

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9580 af 21/05/2019 (Gældende)

Køleanlæg - overskudsvarme - udgifter til nyttiggørelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0085597

Køleanlæg - overskudsvarme - udgifter til nyttiggørelse

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørgers elforbrug til et køleanlæg kan godtgøres efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger skal afregne afgift efter reglerne for overskudsvarme i elafgiftslovens § 11, stk. 9, af overskudsvarmeproduktionen på køleanlægget.

Skatterådet kunne bekræfte, at vederlagsbeskatningen efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, kun skal opgøres ved indregning af investeringer i varme-genindvindingssystemet (særlige installationer nødvendig for genindvinding af overskudsvarme) til udnyttelse af overskudsvarmen.

Skatterådsmøde 21. maj 2019 - SKM2019. 318. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers elforbrug til køleanlægget kan godtgøres efter elafgiftslovens § 11, stk. 1?
2. Såfremt spørgsmål 1 bevares med "Ja", kan Skatterådet bekræfte, at Spørger skal afregne afgift efter reglerne for overskudsvarme i elafgiftslovens § 11, stk. 9, af overskudsvarmeproduktionen på køleanlægget?
3. Såfremt spørgsmål 2 besvares med "Ja", kan Skatterådet bekræfte, at vederlagsbeskatningen efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, kun skal opgøres ved indregning af investeringer i varme-genindvindingssystemet (særlige installationer nødvendig for genindvinding af overskudsvarme) til udnyttelse af overskudsvarmen?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et kommunalt fjernvarmeselskab, hvor den ultimative ejer er X Kommune.

Spørgers hovedaktivitet er produktion af elektricitet og varme fra to anlæg.

Når det enkelte anlæg er i drift, er der en række komponenter, som skal køles for at kunne fungere og undgå beskadigelse. De komponenter, som Spørger ønsker at køle, er f.eks. elektroniske komponenter, fødevandspumper til kedlen, fjernvarmepumper, transformere prøveudtag, vakuumpumper og generator-køling mv.

Baggrunden for, at disse komponenter skal køles, er, at dette er en nødvendighed for at holde anlægget i drift, idet dette ikke vil kunne holdes i drift uden komponentkølingen. Herudover vil kølingen af komponenterne forlænge levetiden på disse.

I dag udføres komponentkølingen med koldt vand fra A vandløb, hvorefter det opvarmede kølevand udledes til vandløbet.

Spørger vil reducere kølevandsudledningen og etablere alternativer til udledningen af kølevand af miljømæssige årsager.

På den baggrund påtænker Spørger at omlægge sin nuværende køling med havvand fra A vandløb til et nyt traditionelt proceskøleanlæg. Omlægning til et nyt traditionelt køleanlæg vil endvidere styrke Spørgers grønne profil, da den miljømæssige skadevirkning på A Fjord ophæves. Herudover kan overskudsvarmeenergi fra køleanlægget nyttiggøres.

Den nuværende køling af komponenterne med havvand fra A vandløb sker ved, at der pumpes vand ind fra A vandløb til en såkaldt komponentkøleveksler.

Havvandet fungerer som et kølemiddel og optager varme fra komponentkølekredsen, hvorefter havvandet ledes ud i A Fjord. Kølevand fra A vandløb har typisk en temperatur på ca. 8-10⁰ C, hvorefter temperaturen på det opvarmede kølevand til A Fjord har en temperatur på ca. 15-20⁰ C.

Spørgers nuværende komponentkølekreds er en lukket kølekreds. Komponentkøleveksleren leverer komponentkølevand på omkring 20⁰ C til komponentkølevandssystemet, hvorigennem kølevandet via køleudtag sendes rundt til de forskellige komponenter, som ønskes kølet. Kølevandet returneres herefter til komponentkølevandsveksleren ved ca. 30⁰ C. Herefter nedkøles kølevandet atter med havvand fra A vandløb til de 20⁰ C.

Komponentkølingen med havvand fra A vandløb udgør på nuværende tidspunkt ca. 8 MW varme, som udledes i A Fjord.

I stedet for den nuværende køling af komponenter med kølevand fra A vandløb, påtænker Spørger at etablere et køleanlæg, der skal producere kulde til køling af komponenterne:

I denne situation installeres en række blæsere, der blæser varmen fra kølingen af komponenterne, som er opsamlet i køleanlægget, henover tagene uden nyttiggørelse af varmeenergien.

I stedet for at bortkøle varmen ud i naturen, kan Spørger udnytte varmen fra komponentkøleanlægget til fjernvarme. Udnyttelsen af overskudsvarme fra komponentkøling til fjernvarme kan ske ved, at der opsættes en ekstern varmeveksler, som via rørføring tilsluttes fjernvarmenettet med henblik på at udnytte varmeenergien:

I princippet er køleanlægget en varmepumpe, hvor hovedformålet med varmepumpen er kølingen af komponenterne, idet Spørgers komponenter skal køles af hensyn til driften af kraftvarmeanlægget. Herudover har Spørger en sekundær mulighed for at kunne udnytte den overskydende varme til fjernvarme.

Spørger vil ikke opnå en økonomisk fordel ved opførelse af det nye køleanlæg frem for det nuværende system. Spørger vil dog som nævnt have mulighed for varmegenvinding, uden at dette vil være forbundet med ekstra energiforbrug til at drive køleanlægget. Spørger skal dermed ikke installere de elektriske kondensatorblæsere til at blæse varmen fra komponentkølingen over tag og ud i naturen.

Den nødvendige køleeffekt, som skal bruges for at køle varmen bort, gør desuden, at det rent praktisk er svært at blæse varmen fra komponentkølingen over tag og ud i naturen. Dels kræves der et meget stort areal til opstilling af kondensatorblæserne, og dels vil der være problemer med støjgener fra blæserne i forhold til anlæggets naboer. Støjgenerne vil være til stede døgnet rundt, når anlægget er i drift.

Køleanlægget pumper det 20° C kolde kølevand til komponentkølevandstanken, hvorfra kølevandet distribueres gennem komponentkølevandsudtagene til de komponenter, der skal køles. Returkølevandet fra komponenterne ledes til komponentkølevandstanken for returvand, hvorefter returvandet ved 30° C pumpes videre til køleanlægget, hvorefter det igen nedkøles til 20° C.

Spørger har med anvendelsen af varmepumpen som et køleanlæg mulighed for at udnytte overskudsenergien fra komponentkøling til fjernvarme.

De oplyste temperaturer i denne anmodning om bindende svar er kun vejledende, idet disse først endeligt kan fastsættes, når køleanlægget er designet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja

Bestemmelsen af den afgiftsmæssige håndtering af virksomhedens elforbrug til varmepumpen påvirker Spørgers driftsomkostninger, hvorfor det er vigtigt at få fastslået, hvilken afgiftsbelastning elforbruget til varmepumpen (køleanlægget) skal pålægges.

Problemstillingen er således, hvorvidt Spørger kan opnå fradragsret for elforbruget til varmepumpen (køleanlægget) efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, som følge af, at varmepumpen (køleanlægget) drives som følge af et behov for proceskøling af komponenter og derfor alene sekundært laver overskudsvarme, idet varmen som en naturlig følge af kølebehovet afsættes som fjernvarme, eller om elforbruget til varmepumpen skal anses som medgået til varmeproduktion og omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt.

Teknisk set er de anlæg, der i daglig tale benævnes henholdsvis køleanlæg og varmepumper, identiske anlæg. Om anlægget betegnes et køleanlæg eller en varmepumpe knytter sig til, om det er kølingen, der nyttiggøres, eller varmen, der nyttiggøres som det primære formål med anlægget. Dette indebærer, at hvis ønsket er at fremstille kulde på varmepumpen, vil der opstå et biprodukt i form af varme.

Spørgsmålet om sondringen mellem elforbruget til proceskøling eller varmefremstilling i en varmepumpe er behandlet i SKM2006. 352. LSR. Spørgsmålet i denne sag var, om det havde betydning for den afgiftsmæssige kvalifikation af godtgørelsen af elforbruget til varmepumpen, om varmepumpens primære formål var fremstilling af proceskøling (procesgodtgørelse) eller fremstilling af varme (rumvarmegodtgørelse).

Landsskatteretten tillagde i SKM2006. 352. LSR varmepumpens primære funktion en afgørende betydning i forhold til, hvorvidt varmepumpen skulle anses for et varme- eller køleproducerende anlæg i et afgiftsmæssigt perspektiv. Landsskatteretten bemærkede yderligere, at det forhold, at der nødvendigvis produceres varme i forbindelse med køleproduktionen, ikke kan indebære, at forbruget i varmepumpen kan karakteriseres som forbrug til fremstilling af varme eller varmt vand.

Landsskatterettens kendelse er dermed klar.

Det bestemmende for, om varmepumpen skal betragtes som et køle- eller varmeproducerende anlæg, er hvilken primær funktion varmepumpen (køleanlægget) har.

I den foreliggende situation er den primære anvendelse af varmepumpen (køleanlægget) procesbetinget køling af komponenter, hvorfor Spørger kan opnå godtgørelse af elforbruget efter elafgiftslovens § 11, stk. 1. Baggrunden for kølingen af komponenterne skyldes udelukkende, at det er en nødvendighed for at holde kraftvarmeværket i drift samt forlænge levetiden på komponenterne.

Spørgsmål 2: Ja

De relevante regler for beskatning af overskudsvarme fremgår af 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 mv., lov om afgift af stenkul, brunkul og koks mv., lov om afgift af naturgas og bygas mv. og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter mv. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33,0 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. ...”

Overskudsvarme defineres dermed i energiafgiftslovene som overskudsvarmeenergi fra en primærproduktionsproces med procesgodtgørelse, der nyttiggøres ved særlige installationer, til rumvarme eller fjernvarme. Der skal således betales overskudsvarmeafgift, når der sker udnyttelse af overskudsvarme fra en proces, hvor energiafgifterne er blevet godtgjort.

Da varmepumpens (køleanlæggets) primære formål er procesbetinget køling af komponenter, vil Spørger opfylde betingelsen om, at der er tale om overskudsvarmeenergi fra en primærproduktionsproces, hvor der opnås procesafgiftsgodtgørelse af den anvendte elektricitet. Idet Spørger påtænker at opføre en ekstern varmeveksler mv. til udnyttelsen af overskudsvarmeenergien til fjernvarmenettet, opfylder Spørger også betingelsen om, at overskudsvarmen skal nyttiggøres ved en særlig installation til fjernvarme.

Det er dermed Spørgers opfattelse, at overskudsvarmen fra varmepumpen (køleanlægget) skal betragtes som overskudsvarme omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 9.

Spørgsmål 3: Ja

Varmen, som skal køles bort, stammer fra forskellige processer/komponenter/aggregater, herunder:

- Elektroniske komponenter
- Fødevandspumper
- Fjernvarmepumper
- Transformere prøveudtag
- Generatorkøling

Varmen, som bortkøles i køleanlægget fra disse, er energi, som er anvendt i disse, og som virksomheden har fået procesgodtgørelse for, jf. spørgsmål 1.

Som eksempel på varme, som udnyttes fra en komponent, kunne være elektriske pumper eller motorer, hvor elforbruget til pumpen, motoren eller komponenter godtgøres efter elafgiftslovens § 11, stk. 1. Varmeren fra den elektriske pumpe, motor eller komponent opstår typisk som friktionsvarme fra komponenten, som skal bortkøles, hvorfra overskudsvarmen kan udnyttes.

Køleanlægget er således udelukkende installeret til køling af processer, for at disse kan fungere.

Spørger har ikke oplistet alle processer og komponenter, som køles (komponentkøling), men fælles for alle installationer, er, at køling er varme fra en proces (fx køling af en elektrisk motor), hvor Spørger har fået procesgodtgørelse af energiforbruget til processen.

Hvis Spørger ikke kan opnå procesgodtgørelse for energiforbruget til komponenterne, skal der ikke afregnes overskudsvarmeafgift for eventuel udnyttelse af overskudsvarme.

Af elafgiftslovens § 11, stk. 9 fremgår det, at den samlede afgiftsgodtgørelse skal nedsættes med 50 kr. pr. GJ nyttiggjort varme fra proces (2015-niveau). Dog nedsættes afgiftsgodtgørelsen med højst 33 % af vederlaget for varmen, når der er tale om en varmeleverance.

I bemærkningerne til lovforslag nr. 210 af 6. april 1995 blev det præciseret, at der ved det samlede vederlag forstås såvel vederlag, som afregnes i forhold til den leverede mængde varme, som faste

bidrag. Dette skal efter Spørgers opfattelse forstås således, at vederlaget omfatter alle omkostninger for varmekædet forbundet med leveringen af overskudsvarme fra virksomheden.

Overordnet består Spørgers samlede investering af følgende hovedelementer:

- Komponentkøleanlæg (varmepumpe) – ej omfattet af det samlede vederlag
- Varmereksler – omfattet af det samlede vederlag
- Rørføring mv. – omfattet af det samlede vederlag

I dette tilfælde vil investeringen i køleanlægget blive foretaget af Spørger, idet dette er nødvendigt for driften af Spørgers kraftvarmehed. Investeringen vil på denne baggrund indgå i Spørgers prisberegning vedrørende el- og varmeproduktionen, jf. f.eks. varmeforsyningslovens § 20. Spørger vil med andre ord skulle investere i køleanlægget, uanset om overskudsvarmen herfra udnyttes eller ej.

Det er som nævnt Spørgers opfattelse, at vederlaget omfatter alle omkostninger, der er forbundet med levering af overskudsvarme fra Spørger. Det er dermed Spørgers opfattelse, at omkostningerne til selve komponentkøleanlægget ikke skal indgå i afgiftsgrundlaget for overskudsvarmeafgiften.

Baggrunden herfor er, at køleanlægget er en nødvendighed i forhold til driften af Spørgers kraftvarmehed og uafhængigt af, om der skal leveres overskudsvarme. Køleanlægget etableres ikke med henblik på udnyttelse af overskudsenergien, idet Spørger kan vælge at opbygge køleanlægget sådan, at overskudsenergien bortkøles over tag til naturen.

Det er Spørgers opfattelse, at det udelukkende er omkostninger til den ”særlige installation”, der skal pålægges overskudsvarmeafgift efter principperne i vederlagsbestemmelsen. Dette indebærer, at omkostninger til f.eks. varmereksler, rørføring mv. skal indgå i grundlaget for vederlagsbeskatning af overskudsvarmen. Baggrunden herfor er, at det alene er disse komponenter, der er forbundet med leveringen af overskudsvarmen fra Spørger.

Da der afregnes overskudsvarmeafgift af alle omkostninger, der er forbundet med leveringen af overskudsvarme fra Spørger, er det Spørgers opfattelse, at dette udelukkende omfatter omkostninger, der er forbundet med leveringen af varme fra køleanlægget, dvs. alene omkostninger knyttet til varmegenvindningssystemet.

Investeringen i selve køleanlægget skal derfor ikke indgå ved opgørelse af grundlaget for vederlagsbeskatningen, idet denne investering ikke hverken direkte eller indirekte relaterer sig til leverancen af overskudsvarmen, men til drift af Spørgers almindelige kraftvarmeproduktion på anlægget.

Omkostningerne til køleanlægget indgår dermed i prissætningen af varmen fra kraftvarmekædet kulfyrede blok, jf. varmeforsyningsloven og prisettersvningen over for Forsyningstilsynet.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers elforbrug til køleanlægget kan godtgøres efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Begrundelse

Det er oplyst, at hovedaktiviteten hos Spørger er produktion af elektricitet og varme i et kulfyret anlæg, og at der i forbindelse med driften af anlægget skal ske køling af en række komponenter for at sikre driften af anlægget og forlænge levetiden på komponenterne.

Kølingen af disse komponenter sker via et lukket komponentkølekreds, hvor en komponentkøleveksler leverer kølevand på omkring 20° C til komponentkølevandssystemet, hvorigennem kølevandet via køleudtag sendes rundt til de forskellige komponenter, som ønskes kølet.

På nuværende tidspunkt anvender Spørger koldt vand fra A vandløb til komponentkølingen, der efter kølingen udledes tilbage til A vandløb som varmt vand.

Spørger vil reducere kølevandsudledningen og etablere alternativer til udledningen af kølevand af miljømæssige årsager.

Det påtænkte køleanlæg skal erstatte kølevandsvarmeveksleren og vil pumpe 20° C koldt kølevand til en komponentkølevandstank, hvorfra kølevandet distribueres gennem komponentkølevandsudtagene til de komponenter, der skal køles.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den primære funktion af det påtænkte køleanlæg skal anses for at levere køling til Spørgers komponenter, der anvendes i forbindelse med Spørgers produktion af varme og elektricitet, uanset at varmen fra køleanlægget efterfølgende via en varmeveksler afsættes til fjernvarmenettet

Spørger kan derfor opnå godtgørelse af energiforbruget til driften af køleanlægget/varmepumpen efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1), i det omfang energiforbruget kan henføres til køling af komponenter, og hvor den enkelte komponenter anvendes til et forbrug, der ikke er omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Spørgsmål 2

Ved et bekræftende svar på spørgsmål 1, ønskes det endvidere bekræftet, at Spørger skal afregne afgift efter reglerne for overskudsvarme i elafgiftslovens § 11, stk. 9, af overskudsvarmeproduktionen på køleanlægget.

Begrundelse

Det er oplyst, at varmen fra køleanlægget nyttiggøres gennem en varmeveksler, hvorefter det varme vand via rørføring tilsluttes fjernvarmenettet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at da varmen fra køleanlægget stammer fra køleanlæggets/varmepumpens procesbrug ved køling af Spørgers komponenter, og nyttiggørelsen af denne varme sker via en varmeveksler, skal varmen fra køleanlægget anses for overskudsvarme efter elafgiftslovens § 11, stk. 9.

Der er dog kun tale om overskudsvarme for den andel af varmen, der kan henføres til kølingen af de komponenter, der anvendes i forbindelse med Spørgers godtgørelsesberettigede energiforbrug, jf. svaret på spørgsmålet 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at i bekræftende fald til spørgsmål 2, at vederlagsbeskatningen efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, kun skal opgøres ved indregning af investeringer i varme-genindvindingssystemet (særlige installationer nødvendig for genindvinding af overskudsvarme) til udnyttelse af overskudsvarmen.

Begrundelse

Det fremgår af elafgiftslovens § 11, stk. 9, at i det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen af den tilbagebetalte afgift dog højst 33,0 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen.

Derfor skal opgørelsen af nedsættelsen af tilbagebetalingen (overskudsvarmeafgiften) efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, ske ud fra det vederlag for den leverede varme, der fremgår af aftalen herom mellem Spørger og modtager af varmen, herunder eventuelle faste bidrag for leveringen af varmen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der i vederlaget for den leverede varme efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, skal indregnes alle udgifter forbundet med nyttiggørelsen af overskudsvarmen, som virksomheden enten modtager direkte betaling for, eller som varmetaftageren afholder, indtil varmen anses for leveret til varmetaftageren på et sted uden for virksomhedens produktionsbygninger, vil skulle indregnes i vederlaget, jf. Den juridiske vejledning, afsnit E. A. 4.6.10.6.

Det er i den forbindelse oplyst, at varmen fra køleanlægget nyttiggøres gennem en varmeveksler, hvorefter det varme vand via rørføring tilsluttes fjernvarmenettet, og at varmeveksleren alene påtænkes at blive anskaffet med henblik på nyttiggørelse af varmen fra køleanlægget.

Det er desuden oplyst, at køleanlægget påtænkes installeret, da Spørger af miljømæssige årsager vil reducere kølevandsudledningen og etablere alternativer til udledningen af kølevand.

Det lægges til grund, at køleanlægget skal anses for at blive anvendt i forbindelse med fremstilling af køling af forskellige komponenter i forbindelse med kraftvarmeproduktionen, jf. indstillingen til spørgsmål 1.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at der i vederlaget for den nyttiggjorte overskudsvarme fra køleanlægget via en varmeveksler efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, kun skal indregnes udgifter i tilknytning til installationen af varmeveksleren, idet køleanlægget ikke kan anses for at være forbundet med selve nyttiggørelsen af overskudsvarmen. Det forudsættes i den forbindelse, at leveringen af overskudsvarmen bliver særskilt faktureret, og at prisen for overskudsvarme reguleres af varmemforsyningslovens prisbestemmelser.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

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

- af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet,
- 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
- af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kulde-producent, 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. Undtaget er dog forbrug af elektricitet i rumvarmeaggregater, der midlertidigt placeres i et lokale for at dække et kortvarigt rumvarmebehov. Endvidere ydes der ikke tilbagebetaling af afgiften af elektricitet og varme, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af kulde, som leveres fra virksomheden. 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. (...) ”

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

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 mineral-olieprodukter m.v. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33,0 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. (..)

Forarbejder

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

skudsvarme 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 - 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."

Praksis

SKM2006. 352. LSR

Sagen omhandlede et slagteri, der anvendte overskudsvarme fra et køleanlæg til at forvarme vandværksvand, inden det passerede varmevekslerne til videre brug, primært rengøring. Overskudsvarmen fra køleanlæggets trykside stammede dels fra bortkølet varme i virksomheden i form af nedkølede grise kroppe, 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 svine 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, hidrører således fra henholdsvis grisekroppene 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. ”

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Elafgiftslovens 11, stk. 9 - se under spørgsmål nr. 2.

Forarbejder

Bestemmelserne om overskudsvarme blev oprindeligt indsat ved lov nr. 418 af 14. juni 1995 om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v. og lov om afgift af elektricitet.

I bemærkningerne til forslaget enkelte bestemmelser (L 210 94/95) blev bl.a. anført følgende om vederlaget for levering af overskudsvarme:

”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 varme, som faste bidrag. (...) ”

Praksis

SKM2016. 506. SR

Skatterådet bekræftede, at et selskab ikke skulle betale overskudsvarmeafgift for energi fra spildevand, idet spørger ikke betalte et vederlag til selskabet for udnyttelse af energien, som blev leveret til spørgers vekslerstation. Skatterådet lagde vægt på, at samtlige udgifter til etablering af varmegenindvindingsanlægget afholdes, efter at varmen måtte anses for at være leveret til spørger på spørgers vekslerstation. Der var dermed tale om levering af varme til spørger på et sted uden for selskabets produktionsbygninger.

SKM2014. 37. SR

En virksomhed udnytter overskudsvarme fra en proces, og overskudsvarmen måles separat. Skatterådet bekræfter, at overskudsvarmen skal afgiftsberigtiges efter gasafgiftslovens § 10, stk. 9. Skatterådet be-

kræfter ligeledes, at reglerne om overskudsvarme også finder anvendelse på udnyttet overskudsvarme, når overskudsvarmen efterfølgende på virksomheden "boostes" for at opnå højere temperatur. Vederlaget for varmen, som er brugt til "boostning", skal ikke indgå i beregningen af vederlaget for overskudsvarmen.

Den juridiske Vejledning, afsnit E. A. 4.6.10.6, Overskudsvarme der afsættes

”(…)

Af forarbejderne til reglerne fremgår det, at der ved det samlede vederlag forstås både vederlag, som afregnes i forhold til den leverede mængde varme, og faste bidrag.

Dette skal efter styrelsens opfattelse forstås således, at vederlaget omfatter alle omkostninger for varmeaftageren forbundet med leveringen af overskudsvarme fra virksomheden.

Udgangspunktet for beregningen af vederlaget er den situation, hvor virksomheden har opsat et anlæg til nyttiggørelse af overskudsvarmen og derefter afsætter varmen til et varmeselskab. Der sker herefter betaling for varmen i forhold til leverancen. Det er Skattestyrelsens hidtidige praksis, at ved overvæltning af overskudsvarmeafgiften bliver afgiften en del af vederlaget. Afgiftens maksimale andel af vederlaget skulle dermed efter hidtidig praksis beregnes af vederlaget inkl. afgift. Skatterådet har imidlertid ændret denne praksis ved SKM2017. 647. SR, hvorved overskudsvarmeafgiften ikke skulle beregnes af vederlaget inkl. afgift. Se SKM2017. 647. SR. Skattestyrelsen overvejer ved redaktionens slutning de nærmere konsekvenser for praksis på baggrund af denne sag.

I nogle tilfælde betales der et fast bidrag, fx til administration eller til vedligeholdelse af anlægget. Dette bidrag skal fordeles på den årlige varmemængde, sådan at vederlaget kommer til at omfatte alle udgifter for varmeaftageren, ved at få varmen leveret til det sted, hvor leverancen anses for at ske. Dette følger af bemærkningerne til L 210 af 6. april 1995, vedtaget som lov nr. 418 af 14. juni 1995.

Hvis investeringen i (og evt. driften af) anlægget til udnyttelsen af overskudsvarmen betales af varmeaftageren, og altså ikke af virksomheden, vil det typisk modsvares af, at der vil kunne aftales en lavere pris for varmen. De samlede omkostninger forbundet med, at der sker nyttiggørelse, er imidlertid de samme.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at alle udgifter forbundet med nyttiggørelsen af overskudsvarmen, som virksomheden enten modtager direkte betaling for, eller som varmeaftageren afholder, indtil varmen anses for leveret til varmeaftageren på et sted uden for virksomhedens produktionsbygninger, vil skulle indregnes i vederlaget. Begrundelsen for dette er, at fastlæggelsen af vederlaget for varmen i modsat fald ville blive afhængig af den kontraktmæssige fordeling mellem virksomheden og varmeaftageren af udgiften til nyttiggørelsen af varmen og ikke, som forudsat i lovgivningen, af den reelle pris, som varmeaftageren betaler for varmen i leveret stand.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det følger af SKM2017. 511. SR, at ovenstående ikke gælder i tilfælde, hvor en varmeaftager får foræret varme gratis, og alene betaler eller kompenserer en virksomhed for etablering og styring af de anlæg, som gør det muligt for virksomheden at nyttiggøre sin overskudsvarme og herefter levere den til varmeaftageren. Det samme gør sig gældende i forhold til reinvesteringer i og vedligeholdelse af disse anlæg. Det er en betingelse, at de pågældende anlæg ikke har en værdi for virksomheden, dvs. at

- virksomheden ikke opnår noget overskud ved varmeaftagerens betaling,
- anlægget ikke reducerer eller erstatter virksomhedens omkostninger til procesudstyr til brug for køling,
- virksomheden ikke kan bruge udstyret til andre formål end at nyttiggøre og levere overskudsvarme til den pågældende varmeaftager, og
- virksomheden ikke efterfølgende kan sælge anlægget med en fortjeneste.

- De udgifter, som afholdes og/eller refunderes til etablering og reinvesteringer af anlægget hos virksomheden, skal kunne dokumenteres.

Det følger endvidere af SKM2017. 511. SR, at salg af rettigheder til indrapportering af energibesparelser, som er relateret til nyttiggørelse af overskudsvarme, ikke skal anses som en del af vederlaget for levering af overskudsvarme, hvis prisen herfor er sat til markedsprisen eller derunder.

Skatterådets praksis i SKM2010. 737. SR er forsat gældende. I det bindende svar fandt Skatterådet, at overskudsvarme blev foræret bort uden modydelse. Det fremgår af sagens faktiske forhold, at en virksomhed H1 havde etableret en forsyningsledning med varmt vand fra virksomhedens produktionsanlæg til virksomhedens lager, der lå geografisk adskilte. Forsyningsledningen gik gennem en nabovirksomheds grund. Nabovirksomheden og andre virksomheder i området blev tilbudt at kunne tilslutte sig rørledningen, forudsat de selv betalte for tilslutningen og ledte vandet tilbage 5 grader koldere, end de modtog det. Ved tilslutningen ville virksomheden H1 spare et mindre beløb til bortkøling af overskudsvarmen. Skatterådet fandt under de foreliggende omstændigheder ikke, at spørger modtog nogen modydelse i form af et vederlag. Etableringen af forsyningsledningen var ikke som i SKM2017. 511. SR afhængig af, om der reelt var andre, der modtog overskudsvarmen. ”