til luft- eller røgrensning i andre virksomheder uden tunge processer kan beskattes som tung proces. De foreslåede regler vil således være parallelle til reglerne for beskatning af energiforbrug i elværker.

Det skal understreges, at energiforbrug til rensning, der ikke er fuldstændig

integreret i den beskrevne tunge produktionsproces ikke i det foreliggende lovforslag er medtaget.

Ved efterfølgende rensning anvendes energien netop ikke direkte til fremstilling af varen X, men netop til rensning. ”

Praksis

SKM2013. 490. LSR: Et selskabs levering af fjernvarme blev ikke anset for omfattet af reglerne om overskudsvarme, men af de almindelige regler for produceret varme, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 4, 1. pkt., og kuldioxidafgiftslovens § 9a, stk. 2.

Selskabet producerede pap mv. på grundlag af genbrugspapir, hvor produktion var omfattet af proceslignens nr. 21. 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 varmfremstilling, 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.

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 vand 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.

Det ikke var muligt at anvende energi fra røggassen yderligere i selskabets produktion.

Af Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse fremgår:

”Retten finder, at den i kedlen forbrugte afgiftspligtige gas 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. 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. ”

SKM2016. 7. SR I sagen fandtes en restvarme at være overskudsvarme. Restvarmen blev indvundet i en kedel, der blev anvendt til at afbrænde forurenede luft (luftstoffer) fra en vareproducerende proces.

Sagen vedrørte en virksomhed, der fremstillede fiskemelsprodukter og fiskeolier. I forbindelse med produktionsprocessen fremkom forurenede procesluft, som efter miljøkravene skulle renses for lugt af hensyn til de omkringliggende boliger og erhvervsområder. Til det formål havde virksomheden installeret en specialkedel til ”termisk rensning” af procesluften. Specialkedlen var forsynet med en gasbrænder, der kunne bruge den forurenede procesluft som forbrændingsluft.

For at udnytte den energi, der opstod i luftafbrændingsprocessen, var specialkedlen på traditionel vis forsynet med et dampkammer, så varmeenergien fra luftrenseprocessen blev udnyttet som procesdamp i

virksomheden. Den resterende varme i røggassen, der ikke direkte blev anvendt i produktionsprocessen, blev i perioder indvundet i to economizere (to varmevekslere).

I den ene economizer blev der indvundet varme, som blev anvendt til opvarmning af fødevand til specialkedlen. Den varme, som herefter ikke kunne anvendes til procesformål eller forvarmning af fødevand, blev indvundet i economizer nr. to. Varme fra economizer nr. to blev leveret som fjernvarme til et varmeværk.

Spørger havde oplyst, at kedlens primære funktion var at afbrænde luft/lugt efter påbud fra miljømyndigheder. Det ville altid være mere energieffektivt for spørger kun at anvende spørgers øvrige kedler til dampproduktion. Spørger var derfor helst fri for at anvende specialkedlen, men på baggrund af påbuddet fra Miljøstyrelsen om at anvende specialkedlen og af optimeringshensyn anvendtes specialkedlen endvidere til dampproduktion.

Af Skatterådets afgørelse og begrundelse fremgår:

”Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at spørger kan anvende reglerne om afgift af overskudsvarme for den restvarme, som via economizere indvindes fra røggassen fra spørgers specialkedel, der anvendes til afbrænding af lugtstoffer i henhold til miljøkrav, og som leveres som fjernvarme til Varmeværk a.m.b.a.

Skatterådet fandt ligeledes efter en konkret vurdering, at spørger kan anvende reglerne om afgift af overskudsvarme for den restvarme, der indvindes fra røggassen ved installering af en scrubber eller en varmepumpe efter economizeren, når varmen fra scrubber eller varmepumpe leveres som fjernvarme til Varmeværk a.m.b.a.”

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 røggasveksler 1 skete opvarmning af råvarerne til proces, og dernæst i røggasveksler 2 skete opvarmning af fjernvarmevand.

Landsskatteretten skulle i sagen tage stilling til, om varmen, der blev udnyttet til fjernvarme, var overskudsvarme. Spørgsmålet i sagen var således også, om det omhandlede gasforbrug i gasturbinen ansås for anvendt til a) både godtgørelsesberettiget formål i form af opvarmning af råvarer og ikke-godtgørelsesberettiget formål i form af fremstilling af fjernvarme, eller b) udelukkende til et godtgørelsesberettiget formål til opvarmning af råvarer i røggasveksler 1. I sidstnævnte situation ville opvarmningen af varmt vand til fjernvarmen i røggasveksler 2 kunne betragtes som overskudsvarme.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten blev afholdt syns- og skønsforretning. Af skønsmandens erklæring fremgår bl.a. følgende, idet [...] skal læses som virksomhedens specifikke produkt:

”Anlægget hos H1 A/S styres af det aktuelle behov for [...] opvarmning. (...) Anlæggets last tilpasses [...] opvarmningsbehovet og elproduktionen er så ”blot” den, der er en følge heraf.

(...)

Gasturbineanlægget ville dog efter skønsmandens opfattelse næppe være etableret, ifald formålet alene havde været elproduktion.

(...)

Produktionen af varme over Varmetransmissionsselskabet R1 veksleren på gasturbineanlægget giver ikke anledning til et forøget brændselsforbrug på gasturbineanlægget eller procesanlægget som helhed. Gasforbruget er uændret.

(...)

driften på gasturbineanlægget næppe kommer i en situation, hvor fjernvarmeleverancen qua temperaturkrav kunne blive styrende for driften af gasturbineanlægget.

(...)

Det er skønsmandens opfattelse at gasturbineanlægget er dimensioneret og drives efter behovet for [...]opvarmningen.

Denne opfattelse baserer sig på det direkte oplyste, den set drift ved besigtigelsen ifm skønsforretningen, dimensionering af anlægget samt de data der foreligger oplyst omkring årligt driftstimetotal mv.

Produktionen af varme til det offentlige varmforsyningsnet på gasturbineanlægget er en følge af produktionen af varme til fremstilling af X's [...]produkter."

Landsskatteretten fandt, at den varme, der blev leveret til fjernvarmenettet, kunne anses som overskudsvarme med følgende begrundelse:

"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 slutafkøling 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. (...)"

Landsskatterettens kendelse af 18. maj 2009, j.nr. 06-03714

Sagen angik, hvorvidt alt energi (damp) tilført en varmeveksler 1, kunne anses som medgået til proces, hvorfor efterfølgende nyttiggørelse af denne energi var overskudsvarme.

Dampen, der blev tilført virksomheden, kom fra et kraftvarmeværk. Varmeveksler 1 var fysisk var placeret i bunden af en destillationskolonne. Destillationskolonnen blev anvendt til destillering af sprit, som skulle indgå i virksomhedens insulinproduktion. Efter dampen havde afgivet en del af sin energi i veksler 1 fortsatte dampen/kondensatet til en veksler 2 og 3. Veksler 2 og 3 blev anvendt til opvarmning

af vand til brug for rumvarme og varmt vand. Af sagens oplysninger fremgik, at dampen, der blev tilført virksomheden, udelukkende var den damp, der var nødvendig til destillationsprocessen. Efter dampen havde forladt varmeveksler 1, var dampens temperatur op til ca. 140 °C. Damp på 135 °C var den lavest mulige temperatur i forhold til destillationsprocessen, og virksomheden foretog fuld udnyttelse i forhold til det teoretisk mulige. Virksomheden havde endvidere oplyst, at dampen/kondensatet efter afkøling i varmeveksler 1 havde en temperatur, der ikke længere muliggjorde anvendelse til destillationsprocessen. Da kraftvarmeværket ikke ønskede kondensatet retur, havde virksomheden enten mulighed for bortskaffelse eller varmegenindvinding til internt fjernvarmenet.

Af Landsskatterettens begrundelse fremgår:

”Efter de foreliggende omstændigheder finder retten, at selskabet er berettiget til at anvende overskudsvarmereglerne på det omhandlede energiforbrug. Der er herved henset til, at det kan lægges til grund, at temperaturen på den tilførte damp udelukkende er betinget af procestekniske hensyn. Der er således ikke grundlag for at antage, at selskabets anvendelse af restenergiindholdet har medført et øget forbrug af brændsel i destillationsanlægget. Retten har videre henset til, at det af lovbemærkningerne (L 190) til lov nr. 393 af 6. juni 2002 fremgår, at udnyttelse af restenergiindholdet i en varmeleverance kan være omfattet af reglerne om overskudsvarme i stedet for at blive anset for anvendt til både godtgørelsesberettigede og ikke godtgørelsesberettigede formål. Den af skattecentret anlagte fortolkning, hvorefter sådan udnyttelse af primærenergi ikke kan være omfattet af overskudsvarmereglerne, kan således ikke tages til følge. Endelig er henset til, at energiindholdet i dampen/kondensatet efter energioverførsel i varmeveksler 1 efter det oplyste ikke af selskabet kan anvendes til yderligere proces. Det bemærkes herved, at den efter varmeudtag til rumvarmeformål i varmeveksler 2 og 3 og efterfølgende opsamling i buffertanke foretagne procesanvendelse af kondensatet er sket til køleformål. Der er således ikke grundlag for at antage, at selskabet har haft et energiforbrug til procesformål, som alternativt kunne være dækket af restenergiindholdet i dampen/kondensatet.”

SKM2016. 312. SKAT Styresignalet præciserer praksis på overskudsvarmeområdet med afsæt i SKM2013. 490. LSR og SKM2016. 106. LSR.

Med henvisning til SKM2016. 106. LSR, fremgår af styresignalet, at følgende er 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.”

Med henvisning til SKM2013. 490. LSR fremgår, at følgende er 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. ”

Sluttelig fremgår af styresignalet:

”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. ”

Den juridiske vejledning

Af den juridiske vejledning afsnit E. A. 4.6.12.1, fremgår:

”Virksomheder, der fremstiller varme, damp mv., fx fjernvarmeværker og kraftvarmeværker, kan ikke opnå afgiftsgodtgørelse for varer, der anvendes til fremstilling af varme mv. Se ELAL § 11, stk. 3, GASAL § 10, stk. 4, 1. pkt., KULAL § 8, stk. 3, 1. pkt., og MINAL § 11, stk. 4, 1. pkt.”

Af afsnit E. A. 4.6.13.3, fremgår:

For at opnå godtgørelse af energiafgiften af gas-, kul- og mineralolieprodukter, der anvendes til produktion af varme (energi) til både

- godtgørelsesberettigede formål (procesformål) og
- ikke-godtgørelsesberettigede formål (varmeleverancer, rumvarme, varmt brugsvand eller komfortkøling)

skal der ske en fordeling af energiforbruget.

Fordelingen af blandet energiforbrug skal ske på basis af måling af den samlede fremstillede mængde varme (energi) og den forbrugte mængde energi til procesformål. Fordelingen af energiforbruget til rumvarme mv. og procesformål kan dermed ikke ske på basis af en fast fordelingsnøgle, et skøn eller ved anden fordeling.

Hvis det samme anlæg anvendes til forsyning af både procesenergi og rumvarme mv. opgøres den godtgørelsesberettigede andel som forholdet mellem

- den mængde energi, som forbruges til procesformål

og

- den samlede mængde energi, der er fremstillet på anlægget.

Se GASAL § 10, stk. 5, nr. 4, KULAL § 8, stk. 4, nr. 4, og MINAL § 11, stk. 5, nr. 4.

Målingen af energiforbruget til procesformål skal ske på det sted, hvor energien overgår til procesformål. ”

Af den juridiske vejledning afsnit E. A. 4.6.13.6 fremgår:

”(…)

Særregler for måling (damp- og hedtvandsanlæg samt anlæg med helt overvejende godtgørelsesberettiget energiforbrug)

Hovedreglen er, at der skal ske måling af det energiforbrug, som virksomheden kan opnå den højeste godtgørelse for. Se også afsnit E. A. 4.6.14 om krav til målere.

Ved fordeling mellem rumvarme/varmt brugsvand mv. og procesformål kan der for brændsler ses bort fra hovedreglen i følgende tilfælde:

- Anlæg, hvor fremløbstemperaturen er over 90 grader C (hedtvandsanlæg og dampanlæg)
- Andre anlæg, hvor det ikke-godtgørelsesberettigede energiforbrug til rumvarme mv. udgør under 10 pct. af den samlede fremstillede mængde energi (gælder ikke damp)
- Andre anlæg, hvor det ikke-godtgørelsesberettigede energiforbrug udgør mindre end 200 GJ årligt (gælder ikke for damp).

Se GASAL § 10, stk. 5, nr. 4, KULAL § 8, stk. 4, nr. 4, og MINAL § 11, stk. 5, nr. 4.

Virksomheden kan vælge mellem at opgøre brændselsandelen, der anvendes til ikke-godtgørelsesberettigede formål, enten

a) som forholdet mellem på den ene side den målte mængde energi, som forbruges til rumvarme mv., og på den anden side den samlede mængde fremstillede energi på anlægget, eller

b) ved direkte at opgøre brændselsforbruget til ikke godtgørelses-berettigede formål. Den direkte opgjorte mængde sker ved måling af forbruget omfattet af reglerne for rumvarme mv., divideret med energiindholdet i de indfyrede brændsler, jf. oversigten nedenfor. Den herved beregnede mængde divideres derefter med anlæggets virkningsgrad.

(...)

Virkningsgraden er

0,90 for gasfyrede anlæg

0,85 for oliefyrede anlæg

0,80 for andre anlæg.

De nævnte virkningsgrader skal anvendes, dvs. at der ikke er mulighed for at bruge beregnede virkningsgrader (fx kedelproducentens oplysning om virkningsgrad).

Den resterende mængde brændsel regnes med til den godtgørelsesberettigede del (proces).

Det tillades, at opgørelsen beregningsteknisk i stedet kan ske ved, at der foretages en beregning af kedlens samlede produktion. Kedlens samlede produktion skal beregnes på baggrund af det indfyrede brændsels energiindhold og kedlens virkningsgrad. Der kan herefter ske en opgørelse på samme måde som nævnt under metode a).

Tillæg til forbrug af rumvarme mv. på 10 pct.

Hvis målingen af energiforbruget til rumvarme mv. ikke sker i umiddelbar nærhed af det anlæg, der fremstiller varmen, skal rumvarme mv. ved både metode a) og b) tillægges yderligere 10 pct. (ledningstab), eller hvis ledningstabet fra kedlen til radiatoren registreres ved måling, tillægges det faktisk målte ledningstab.

(...)”