

Bilagssamling

BILAG 1. BEREGNINGER.....	3
1.1. Dokumentation for energibalancemodellen	3
1.1.1. Grunddata	3
1.1.2. Opstilling af energibalancemodellen.....	3
1.2. Dokumentation for effektberegninger af de enkelte forslag	5
1.2.1. Differentieringen i CO2-afgiften bortfalder	5
1.2.2. CO2-afgiften på el fjernes	6
1.2.3. CO2-afgiften for det kvoteomfattede brændselsforbrug til varmeproduktion fjernes	7
1.2.4. CO2-afgiftssatsen sættes lig med kvoteprisen	7
1.2.5. Ny CO2-afgift på brændsler til elproduktion for ikke kvoteomfattede elproducenter	8
1.2.6. Alle CO2-udledninger beskattes med en sats svarende til kvoteprisen	8
1.2.7. CO2-ækvivalenter beskattes med en sats svarende til kvoteprisen	9
1.2.8. Afgifter på eksternaliteter i stedet for afgift på energi	9
BILAG 2. KRAV TIL ET SKATTESYSTEM	10
2.1. Kerneopgaver	10
2.2. Betingelser.....	12
BILAG 3. GENNEMGANG AF RETSSAGER I FORBINDELSE MED CO2- OG ENERGIAFGIFTSSYSTEMET.....	13
BILAG 4. KONKRET FORSLAG TIL DEFINITION AF RUMVARME	65
4.1. Fordele ved ændringen	65
4.2. Ulemper ved ændringen	66
4.3. Forslag til lovtekst.....	67
BILAG 5. MODEL FOR ET EVENTUELT BUNDFRADRAG I CO2-AFGIFTEN VED TILPASNING AF CO2-AFGIFTEN TIL KVOTEPRISEN	71
BILAG 6. SKITSE TIL EN NOX-AFGIFT.....	75
6.1. Baggrund	75
6.2. Afgiftsgrundlag	75
6.3. Afgiftsniveau og provenu.....	77
UNDER FORUDSÆTNING AF AT HUSHOLDNINGERNE KOMPENSERES, VIL EN NOX-AFGIFT FORTRINSVIS BLIVE BÅRET AF ELVÆRKERNE, DER KUN I RINGE OMFANG KAN OVERVÆLTE AFGIFTEN. HERUDOVER FORVENTES OFFSHORESEKTOREN OG DEN ENERGIINTENSIVE INDUSTRI OGSÅ AT BLIVE BELASTET. BILAG 7. VURDERING AF EN OMLÆGNING AF CO2- OG ENERGIAFGIFTSSYSTEMET I FOR-HOLD TIL EU-RETEN	77
7.1. CO2-afgiften af el fjernes.....	78

7.2. CO2-afgiften for det kvoteomfattede brændselsforbrug til varme fjernes.....	80
7.3. CO2-afgiftssats sættes lig kvotepris, differen-tieringer bortfalder og ikke-kvoteomfattede virksomheder gives bundfradrag.....	80
7.4. Alle CO2-udledninger og CO2-ækvivalenter beskattes med en sats svarende til kvoteprisen.....	81
7.5. Ny CO2-afgift på brændsler til elproduktion for ikke-kvoteomfattede elproducenter	82
7.6. Forenklinger	83
BILAG 8. TILPASNINGER I CO2- OG ENERGIAFGIFTERNE TIL KVOTESYSTEMET I ANDRE EU-LANDE	84

Bilag 1. Beregninger

1.1. Dokumentation for energibalancemodellen

Skatteministeriet har oplysninger om det samlede provenu for CO₂-afgiften og provenuets fordeling på brændselstyper, men har ikke kendskab til afgiften fordelt på de forskellige anvendelsesformer (dvs. let proces, tung proces og rumvarme). Der er heller ikke regnskabsoplysninger om, hvordan CO₂-afgiften er fordelt på brancher.

Arbejdsgruppen har behov for en sådan opdeling for at kunne beregne provenueeffekter af de forskellige forslag til ændringer i CO₂-afgiften. Derfor har arbejdsgruppens sekretariat ved hjælp af forskellige datakilder udarbejdet en model, der giver et skøn over CO₂-afgiftsprovenuet opdelt på anvendelser, brancher og brændselstyper.

Energibalancen er udarbejdet på grundlag af data fra 2003.

1.1.1. Grunddata

Modellen tager udgangspunkt i følgende datakilder:

- For industrien bruges Danmarks Statistiks (DST) **industritælling**. Energiforbruget er fordelt på anvendelser, brancher og brændsler. Tællingen er en totaltælling og dækker forbrug af stort set alle energiarter, som anvendes af arbejdssteder, der tilhører industri-firmaer med mindst 20 beskæftigede, hvilket svarer til ca. 95 pct. af industriens energiforbrug.
- For ikke-industrielle erhverv og for husholdninger bruges DST's **generelle energitælling**, der er opdelt på brændselstype og branche, men ikke er fordelt på anvendelser.
- Særligt for kvoteomfattede virksomheder bruges **kvotedata** fra Energistyrelsen (ENS). Disse data er på virksomhedsniveau og er opdelt lige så detaljeret som industritællingen.
- Særligt for virksomheder med industriel kraftvarmeproduktion bruges data fra ENS' **energiproducenttælling**.

1.1.2. Opstilling af energibalancemodellen

Modellen er arbejdet i forskellige trin. Først er industritællingen sammenkørt med den generelle energitælling. I den generelle energitælling har

dataindsamlingen ikke været tilrettelagt med henblik på en opdeling i anvendelse, og der er derfor foretaget et skøn for fordelingen på anvendelsesformer i ikke-industrielle erhverv og husholdninger.

Ud fra dette grundlag har det været nødvendigt at foretage nogle korrektioner for virksomheder med industriel kraftvarmeproduktion (IKV) på basis af energiproducenttællingen. Det skyldes, at CO₂-afgiften som hovedregel ligger som en inputskat på brændsler. For el er CO₂-afgiften en outputskat, hvorfor der ikke betales CO₂-afgift af brændsler medgået til elproduktion. For at undgå dobbelttælling af grundlaget for CO₂-afgiften må man derfor nedjustere afgiftsgrundlaget for de samlede brændsler med den del af brændslerne, der går til IKV. Data er hentet fra ENS' energiproducenttælling, og det er generelt antaget, at IKV-forbruget er anvendt som tung proces.

Der er også foretaget en korrektion for fjernvarme. Fjernvarme indgår som en brændselstype i industritællingen. Da der ikke betales CO₂-afgift direkte af fjernvarme, men af de brændsler der er medgået til produktion af fjernvarmen, har det været nødvendigt at anvende en tillempet, gennemsnitlig CO₂-afgift for fjernvarme.

De generelle data er herefter suppleret med data for kvotevirksomhederne, sådan at der er skønnet energiforbrug for virksomheder både inden for og uden for kvoteordningen. Det har i den forbindelse været nødvendigt at bruge disse nyere kvotedata fra 2005 i sammenhæng med de generelle 2003-data.

Desuden er der korrigeret for forskelle i momsandele mellem brancher. Visse brancher består af ikke-momsregistrerede virksomheder. Disse kan i modsætning til moms-registrerede virksomheder ikke få godtgjort afgiften og betaler derfor fuld sats. Som udgangspunkt er der anvendt de samme momsandele som i en tidligere energibalancemodel.

Det har også været nødvendigt at tage højde for branchers forskellige andele af fritagelser, da visse energiforbrug er fritaget for CO₂-afgift. Det gælder eksempelvis el anvendt til skibsfart. Det fritagne energiforbrug skal derfor i sagens natur ikke medregnes i grundlaget for beregningen af CO₂-afgiften.

De forskellige afgiftsgrundlag er herefter multipliceret med tilhørende CO₂-afgiftssatser for at opnå en opdeling af CO₂-afgiftsprovenuet.

Provenuet er dog blevet korrigeret i visse brancher, eksempelvis for industrien. Grunden er, at industritællingen inkluderer industrifirmaer, der har

mindst 20 beskæftigede. DST har anført, at industritællingen dækker ca. 95 pct. af energiforbruget. Der er således ca. 5 pct. af energiforbruget for de brancher, der er omfattet af industritællingen, der ikke er med i grunddata. Provenuet i disse brancher derfor opskaleret med ca. 5 pct.

Dertil kommer, at denne indirekte metode til at fordele CO₂-provenuet medfører en mindre uoverensstemmelse med det faktisk opkrævede, samlede provenu. Det kan skyldes statistisk usikkerhed, fejllindberetninger mv.

I takt med arbejdsgruppens arbejde og det sideløbende arbejde i regi af den nationale allokeringsplan (NAP) for tildeling af CO₂-kvoter er der løbende kommet nye data, som kan afvige fra de anvendte 2003-data og forudsætninger.

1.2. Dokumentation for effektberegninger af de enkelte forslag

Provenuberegninger mv. bruger datagrundlaget fra energibalancen, hvor andet ikke er oplyst. De ændrede afgifter giver anledning til ændret forbrug af CO₂-udledende energiprodukter. Priselasticiteterne er forsigtigt sat til -0,2. Elasticiteterne er således i den lave ende i forhold til f.eks. Andersen m.fl. (2006)¹. Resultaterne kan skaleres op; vurderes elasticiteterne til f.eks. det dobbelte, så skal resultaterne ganges med en faktor 2 og så fremdrages.

Der er lavet fordelings effekter på sektorniveau for visse af omlæggelserne i afgiftssystemet. De er vist i kapitel 8 i rapporten.

1.2.1. Differentieringen i CO₂-afgiften bortfalder

Energilancemodellen er tilrettet, således at CO₂-afgiftssatserne for alle brændselsformer – men ikke el og varme – inden for anvendelsesformen tung proces i erhvervene opjusteres, så de svarer til satserne for let proces (90 kr. pr. t CO₂). El og varme berøres ikke, da det beregningsteknisk er antaget, at bortfaldet i differentieringen sker efter, at forslagene om fjernelse af CO₂-afgift på el og på kvoteomfattet brændselsforbrug til varme-produktion er gennemført.

Afgiftsændringen skønnes umiddelbart mindske CO₂-udledningen fra Danmark med ca. 0,02 mio. ton CO₂.

¹ Mikael Skou Andersen, Martin K. Enevoldsen & Anders V. Ryelund, *Decoupling of CO₂ Emissions from Energy Intensive Industries*, National Environmental Research Institute (Denmark), 2006.

1.2.2. CO2-afgiften på el fjernes

Det danske elforbrug er på ca. 32 mia. kWh. Heraf bruger husholdningerne ca. 14 mia. kWh. De momsregistrerede erhverv bruger ca. 18 mia. kWh. Heraf er der fuld afgift på ca. 0,4 mia. kWh til rumvarme, mens afgiftssatsen er ned til 0,3 øre/kWh for et forbrug på ca. 2,5 mia. kWh til tung proces. Endelig bruger momsregistrerede erhverv ca. 15 mia. kWh el til let proces.

Fjernes CO2-afgiften på el, vurderes efterspørgslen i Danmark at stige med ca. 1 mia. kWh.

Danmark er elmæssigt forbundet med Tyskland, Norge og Sverige. Derfor vil et stigende dansk forbrug delvist blive leveret fra udlandet.

Ud fra simuleringer på Eltra/Elsam model og udvidet til hele Danmark vil en isoleret stigning i det danske elforbrug på 1 mia. kWh føre til en stigning i markedsprisen på el på ca. 0,1 øre/kWh. Det giver de danske elværker en gevinst på ca. 25 mio. kr. Af forbrugsstigningen vil ca. 85 pct. blive forsynet fra udlandet og 15 pct. fra danske værker. Den ekstra danske elproduktion vil fordele sig med ca. 90 pct. fra centrale værker og godt 10 pct. fra decentrale værker.

Det er usikkert hvor stor en andel af forbrugsstigningen, der vil blive forsynet fra henholdsvis Danmark eller udlandet. Usikkerheden gør sig gældende for både det enkelte år samt på det længere sigt.

Et ekstra dansk elforbrug på ca. 1 mia. kWh fører til en stigning i dansk elproduktion på ca. 160 mio. kWh. Det medfører en stigning i CO2-udledningerne i Danmark på godt 0,1 mio. ton CO2. I udlandet vil udledningerne stige ca. 0,6 mio. tons CO2, hvoraf størstedelen vil være kvoteomfattet.

Mikael Skou Andersen bemærker, ”at en stigning i det danske elforbrug på 1 mia. kWh som følge af en fuld afskaffelse af CO2-afgiften på el vil føre til en øget dansk CO2-udledning på 325.000 tons CO2. Af forbrugsstigningen vil i et gennemsnitsår ca. 85 pct. kunne dækkes af konkurrencedygtige indenlandske udbydere af el. Den ekstra danske produktion vil fortrinsvis komme fra anlæg baseret på fossile brændsler, mens 10 % antages dækket af VE.

Effekten af den nuværende CO2-afgift på el er indregnet i opgørelsen af Danmarks klima-manko i forhold til Kyoto-målsætningen. Elproducenterne vil derfor skulle købe ekstra kvoter i udlandet for at dække

den CO₂-udledning som er knyttet til den øgede efterspørgsel på el. Omkostningen hertil kan med forward-prisen for 2008 opgøres til ca. 40 mio. kr. Foruden ekstra udledninger af CO₂ vil der også være ekstra udledning af SO₂ og NO_x, ved en stigning i elforbruget på 1 mia. kWh vurderes den til henholdsvis 150 tons SO₂ og 450 tons NO_x. De samfundsøkonomiske omkostninger ved denne udledning udgør ca. 46 mio. kr.

Hvis CO₂-afgiften på el erstattes med en genindførelse af arbejdsgivernes arbejdsmarkedsbidrag eller anden skat på arbejdskraft kan der desuden opstå ekstra forvridningsomkostninger ved omlægningen. Forudsætningen for at en udskiftning af CO₂-afgiften på el med en anden skat kan give samfundsøkonomisk overskud er derfor at forvridningsomkostningerne skal være $40 + 46 = 86$ mio. kr. mindre for at opveje de ekstra samfundsøkonomiske udgifter² set i forhold til udgangssituationen. Ulempen ved kvoterne er fraværet af et provenu der kan anvendes til at sænke andre skatter.”

1.2.3. CO₂-afgiften for det kvoteomfattede brændselsforbrug til varmeproduktion fjernes

Det datamæssige udgangspunkt er Energistyrelsens opgørelse over al el- og varmeproduktion fordelt på de enkelte produktionsenheder. Der er således valgt at benytte disse mere detaljerede data frem for det generelle datasæt, der danner grundlag for energimatricen.

Data er efterfølgende sorteret efter kvoteomfattede aktiviteter og korrigeret for fejllindberetninger. Skønnet er baseret på en afvejning af de forskellige fordelingsregler for, hvor stor en del af de samlede brændsler, der går til henholdsvis el- og varmeproduktion, og er derfor underlagt en vis usikkerhed.

1.2.4. CO₂-afgiftssatsen sættes lig med kvoteprisen

Der er taget udgangspunkt i, at satsen hæves til en kvotepris på 150 kr. pr. ton CO₂. Forslaget ændrer derfor satserne for både alle erhvervsbrancher, der ikke er kvoteomfattede, og alle husholdninger. For anvendelsesformerne vil afgiften for tung proces stige fra 25 kr. til 150 kr. pr. ton CO₂, mens let proces og rumvarme går fra 90 kr. pr. ton til 150 kr. pr. ton. Det skønnes at give et merprovenu på godt 250 mio. kr., fordelt med ca. 95 mio. kr. til tung proces og ca. 160 mio. kr. til let proces.

² Flere af arbejdsgruppens medlemmer bemærker hertil, at efter traditionel økonomisk teori skal omkostninger, der er internaliseret ved CO₂-kvoter, svovlafgift og evt. NO_x-afgift ikke medtages ved denne beregning.

Der tale om satsændringer for alle brændsler, men ikke el og varme da det antages, at disse satser allerede er fjernet i forbindelse med de to første forslag.

Det er desuden forudsat, at såvel alle brændsler til rumvarme som benzin og diesel til transportformål får reduceret energiafgiften svarende til CO₂-afgiftsstigningen, således at den samlede afgift er uændret. Reelt belastes således alene anvendelsesformerne for procesenergi, dvs. let og tung proces.

Afgiftsændringen vil umiddelbart mindske CO₂-udledningen fra Danmark med ca. 0,05 mio. ton CO₂, svarende til under 0,1 pct. af Danmarks samlede CO₂-udledninger.

1.2.5. Ny CO₂-afgift på brændsler til elproduktion for ikke kvoteomfattede elproducenter

Der er taget udgangspunkt i, at der tildeles en afgiftssats på alle brændsler, der går til elproduktion. Dermed berøres kun visse dele af erhvervene, nemlig de elproducerende virksomheder. Dog omfattes kun de virksomheder, der i forvejen ikke er kvoteomfattede, dvs. i praksis de mindre elproducenter.

Ifølge oplysninger fra Energistyrelsen er der knap 700 produktionsenheder, der ikke er kvoteomfattet og som har en produktion af el på ca. 3,2 mia. kWh., svarende til knap 1/10 af den samlede elproduktion.

Ved en afgiftssats på brændselsinput til denne elproduktion på 150 kr. pr. ton CO₂, vil det medføre en provenugevinst på ca. 160 mio. kr.

Afgiften kan ikke væltes over i elprisen, og må bæres af de ikke-kvoteomfattede elproducenter. Dette skal dog ses i lyset af, at også de ikke-kvoteomfattede elproducenter har fået en højere kvote-afledt elpris – uden at have haft omkostninger til kvoter.

Afgiften skønnes at reducere brændselsinputtet svarende til ca. 0,03 mio. ton CO₂.

1.2.6. Alle CO₂-udledninger beskattes med en sats svarende til kvoteprisen

Data i energibalancen er ikke tilstrækkeligt detaljeret til at kunne afgrænse et eventuelt beskatningsgrundlag.

1.2.7. CO2-ækvivalenter beskattes med en sats svarende til kvoteprisen

Der er taget udgangspunkt i, at der i praksis kun kan tildeles en afgiftssats til udledninger af lattergas. Der benyttes et skøn fra DMU over årlig udledning af denne gasart, der udgør 7,6 mio. t CO2-ækvivalenter.

Denne udledning er herefter antaget beskattet med en sats svarende til kvoteprisen på 150 kr. pr. t CO2, således at den eksisterende sats på 100 kr. pr. t CO2 er forøget.

Det vurderes, at hovedsageligt køleindustrien vil blive belastet med ca. 25 mio. kr. inden adfærd. Afgiftsstigningen skønnes, at medføre en forholdsvis stor fortrængning af CO2-ækvivalenter på ca. 0,1 mio. ton CO2.

1.2.8. Afgifter på eksternaliteter i stedet for afgift på energi

Der er taget udgangspunkt i, at der indføres en afgift på udledninger af NOx. Der benyttes et skøn fra DMU over årlig udledning af denne gasart, der udgør 70.000 t.

Denne udledning er herefter antaget beskattet med en sats på 5-10 kr. pr. kg. NOx.

Bilag 2. Krav til et skattesystem

Der eksisterer nogle indlysende, fundamentale krav til indretningen af et skatte- eller afgiftssystem. For det første indebærer Grundlovens §43, at enhver skat skal udskrives ved lov. Derfor skal ethvert beskatningselement vedtages af et flertal i Folketinget og kan ikke fastlægges administrativt af stat eller minister. For det andet skal skatte- og afgiftslovgivningen være i overensstemmelse med EU-traktaten. Desuden bør Folketinget så vidt muligt indrette skatte- og afgiftssystemet, så den samlede velfærd i samfundet øges mest muligt.

Skatte- og afgiftssystemet varetager følgende vigtige *kerneopgaver* i samfundsøkonomien:

- Sikre provenu til finansiering af de offentlige udgifter
- Adfærdsregulering
- Omfordeling
- Stabilisere konjunkturer

CO₂- og energiafgiftssystemet er også som udgangspunkt begrundet i varetagelsen af en eller flere af disse kerneopgaver.

Herudover er der visse *betingelser*, som en skat eller afgift så vidt muligt bør opfylde, hvis den skal bidrage hensigtsmæssigt til varetagelsen af kerneopgaverne. Betingelserne er:

- Efficiens
- Effektivitet
- Retssikkerhed
- Retfærdighed

2.1. Kerneopgaver

Provenu og finansiering

CO₂-afgiften er ca. 5 mia. kr. årligt ud af det samlede, årlige CO₂- og energiafgiftsprovenu på ca. 36 mia. kr.

Indtægterne fra CO₂- og energiafgifterne udgjorde i 2005 ca. 2,6 pct. af BNP og ca. 5,3 pct. af det samlede provenu af skatter og afgifter. CO₂- og energiafgifterne varetager dermed en væsentlig del af statens finansiering af de offentlige udgifter.

Indtægterne fra CO₂-afgiften af **erhvervenes** energiforbrug bliver dog ført tilbage til erhvervene igennem lavere arbejdsgiverbidrag til forskellige arbejdsmarkedsordninger. Erhvervenes CO₂-afgift bidrager derfor ikke til finansiering af offentlige udgifter.

Adfærdsregulering

Selvom CO₂- og energiafgifterne altså har et væsentligt fiskalt sigte, har de også bidraget til markante langsigtede adfærdsændringer, både hvad angår energibesparelser og miljøforbedringer.

Med indførelsen af EU's kvotedirektiv er der imidlertid ikke længere nogen Kyoto-begrundelse for CO₂-afgiftsregulering af de kvoteomfattede CO₂-udledninger. Der er dog fortsat et rationale for CO₂-afgifter udenfor det kvoteomfattede område.

Omfordeling

CO₂- og energiafgiftssystemet er overvejende degressivt og har dermed en fordelingsvirkning imod, hvad Folketinget almindeligvis har fundet politisk ønskeligt. Husholdningerne er belastet af meget høje CO₂- og energiafgifter.

Ved forhøjelser i energiafgifterne er der i nogle tilfælde dog kompenseret for de skæve fordelingsmæssige virkninger for husholdningerne ved lemper andre steder i skattesystemet, f.eks. forhøjelser af børnechecken.

Stabilisere konjunkturer

Ændringer i afgifter er relativt hurtige og nemme at gennemføre både set i forhold til lovgivning og implementering.

På trods af dette er CO₂- og energiafgiftssystemet ikke et særligt godt instrument til at skabe økonomisk stabilitet.

Det skyldes, at adfærdsændringer på energi- og miljøområdet normalt er baseret på forventninger om mere varige ændringer i pris- eller afgiftsniveau. F.eks. sætter man ikke ny isolering i sit hus, hvis det forventes at energipriserne falder i morgen.

Omvendt overinvesteres der måske i isolering, hvis afgiften er for høj i forhold til forureningsomkostningen (eksternaliteten) forbundet med energiforbrug.

På denne måde er der risiko for uhensigtsmæssige investeringer og adfærd, hvis afgiftsændringen alene sker af hensyn til konjunkturerne.

2.2. Betingelser

CO₂- og energiafgiftssystemet skal varetage mange hensyn på samme tid. Derfor er der gennem tiden indbygget flere forskellige undtagelser og differentieringer. Det betyder, at systemet i dag er blevet temmelig komplekst.

Den høje kompleksitet har medført, at CO₂- og energiafgiftssystemet i dag er langt fra at leve op til de overordnede betingelser om efficiens, effektivitet, retssikkerhed og retfærdighed, som stilles til et hensigtsmæssigt skattesystem.

Efficiens

De store forskelle i satserne for de forskellige anvendelser indebærer inefficiens og forvridningsomkostninger i hele samfundsøkonomien.

Effektivitet

Regelsættet indebærer afgrænsningsproblemer, som påvirker effektiviteten for virksomhederne i CO₂- og energiafgiftssystemet. Dette bekræftes af de mange sager på området ved Landsskatteretten og domstolene. Der har vist sig løbende behov for at tilpasse lovgivningen i forhold til administrative afgørelser, praksis og domstolene. De mange lovændringer påfører virksomheder og myndigheder omstillingsomkostninger og mindsker tilliden til CO₂- og energiafgiftssystemets grundlæggende kvaliteter.

Retssikkerhed

Et stort antal virksomheder skal forholde sig til den komplicerede lovgivning. Det påvirker retssikkerheden forbundet med CO₂- og energiafgiftssystemet. Særligt afgrænsningen mellem procesenergi og rumvarme giver anledning til fortolkningstvivel og dermed usikkerhed. Videre indeholder proceduren om optagelse af nye processer på proceslisten et vurderingselement, som ikke lever op til de retssikkerhedsmæssige krav, der normalt bør stilles til et skattesystem.

Retfærdighed

Endeligt opleves CO₂- og energiafgiftssystemet af både virksomheder og borgere ikke altid som videre retfærdigt. Det undergraver opbakningen til afgiftssystemet.

Bilag 3. Gennemgang af retssager i forbindelse med CO₂- og energiafgiftssystemet

Nedenfor følger en gennemgang af retstvister, som afgrænsningen mellem procesenergi og rumvarmeordningen har medført og en oversigt over kendelser og domme, der relaterer sig til problemstillingen.

Landsskatteretten har afsagt ca. 40 kendelser, der handler om problemstillingen proces/rumvarme.

Det er generelt for de afsagte kendelser, undtagen når det drejer sig om sager om manglende måling, opgørelser m.m. og misforståelse af reglerne, at det helt uomtvistet drejer sig om energianvendelser, der ud fra en almindelig forståelse må henføres til begrebet procesenergi.

Den forståelse bygger på, at det i forbindelse med ordningens indførelse blev præciseret, at erhvervene fra nu af skulle til at betale afgift af den samme type opvarmning og varmt vand som husholdningerne, dvs. som udgangspunkt komfortvarme. Reglerne medfører, at erhvervene også skal betale afgift af visse energianvendelser, som skyldes arbejdsmiljøet mm.

Når der opstår tvister, der ender med, at energianvendelsen anses for rumvarme, skyldes det i mange tilfælde, at virksomhedens proces ikke er beskrevet blandt de oplistede undtagelser i mineralolieafgiftsloven og de øvrige energiafgiftslove, som giver mulighed for tilbagebetaling.

Den lovtekniske konstruktion med at definere, hvad der ikke er rumvarme og dermed kan tilbagebetales, synes at kræve jævnlig ajourføring, hvis lovens intentioner fortsat skal gælde. En anden mulighed er at gøre bestemmelserne bredere. Da Landsskatteretten normalt foretager en ordlydsfortolkning af bestemmelserne, er det ikke nok, at anvendelsen ud fra en formålsfortolkning falder ind under bestemmelserne.

En hovedregel i fortolkningen af bestemmelserne har været, at der tages udgangspunkt i, at energianvendelsen er rumvarme, hvis forholdet ikke er beskrevet blandt undtagelserne i loven, der giver ret til tilbagebetaling.

I visse tilfælde synes Landsskatteretten dog at tage det modsatte udgangspunkt, nemlig at der er tale om procesenergi, medmindre andet fremgår af

sagen. I de situationer er det et problem, at der ingen steder er en definition af, hvad rumvarme er.

SKAT må i stedet argumentere for, at forholdet ikke falder ind under undtagelserne i loven, der giver mulighed for tilbagebetaling. Men det er klart, at det er sværere for SKAT at løfte disse sager, end når der tages udgangspunkt i, at der er tale om rumvarme, medmindre forholdet efter en ordlydsfortolkning falder ind under undtagelserne, der er beskrevet i loven, når der ikke findes en definition af, hvad rumvarme er.

I de sager synes Landsskatteretten i stedet for den sædvanlige ordlydsfortolkning at anvende begrundelser, der snarere relaterer sig til formålet med loven, således fx kendelsen om strålevarmeanlæg i gange til fryserum, hvor landsskatteretten fandt, at en eventuel opvarmning af rummet alene var en uundgåelig konsekvens af strålevarmen, idet formålet med opvarmningen af væggen var at undgå kondens.

SKAT's problemer med disse kendelser er bl.a., at det ofte ikke er muligt at betragte kendelserne som konkrete. De får en afsmittende virkning i andre sager, idet processerne kan være mere almene, som fx overfladebehandling af vindmølletårne, hvor landsskatteretten fandt, at det af hensyn til virksomhedens særlige omstændigheder ville være bedst stemmende med lovens formål og lovbemærkninger at anse metalblæsning for at være procesenergi og dermed tilbagebetalingsberettiget. Metalblæsning/sandblæsning er en almindelig proces i metalindustrien, der ikke er beskrevet i undtagelserne i loven, der giver ret til tilbagebetaling.

Hvis sådanne kendelser ikke ankes, skal praksis ændres og der skal udstedes genoptagelsescirkulærer, så erhvervene kan få tilbagebetalt afgiften af processen på lige fod med den virksomhed, som kendelsen vedrører.

Herudover giver det problemer med lovfortolkningen af bestemmelserne, hvis der i nogle tilfælde skal anvendes en ordlydsfortolkning og i andre tilfælde en formålsfortolkning. Hertil kommer evt. tabte kendelser, hvor praksis nu er ændret, og som ikke er indarbejdet i loven. Erhvervene kan derfor have svært ved at afgøre, om energianvendelsen i deres processer giver ret til tilbagebetaling af energiafgiften.

Oversigt over afsagte kendelser og domme

1	Tyggegummiproduktion – dragering af tygegummi	Procesenergi
2	Opvarmning af pumpesumpe og pumpeteknikrum – indendørs procesanlæg, der udelukkende blev opvarmet af produktionstekniske årsager	Rumvarme
3	Træindustri – limpressemaskine, der bruges på pålimning af finér og hvor pressefladerne holdes varme af hedolie	Rumvarme
4	Bageri – varme/temperatur/ ventilationsforhold er en del af processen i forbindelse med fremstilling, pakning og opbevaring af brød	Manglende måling – rumvarme undtagen ovnen
5	Autolakering - manglende måling af procesenergi	Afslag på forholdsmæssig tilbagebetaling - standardiseret kvadratmeterpris blev anvendt
6	Opvarmning af pumpestationer - opvarmning af avanceret el-udstyr af procestekniske hensyn	Rumvarme
7	Varmekanoner – tørring/affugtning ved nybyggeri og renovation	Procesenergi
8	Slagteri – rengøring og sterilisering af produktionsudstyr	Procesenergi
9	Nybyggeri – varmekanoner – udtørring af byggematerialer	Procesenergi
10	Produktion af sneplove mm. – manglende måling af procesenergi	Afslag på skønsmæssig opgørelse
11	Udstillingssommerhuse - opvarmning	Rumvarme – senere fastslået ved dom se nr. 42
12	Helsebassin – opvarmning som led i behandlingsydelse	Rumvarme
13	Rengøring af containere ved højtryksrensere	Rumvarme - senere fastslået ved dom se nr. 47
14	Engroshandel med lak, maling mm. – lak reagerer på varme/kulde	Rumvarme
15	Rensning af tanke på tankbiler	Rumvarme
16	Metalforarbejdningens virksamhed - energiforbrug til en varmluftsblæser i et sliberum samt til opvarmning af ventilationsluften	Rumvarme
17	Kvægavl – springrum blev ikke anset som staldbygning	Rumvarme
18	Undervogsbehandling	Rumvarme
19	Hærdning af betonelementer – betonen blev udsat for en temperaturstigning i forhold til det omgivende rum på mindst 10 grader	Procesenergi
20	Import og opdræt af akvariefisk – ikke andet som staldbygning	Rumvarme – se nr. 51
21	Skadesservice – den del af aktiviteterne, der ikke relaterer sig til vask/rens af tekstiler § 11, stk. 5, nr. 5 + opvarmning af ozonrummet	Rumvarme
22	Opvarmning af lagerlokaler – bl.a. vin og chokolade på lageret gjorde, at temperaturen skulle holdes mellem 3 og 15 grader	Rumvarme

23	Undervogsbehandling	Rumvarme – se nr. 44
24	Undervogsbehandling	Rumvarme – se nr. 45
25	Opvarmning af mellembygninger på gartneri – anset som integreret del af væksthuse	Procesenergi
26	Optøning af råvarer – minkfoderproduktion	Rumvarme – senere fastslået ved dom se nr. 43
27	Opvarmning af betonelementer og lakrum. Betonelementerne udsættes for temperaturstigning	Opvarmning af betonelementer er procesenergi og opvarmning af lakrum er rumvarme
28	Transformerstationer – ikke anset for integreret del af produktionsprocessen	Rumvarme – se nr. 46
29	Kraftvarmeselskab – varmepumpe i forbindelse med fremstilling af fjernvarme på et vakuumispumpe-anlæg	Procesenergi
30	Jernstøberi – opvarmning af ventilationsluft i renseri, hvor de færdige jernelementer renses og efterses	Rumvarme
31	Osteproduktion – rengøring af ostehylder og forme i vaskemaskiner dvs. anden rengøring end i det lukkede udstyr	Rumvarme
32	Osteproduktion – rengøring af ostehylder og forme i vaskemaskiner dvs. anden rengøring end i det lukkede udstyr	Rumvarme
33	Planteskole med detailsalg for de dele af virksomheden, der ikke er produktionsdrivhuse	Rumvarme
34	Væksthusgartneri - manglende måling af procesenergi	Afslag på skønsmæssig opgørelse
35	Kyllingeslagteri – varmeblæser i produktionslokaler– ikke ”fast installerede”	Procesenergi
36	Belysning i kommunale havne – selv om der er offentlig adgang er belysning en forudsætning for havnenes funktion og virke	Procesenergi
37	Elforbrug i transformerstationer - manglende hjemmel til at anse eget forbrug for afgiftspligtigt	Procesenergi – se nr. 48
38	Elforbrug i transformerstationer - manglende hjemmel til at anse eget forbrug for afgiftspligtigt	Procesenergi – se nr. 49
39	Møbelproduktion – befugtningsanlæg til befugtning af ventilationsluft i forbindelse med produktion af træmøbler, der formgives - Landsskatte-rettens kontor indstillede, at der var tale om procesenergi	Sagen blev ikke afgjort pga. manglende måling – allerede af den grund kan forbruget ikke tilbagebetales
40	Frysehuse – strålevarmeanlæg til opvarmning af vægge for at undgå kondens og mug	Procesenergi
41	Metaloverfladebehandlingsanlæg - leverandør til vindmølleindustrien - opvarmning af procesanlæg på i alt 17.000 m3	Procesenergi – afsagt med dissens - retsformanden i mindretal
42	Se nr. 11	Rumvarme
43	Se nr. 26	Rumvarme
44	Se nr. 23	Rumvarme
45	Se nr. 24	Rumvarme
46	Se nr. 28	Rumvarme

47	Se nr. 13	Rumvarme
48	Ikke afgjort	Se nr. 37
49	Ikke afgjort	Se nr. 38
50	Ikke afgjort	Se nr. 41
51	Hævet	Se nr. 20

Landsskatteretskendelser, der vedrører problemstillingen rumvare/proces

1. Kendelse af 23. december 1998 – Tyggegummiproduktion

Sagen handler om, hvorvidt energiforbrug til tørring i forbindelse med dragering af tyggegummi er procesenergi eller rumvarme.

SKAT anså selskabets forbrug af fuelolie og naturgas til opvarmning i dragéringsanlæg for anvendt til rumopvarmning, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, gasafgiftslovens § 10, stk. 4 og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 1 og 4.

Som energikilder til processerne ved tyggegummiproduktionen anvendes damp og hedtvand fremstillet i egen varmecentral ved afbrænding af fuelolie og naturgas i hedtvands- og dampkedler.

Ved dragéringsprocessen overtrækkes tyggegummitabletterne af adskillige lag dragé. I den roterende kedel – en driacoater (ca. 4 meter lang og 3 meter bred) indhylles tabletterne i en opløsning af vand og dragé – dragésuspension. Herefter trækkes store mængder tør – konditioneret – luft gennem driacoateren, hvorved vandet trækkes ud af suspensionen, og dragéen bliver siddende på tabletterne.

Ved luftkonditioneringen opvarmes luften ved anvendelse af varmeplader, som luften ledes forbi. Endvidere befugtes luften ved indblæsning af damp. Endelig affugtes luften ved anvendelse af køleplader og ved en sorptionsaffugter. Dette foregår i flere tempi. Ca. 35 % af damp- og hedtvandsforbrug går til luftkonditioneringen.

Luftkonditioneringsprocessen foregår i et lukket aluminiumsisoleret rørsystem i et tagrum ovenover den fabriksshal, hvori driacoaterne er opstillet. Gennem rørsystemet transporteres den konditionerede luft herefter ned til driacoaterne i den underliggende fabriksshal. Lufttilførslen sker direkte til anlægget udefra, og luftafledningen sker via filter ud i det fri.

Luftkonditioneringen har til formål at sikre, at temperatur og luftfugtighed er på rette niveau uanset årstiden. Luften, som trækkes gennem driacoateren, skal have en temperatur på mellem 22 og 28 grader celsius, et dugpunkt på mellem minus 15 og minus 6 grader celsius og et flow på mellem

12.000 og 15.000 m³/time. I relation til sorptionsaffugteren er procesluften opvarmet til ca. 200 grader celsius.

Driacoaterne henstår i to af selskabets fabriksbaser, som ligger i umiddelbar forlængelse af hinanden. I den ene base står ni driacoatere, i den anden base står seks. I begge fabriksbaser er der installeret eksterne varmekilder i form af klimaanlæg. Afhængigt af årstiden er rumtemperaturen i fabriksbaserne mellem 20 og 28 grader celsius.

Landsskatteretten lagde til grund, at varmeafgivelsen til omgivelserne i forbindelse med drageringsprocessen i selskabet har været yderst beskedent, således at drageringsprocessen samlet alene har bidraget til opvarmningen af fabriksbaserne i et ganske ubetydeligt og underordnet omfang. Retten har herved henset til, at drageringsprocessen foregår i lukkede driacoatere og i et lukket, isoleret rørsystem, at den konditionerede luft under størstedelen af processen har en temperatur på mellem 22 og 28 grader celsius, at der er installeret eksterne varmekilder i form af klimaanlæg i fabriksbaserne, og at den konditionerede luft på intet tidspunkt før, under eller efter selve drageringsprocessen slippes ud i fabriksbaserne. Endvidere har retten henset til et notat udarbejdet af rådgivende ingeniører, hvorefter det er vurderingen, at overskudsvarme fra drageringsprocessen kun i meget beskedent omfang virker til opvarmning af de omkringliggende lokaler.

2. Kendelse af 10. september 1999 Opvarmning af pumpebaser og pumpebaser

Sagen handler om, hvorvidt energiforbrug i indendørs procesanlæg som pumpebaser og pumpebaser er procesenergi eller energi til rumvarme.

SKAT fandt, at opvarmning af indendørs procesanlæg som pumpebaser og pumpebaser – punkt 3 – ved hjælp af elradiatorer og – temporatorer i afgiftsmæssig henseende skal behandles efter reglerne om rumvarme, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Der blev anvendt el til at producere varme på følgende måder:

1. El-baseret rumopvarmning. El-rumvarme i mandskabsrum typisk produceret ved hjælp af el-radiatorer.
2. El-baseret varmtvandsproduktion. Varmt vand produceret ved hjælp af elvandvarmere i mandskabsrum og i forbindelse med pumpehuse. Typisk til velfærd for medarbejdere i forbindelse med tilsyn på anlæg.
3. El-baseret procesvarme, indendørs. El-procesvarme typisk produceret ved hjælp af el-temporatorer/radiatorer inde i indendørs pro-

cesanlæg som pumpesumpe og pumpeteknikrum alle med el-udstyr. Varme er her påkrævet af procestekniske hensyn til at mindske den relative fugtighed og for at frostsikre det tekniske udstyr, typisk automatik. Temperaturniveauet er maksimalt ca. 4 grader celsius.

4. El-baseret procesvarme, udendørs. El-procesvarme i udendørs procesteknisk anlæg (hydraulikker, kørebroer ved renseanlæg, automatiskabe etc.) for at hindre kondens- og frostproblemer for el-komponenter og mekanisk udstyr. Varme produceres typisk ved hjælp af el-tracere, små varmelegemer etc.

Landsskatten udtalte, at i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften af forbrugt afgiftspligtig elektricitet.

Som en undtagelse hertil er lovens § 11, stk. 3. Derudover er i lovens § 11, stk. 4, opregnet en række tilfælde, hvor der dog ydes godtgørelse for afgiftspligtig elektricitet omfattet af stk. 3.

De omhandlede installationer (elradiatorer og –temporatorer) er placeret i lukkede rum samt, at den forbrugte elektricitet er anvendt til opretholdelse af et maksimalt temperaturniveau i pumpestationerne på 4 grader celsius, således at det deri placerede tekniske udstyr frostsikres. Herefter fandt retten, at det omhandlede elforbrug må anses for medgået til rumopvarmning i relation til elafgiftslovens § 11, stk. 3.

Uanset at det efter det oplyste om temperaturniveau og anvendelse af lokaliteterne videre kan lægges til grund, at rumopvarmningen alene er betinget af produktionstekniske forhold, fandt retten, at der ikke i elafgiftsloven forefindes hjemmel til tilbagebetaling af elafgiften. Hjemmelen til afgiftsgodtgørelse vedrørende opvarmning af rum, der har karakter af procesanlæg, som procesenergi forefindes i lovens § 11, stk. 4, nr. 1, 1. pkt., in fine, hvilken bestemmelse de i sagen omhandlede pumpestationer ikke kan anses for omfattet af.

3. Kendelse af 13. september 1999 – Træindustrien – limpressemaskine
Sagen handler om, hvorvidt procesenergi anvendt i en limpressemaskine i træindustrien er procesenergi eller proces til rumvarme.

Ifølge SKAT kunne selskabet kun få godtgørelse for energi- og CO2-afgift af olie efter reglerne for energi til rumvarme/varmt vand – for 1996 70 % af olieafgiften, for 1997 35 % af olieafgiften, mens der for 1998 ikke kunne ydes godtgørelse. Der er ikke ydet godtgørelse for nogen del af CO2-afgiften fra 1. januar 1996. Regionen har anført, at godtgørelse af afgift af

energiforbrug til procesformål er betinget af, at der er foretaget en konkret måling, og at en efterfølgende måling således ikke berettiger til godtgørelse efter reglerne for proces.

Det er oplyst, at selskabet anvender olie til både procesformål og rumvarme/varmt vand. Samtidig suppleres med varme fra et flisfyr. Procesdelen anvendes i en limpressemaskine, der bruges ved pålimning af finér, og hvor pressefladerne holdes varme af såkaldt hedolie. Oliens temperatur afhænger af hvilket materiale, der skal limes. Selskabet opvarmer produktion, lager og administration. I lager- og produktionshallerne er opsat kaloriferer, og i administrationsbygningen er opsat radiatorer. Desuden opvarmes vand i en stor beholder.

Selskabet har ikke installeret målere, hvorefter der ikke er foretaget nogen måling af energiforbrug til hverken proces eller rumvarme. Der er heller ikke sket nogen opgørelse af energi fremstillet på baggrund af træflis.

Landsskatteretten udtalte, at SKAT har opgjort godtgørelse af olie- og CO₂-afgift med hjemmel i bestemmelserne i mineralolieafgiftslovens § 11 og lov nr. 418 af 14. juni 1995 om ændring af lov om energiafgift af mineralolieprodukter mv. § 4, stk. 4, samt CO₂-afgiftslovens § 9. Det bemærkes at selskabet ikke har søgt told- og skatteregionen om tilladelse til at basere forholdsmæssige fordelinger af og mængden af nyttiggjort procesvarme til intern rumopvarmning mv. på andet end direkte måling, jf. herved § 11 i lov nr. 1102 af 20. december 1995 om ændring af forskellige energiafgiftslove.

Landsskatteretten fandt endvidere ikke grundlag for at give selskabet medhold ud fra en lighedsgrundsætning. Ud fra de foreliggende oplysninger må det således lægges til grund, at SKAT's afgørelse er i overensstemmelse med praksis. Selv om der skulle fremkomme konkrete oplysninger om, at enkelte lignende virksomheder er blevet behandlet anderledes, er dette ikke tilstrækkeligt til, at der kan gives medhold ud fra en lighedsgrundsætning. Endelig bemærkedes det, at SKAT's eventuelle udtalelse om, hvorvidt selskabet ville have opnået en dispensation ikke kan få afgørende betydning for sagens afgørelse.

4. Kendelse af 29. september 1999 Bageri

Sagen handler om i hvilket omfang et bageri kan få godtgjort energiafgifterne, når der ikke er foretaget målinger af energiforbruget til henholdsvis rumvarme/varmt vand og proces.

SKAT traf afgørelse om efterregulering af virksomhedens afgiftstilsvær, idet virksomheden ikke som påkrævet efter lovgivningen har opsat målere

og har derfor ikke opdelt energiforbruget til henholdsvis rumvarme/varmt vand og proces ved konkret måling. Under hensyn til, at størstedelen af energiforbruget sandsynligvis er anvendt til opvarmning af ovnene tillader regionen efter omstændighederne, at kvadratmeterafgiftsmetoden anvendes fra 1. januar 1996.

Virksomheden mener, at deres forbrug af varme og varmt vand – når der ses bort fra administrations- og personalerum – må anses for at være brugt til procesformål, idet varme og varmt vand anses for være brugt til procesformål, når den anvendte varme og varmt vand er en integreret del af fremstillingsprocessen.

For at fremstille bagerprodukter stilles en række betingelser vedrørende temperaturforhold, for at produktionen kan gennemføres tilfredsstillende fx:

- På råvarelageret kræves en temperatur, der sikrer, at råvarerne ikke bliver beskadigede, samt at råvarerne ikke er for kolde til at indarbejde i produktionsprocessen.
- I bagerummene kræves en relativ høj og konstant temperatur, for at dejen kan fremstilles problemfrit.
- I pakkeriet kræves en temperatur på 20 – 25 grader, for at produkterne ikke bliver beskadigede.
- På emballagelageret kræves en minimumstemperatur for at emballage og pakkemaskinerne kan fungere sammen. Endvidere må emballagen ikke være for kold i forhold til produkterne, idet der efterfølgende kan dannes mug.
- På færdigvarelageret kræves der en temperatur på 20 – 25 grader, for at produkterne ikke bliver beskadiget.
- I alle lokaler kræves der en jævn og konstant temperatur, idet temperaturforskelle mellem rummene kan ødelægge processen ved fremstilling af dejen samt værdivarerne.
- I alle lokaler stilles der hele året krav til temperatur og ventilationsforhold, for at der ikke dannes fugt.

Disse forhold viser at varme/temperatur/ventilationsforholdene er en integreret del af processen i forbindelse med fremstilling, pakning og opbevaring af virksomhedens produkter, hvilket godtgøre, at varmen må anses for at være brugt til procesformål.

Efter en analogi af bestemmelserne om, at varme, der bruges i lokaler specielt indrettet til lagring af oste og spegepølser, når lagringen er en integreret del af produktionen, er procesenergi, bør også produktion og lagring af brød, som kræver en kontrolleret varmetilførsel og som også er en biomasse, idet brødet indeholder gær, også anses for procesenergi.

Herudover anføres det at brødproduktionen kan sidestilles med en konkret afgørelse vedrørende et kyllingeruger, hvor der blev dispenseret fra 45 graders reglen, og herudover fastslået, at når varmen er en nødvendig del af fremstillingsprocessen, anses varmen for brugt til procesformål. I brødproduktion sker der en udvikling af varen – mel gær, varmt vand mv. til brød – og denne udvikling sker ikke kun i bageriets ovne.

Landsskatteretten bemærkede, at virksomheden ikke har foretaget konkret måling over energiforbruget til proces, ligesom virksomheden ikke har søgt SKAT om tilladelse til at basere forholdsmæssige fordelinger af og mængden af nyttiggjort procesvarme til intern rumopvarmning mv. på andet end konkret måling, jf. § 11 i lov nr. 1102 af 20. december 1995 om ændring af forskellige energiafgiftslove.

Efter bestemmelserne i mineralolieafgiftslovens § 11 og CO₂-afgiftslovens § 9 er hovedreglen, at hvis den samme energi anvendes til både rumvarme/varmt vand og proces, betragtes energiforbruget som brugt til rumvarme/varmt vand, medmindre der er sket en konkret måling/fordeling af energiforbruget til proces, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 4.

Retten fandt ikke, at virksomheden kan anses for omfattet af de i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, nr. 2, angivne undtagelser. Virksomheden opfylder således ikke kravet om en minimumstemperatur på 45 grader celsius, ligesom retten ikke finder at kunne udvide de specifikke bestemmelser om lagring af oste og spegepølser til også at kunne omfatte bagerivirksomhed. Retten fandt herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilside sætte SKAT's afgørelse, hvorefter regionen har tilladt, at virksomheden anvender kvadratmeterafgiftsmetoden, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 7, jf. stk. 6.

5. Kendelse af 29. september 1999 Manglende måling af procesenergi

Sagen handler om i hvilket omfang en virksomhed, der driver autolakereri kan få godtgjort procesenergi anvendt til opvarmning af andre lokaler end malekabiner og klargøringsrum.

SKAT traf afgørelse om efterregulering af virksomhedens afgiftstilsvær.

Landsskatteretten udtalte, at der i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4 ydes der ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, medmindre der er tale om procesformål som defineret i stk. 5.

I henhold til § 11, stk. 5, nr. 2 kan der således ydes tilbagebetaling af afgiften af afgiften af varme i bl.a. "malekabiner" 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.

Det fremgår af § 11, stk. 5, nr. 4, at hvis der fra samme anlæg fremstilles såvel tilbagebetalingsberettiget som ikke-tilbagebetalingsberettiget rumvarme og varmt vand, kan der ske tilbagebetaling af en forholdsmæssig del af afgiften, såfremt en sådan kan opgøres. Opgørelsen heraf skal baseres på målinger.

Retten fandt under hensyn til, at samme oliekedel har været anvendt såvel til rumvarme/varmt vand som til proces og henset til, at der ikke har været opstillet målere, at der ikke kan ske en forholdsmæssig tilbagebetaling, jf. § 11, stk. 5, nr. 4. Retten skal hertil bemærke, at udgangspunktet for målingen er, at det er procesenergien, der skal måles, jf. § 11, stk. 5, nr. 4. Idet regionens talmæssige opgørelse af arealet af ikke-tilbagebetalingsberettigede arealer ikke er anfægtet af virksomheden, fandt retten, at den af regionen beregnede ikke-tilbagebetalingsberettigede andel af olieafgiften på grundlag af en standardiseret kvadratmeterpris er opgjort korrekt. Retten fandt endvidere ikke grundlag for at ændre regionens beregning af forbrug af varmt vand, herunder skønnet af, hvor meget vand, der beregnes pr. ansat.

6. Kendelse af 3. december 1999 Et rensningsanlægs opvarmning af pumpestationer

Sagen handler om, hvorvidt opvarmning af pumpestationer og varmt vand på disse skal anses for procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at opvarmning af pumpestationer og varmt vand på disse skal behandles efter reglerne om rumvarme, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3. Regionen har foretaget opgørelse ud fra kvadratmeterreglen og skønnet forbrug af varmt vand pr. måned pr. ansat.

Ifølge virksomheden sker opvarmningen af hensyn til processen, idet der er tale om avanceret el-udstyr, som det er vigtigt at beskytte. Opvarmningen sker for at holde udstyret frostfrit, undgå fugt og tæring samt som kompensation for den nødvendige udluftning.

Retten fandt, at det omhandlede el-forbrug må anses for medgået til rumopvarmning/varmt vand. Der er herved lagt vægt på, at opvarmningen er sket af procestekniske hensyn, men uden at opvarmningen kan anses som

led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter som angivet i elafgiftslovens § 11, stk. 4, nr. 1, in fine.

7. Kendelse af 16. december 1999 Byggebranchen - varmekanoner

Sagen handler om, hvorvidt energi, der anvendes til drift af varmekanoner i forbindelse med tørring/affugtning ved nybyggeri og bygningsrenovering skal anses for procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at energi anvendt i varmekanoner til tørring af cement, træ eller andre materialer ikke tilbagebetales jf. mineralolieafgiftslovens § 11 og CO2-afgiftslovens § 9. Varmekanonerne anvendes enten fordi en konstant varme er en forudsætning for, at de anvendte materialer bevarer de optimale egenskaber, eller fordi en hurtig tørring er en forudsætning for, at byggearbejdet kan ske som en kontinuerlig proces. Varmekanonerne anvendes kontinuerligt fra byggestart til rålokalerne står færdige.

Som begrundelse for afgørelsen anførte regionen, at forbruget af energi til drift af varmekanoner opstillet i interimistisk overdækkede rum i bygninger under opførelse med henblik på, at befordre tørringen af byggematerialer, der indgår i allerede opførte/isatte bygningselementer eller dele heraf, er forbrug af rumvarme, der ikke tilbagebetales, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4. Begrebet ”rum” skal opfattes i dets videste tekniske betydning. Mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 2. pkt. og stk. 5, nr. 1 – 2, handler udelukkende om fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning og som led i forarbejdningen i særligt indrettede lukkede anlæg, kabiner, rum eller lokaler underkastes nærmere betegnede processer, eller udsættes for en temperaturstigning på mindst 10 grader celsius i forhold til det omgivende rum eller udsættes for temperaturændringer eller en behandling ved en procestemperatur på mindst 45 grader celsius eller for enkelte særligt nævnte varer lagres eller tørres, eller opvarmes som led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter. Det omhandlede forhold er ikke omfattet af disse bestemmelser.

Selskabet mener ikke, at energi anvendt til drift af varmekanoner, som anvendes til tørring/affugtning af lokaler i forbindelse med nybygninger og bygningsrenoveringer er omfattet af de begrænsninger i adgangen til godtgørelse, som følger af bestemmelserne om rumvarme.

Landsskatteretten udtalte, at i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften af forbrugt afgiftspligtige mineralolieprodukter. Bestemmelsen om rumvarme, lovens § 11, stk. 4, er en undtagelse hertil.

To retsmedlemmer bemærkede, at de omhandlede varmekanoner udelukkende anvendes til udtørring af byggematerialer i forbindelse med byggeprocessen. De fandt det bedst stemmede med de til lovforslaget fremsatte bemærkninger om rumopvarmning, at en sådan varmeanvendelse ikke er omfattet af begrebet rumopvarmning, og at forholdet ikke er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4. Disse medlemmer fandt derfor, at selskabet var berettiget til godtgørelse af omhandlede mineralolieafgift, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 2, og som en følge heraf også af CO₂-afgiftsloven.

Et retsmedlem (retsformanden) bemærkede, at der hverken i loven eller i bemærkningerne hertil, er en nærmere definition af selve begrebet rum. Ud fra formuleringen af bestemmelserne i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4 og stk. 5, 1 – 3, må dette retsmedlem være enig med regionen i, at begrebet rum må opfattes i dets videste tekniske forstand. På den baggrund finder dette retsmedlem, at omhandlede anvendelse af varmekanoner i forbindelse med byggearbejde – uanset byggefasen – må anses at foregå i en sådan lokalitet, der i mineralolieafgiftslovens forstand må karakteriseres som rum. Dette retsmedlem finder således, at omhandlede energiforbrug må anses for medgået til rumopvarmning i relation til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, ligesom undtagelsesbestemmelserne i § 11, stk. 5, 1 – 3, ikke finder anvendelse. Dette retsmedlem fandt derfor, at selskabet ikke er berettiget til godtgørelse af omhandlede mineralolieafgift.

8. Kendelse af 15. juni 2000 Slagteri

Sagen handler om i hvilket omfang der gives tilbagebetaling af afgiften af varme og gas af slagteriers forbrug af varme og varmt vand blandt andet til rengøring eller sterilisering af produktionsudstyr.

Slagteriet anvender energi blandt andet i forbindelse med opvarmning af vand til rengøring af produktionsanlæg, -lokaler og emballage (kødkasser). Slagteriet anvender naturgas til opvarmning af vand, der anvendes til sterilisering og rengøring af produktionsudstyr, produktionslokaler og tilknyttede lokaler. Virksomheden har to gasindtag. Det ene forsyner to svideovne, den anden forsyner to kedler, der leverer energi til produktionen og værksteder. Der er etableret fælles varmtvandsnet, som forsyner produktionslokaler, køle-/fryselokaler og øvrige lokaler i produktionsafsnittet med varmt vand. Derudover dækker varmtvandsnettet tillige lokaler, der kan anvendes til opskæring med henblik på detailsalg. Administrationsbygningen indeholder kontorer, kantiner, bade- og omklædningsfaciliteter til medarbejderne. I denne bygning anvendes fyringsolie til opvarmning. Slagteriets naturgasanlæg har en fremløbstemperatur på over 90 grader celsius og derfor har slagteriet valgt direkte at måle den fremstillede mængde rumvarme. Måleren er placeret ved varmeveksleren. Virksomhe-

den måler ikke varmt vand, der bruges i vaskerum og toiletter i produktionen. I forbindelse med fordelingen af forbruget i produktionen og i værksteder, er der opsat to målere, der viser forbruget i værkstederne. Derefter er der foretaget en fordeling af det samlede forbrug. Virksomheden udnytter ikke overskudsvarme fra procesformål ved særlige installationer til rumvarme eller varmt vand. Virksomheden anvender som genbrugsemballage hvide bakker 20 – 25 kg, der bruges internt i virksomheden, hvide og røde sammenklappelige genbrugskasser 20 – 25 kg, der bruges eksternt til transport af varer og kar af stål/plast 700 – 900 kg, der bruges både internt og eksternt. Virksomheden har betragtet alt energi forbrugt til varmt vand i produktionen som brugt til let proces. Virksomheden har således betragtet hele produktionsdelen som ”tilstødende lokaler” i gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 3’s forstand, fordi der er fælles varmtvandsanlæg.

SKAT traf afgørelse om at der skulle være sket en måling/-deling af energiforbruget. For så vidt angår naturgas og rumvarme, skulle varmen i produktionen måles og behandles efter reglerne for rumvarme/varmt vand. Da måleren ikke er placeret i umiddelbar nærhed af anlægget, der fremstiller varme, skal virksomheden tillægge 10 % til rumvarmen. Med hensyn til varmt vand, er det alene varmt vand i lokalerne: Modtagelsen, Sort Slagtergang og Slagtergang, samt følgende tilstødende lokaler: Efterkontrol, Udligningskølerum 2 og Opskæring, der kan betragtes som brugt til proces, såfremt der sker en korrekt måling/deling af energiforbruget. Varmt vand til vask af genbrugsemballage (kødkasser til vareudveksling mellem virksomheder) anført, at dette også kan betragtes som brugt til proces, hvis der sker en korrekt måling/deling af energiforbrug. Da der ikke er sket måling/deling af den varme vand til proces har regionen betragtet energiforbruget som brugt efter reglerne for rumvarme/varmt vand. ”Tilstødende lokaler” i gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 3’s forstand er alene lokaler, hvortil der er direkte adgang fra slagte- og grovparteringslokaler.

Told- og Skattestyrelsens har for så vidt angår ”tilstødende lokaler” bl.a. anført, at det af lovteksten og bemærkningerne hertil kan sammenfattes, at varmt vand til rengøring og sterilisation af følgende lokaler er omfattet: lokaler, hvori selve slagtningen finder sted, lokaler, hvori der sker grovpartering, tilstødende lokaler, hvori der sker yderligere partering, dog ikke udskæringer beregnet til detailsalg, og som forsynes med samme varmtvandsnet. Det er opskæringslokaler, der er omfattet af lovens ord og ikke de øvrige produktionslokaler, der omfatter fx kølerum og frysetummel. For så vidt angår genbrugsemballagen er det styrelsens opfattelse, at godtgørelse alene finder anvendelse ved transport i forbindelse salg eller transport væk fra virksomheden, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag. For så vidt angår emballagen som produktionsudstyr har styrelsen anført, at lovens § 10, stk. 5, nr. 3 er rettet mod det produktionsudstyr, som

er monteret i lokalet og som der implicit er et direkte behov for i forbindelse med de processer, der finder sted i lokalet, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

Landsskatteretten udtalte, at der i henhold til gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 3, kan ydes tilbagebetaling af afgiften af varme og gas af slagteriers forbrug af varmt vand til rengøring eller sterilisering af produktionsudstyr og produktionslokaler i de lokaler, hvor selve slagtningen og grovparteringen finder sted, samt forbrug af varmt vand i tilstødende produktionslokaler, såfremt der er fælles varmtvandsnet og der ikke fremstilles udskæringer beregnet til detailsalg. Ved grovpartering forstås for svin partering i halve kroppe.

I henhold til § 10, stk. 5, nr. 5 kan afgiften af varme og varer som anvendes til rengøring af genbrugsemballage, der anvendes ved transport eller salg af varer tilbagebetales. Dette gælder, selvom indtil 25 % af genbrugsemballagen anvendes til andre formål end transport eller salg af varer.

Retten fandt, at tilbagebetalingsadgangen af afgiften af forbrug af varmt vand i gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 3 må omfatte hele produktionsprocessen i slagteriet, hvis der er fælles varmtvandsnet, og der ikke fremstilles udskæringer til detailsalg. Tilstødende lokaler er alene en proces teknisk afgrænsning af lokaler, der er omfattet af afgangens til godtgørelse af afgifter af varmt vand.

Retten fandt det videre bedst stemmende med lovens formål, at transportkasserne anses for omfattet af produktionsudstyr i lovens § 10, stk. 5, nr. 3, hvorefter varmt vand til rengøring heraf tillige kan tilbagebetales. Slagteprocessen kan ikke foregå uden brug af kasser. Disse må derfor være en del af produktionsprocessen og således omfattet af tilbagebetalingsadgangen.

Det fremgår af § 10, stk. 5, nr. 4, at såfremt der fra samme anlæg fremstilles såvel tilbagebetalingsberettiget som ikke-tilbagebetalingsberettiget rumvarme og varmt vand kan der ske tilbagebetaling af en forholdsmæssig del af afgiften, såfremt en sådan kan opgøres. Opgørelsen skal baseres på målinger. Det følger videre af CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, nr. 4, at tilbagebetaling af CO₂-afgiften kan ydes for det forbrug, der er fuldt ud tilbagebetalingsberettiget efter § 10 i gasafgiftsloven.

Retten bemærker, at virksomheden har opsat målere fra 1. februar 1996. Disse målinger har imidlertid indeholdt forbrug af varmt vand i de lokaler, hvori der er sket udskæringer til detailsalg, for hvilket der ikke kan ydes tilbagebetaling, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 3. Henset til, at virk-

somheden har opsat målere, der imidlertid er hæftet med konkret mangler på grund af en fejlagtig fortolkning af § 10, stk. 5, nr. 3, kan der godkendes en forholdsmæssig tilbagebetaling af afgifter for en skønsmæssigt fortsat del af varmt vand, der opfylder betingelserne i lovens § 10, stk. 5, nr. 3. For så vidt angår rumvarmen gælder det, at hvis målingen ikke foretages i umiddelbar nærhed af anlægget, der fremstiller varmen, tillægges yderligere 10 %, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 4.

9. Kendelse af 28. juli 2000 Nybyggeri

Sagen handler om, hvorvidt energiforbrug i varmekanoner og radiatoranlæg til udtørring af byggematerialer kan tilbagebetales.

SKAT traf afgørelse om, at en virksomheds forbrug af olie og naturgas i forbindelse med et nybyggeri er anset for rumvarme. Virksomheden var derfor ikke berettiget til tilbagebetaling af olie-, gas- og CO₂-afgift, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4, gasafgiftslovens § 10, stk. 4 og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4.

I forbindelse med opførelse af ejendommen har der som led i byggeriet været anvendt varme som følger:

- Opvarmning ved hjælp af oliefyrede varmekanoner af bygningens facade i forbindelse med udførelse af pudsearbejde på facader.
- Opvarmning af bygningens indre i forbindelse med udtørring af pudslag/anhydritgulv.
- Opvarmning af bygningen i forbindelse med udførelse af gulv- og vægspartlingsopgaver samt malerarbejde i rummene.
- Opvarmning af bygningens indre er sket ved hjælp af dels oliefyrede varmekanoner, permanente radiatoranlæg samt midlertidige elvarmeovne.

SKAT fandt, at forbruget i afgiftsmæssig henseende var omfattet af reglerne om rumvarme, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4, gasafgiftslovens § 10, stk. 4, og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4. Som begrundelse er anført, at det indpakkede arbejdsstillads er omfattet af rumvarmebegrebet på tilsvarende vis som et telt. Anvendelsen af ordet ”rum” i loven og ikke ordet ”lokale” tyder på, at begrebet skal opfattes i dets videste tekniske betydning.

Landsskatteretten udtalte, at i henhold til olieafgiftslovens § 11, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften af forbrugte afgiftspligtige varer. Som en undtagelse hertil er olieafgiftslovens § 11, stk. 4 og gasafgiftslovens § 10, stk. 4.

Det bemærkes, at energiforbruget ikke er omfattet af 2. led i olieafgiftslovens § 11, stk. 4, respektive gasafgiftslovens § 10, stk. 4, ligesom undtagelsesbestemmelserne i § 11, stk. 5, nr. 1 – 3, respektive gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 1 – 3, ikke finder anvendelse.

Landsskatteretten lagde til grund, at det omhandlede energiforbrug i varmekanoner og radiatoranlæg udelukkende har været anvendt i byggeperioden og til udtørring af byggematerialer samt opretholdelse af den for byggearbejdet fornødne temperatur. Under henvisning til den tidligere afsagte kendelse om varmekanoner fandt retten, at en sådan varmeanvendelse ikke er omfattet af begrebet rumopvarmning. Virksomheden er derfor berettiget til tilbagebetaling.

10. Kendelse af 9. august 2000 Manglende måling/fordeling af energiforbrug

Sagen handler om i hvilket omfang en virksomhed, der producerer og sælger snepløve mm. kan fradrage energiforbruget og hvordan forbruget opgøres, når der ikke er sket måling.

SKAT traf afgørelse om efterregulering af virksomhedens afgiftstilsvær.

Virksomheden anvendte el til belysning og drift af malerkabine i de lejede lokaler. Endvidere anvendes el til opvarmning i kontorlokale og produktionshal. Kontorlokaler, toilet, kantine, mødelokale og kælder er forsynet med el-radiatorer, hvorfor en del af el-forbruget går til rumvarme.

Landsskatteretten udtalte, at der i henhold til el-afgiftslovens § 11, stk. 3, ikke kan ydes tilbagebetaling for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i fast installerede elektriske radiatorer. I § 11, stk. 5 er principperne for opgørelsen af den mængde el, der er omfattet af stk. 3 opregnet. Herudover er der i § 11, stk. 7 med virkning fra 11. juni 1997 for arealer over 100 m², samt i § 11, stk. 6 med virkning fra 1. juli 1998 for arealer under 100 m² 1997, fastsat en mulighed for beregning af en afgift pr. m². I henhold til CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, nr. 3 kan der ydes tilbagebetaling efter bestemmelsens stk. 1 for det forbrug, der er fuldt ud tilbagebetalingsberettiget efter § 11 i el-afgiftsloven.

Retten fandt henset til, at der ikke er opsat målere, at der alene kan godkendes tilbagebetaling af elafgift efter bestemmelserne i elafgiftslovens § 11, stk. 5 og 7. Retten fandt således ikke, at der efter 1. juli 1996 er hjemmel til at godkende en skønsmæssig foretaget fordeling af energiforbruget, jf. lov nr. 1102 af 20. december 1995, § 11, stk. 1, modsætningsvis. Den omstændighed, at der senere er opsat målere, hvis udvisende kan dokumenteres, findes således ikke at ændre herved.

11. Kendelse af 28. september 2000 Energiforbrug i udstillingssommerhuse

Kendelsen handler om, hvorvidt el forbrugt i udstillingssommerhuse er proces eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om regulering af virksomhedens afgiftstilsvær, idet energi anvendt til opvarmning af udstillingshusene anses for rumvarme.

Virksomhedens aktiviteter er opførelse af typehuse. Virksomheden bygger hovedsageligt huse for fremmed regning. Byggeri på egen grund til videre salg sker kun som udstillingshuse, hvoraf der bygges 4 – 5 årligt. Til brug for fremvisning af virksomhedens produkter forefindes 2 X 3 udstillingshuse af forskellig type. Husene er opvarmet ved el. Elforbruget til tre af husene er opgjort ved måling, og der modtages særskilt regning på forbruget fra el-leverandøren. Elforbruget til de tre øvrige huse (som er identiske med de første tre huse, men beliggende et andet geografisk sted) er ikke særskilt målt, men indgår i virksomhedens almindelige elforbrug. For hele forbruget i de seks huse er der foretaget fradrag som proces.

Landsskatteretten udtalte, at der i henhold til elafgiftslovens § 11, stk. 3, ikke kan ydes tilbagebetaling for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i fast installerede radiatorer. I § 11, stk. 5 er principperne for opgørelsen af den mængde elektricitet, som er omfattet af stk. 3 opregnet. Herudover er der i lovens § 11, stk. 6 mulighed for beregning af en afgift pr. m².

Henset til, at der ikke er opsat målere i de tre huse, kan der alene godkendes at lovens § 11, stk. 5 og stk. 6 anvendes. Retten finder således ikke, at der efter 1. juli 1996 er hjemmel til at godkende en skønsmæssig foretaget fordeling af energiforbruget, jf. lov nr. 1102 af 20. december 1995, § 11, stk. 1 modsætningsvis. Den omstændighed, at virksomheden har foretaget konkret måling af forbruget i identiske huse med tilsvarende brug, findes således ikke at ændre herved.

12. Kendelse af 14. november 2000 Helsebassin

Kendelsen handler om, hvorvidt opvarmning af vand i helsebassin er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om efterregulering af virksomhedens afgiftstilsvær, idet regionen ikke anså opvarmning af vand i et helsebassin for omfattet af reglerne om procesvarme.

Virksomheden beskæftiger sig med forskellige former for behandling af gigtpatienter, genoptræning efter skader samt behandling/undervisning af

andre personer, hvor ophold i vand kan have en gavnlig effekt, fx gravide og babysvømning. Til brug for behandlingen har virksomheden et helsebassin, hvor vandet er væsentligt varmere end i en svømmehal. Der er ikke åbent for almindelig svømning. Bassinvandet opvarmes til 36 grader celsius med det formål at blødgøre muskler mv. i forbindelse med den egentlige behandling som består af fysioterapeutiske øvelser i bassinet.

Landsskatteretten udtalte, at i henhold til gasafgiftslovens § 10, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften af forbrugte afgiftspligtige varer. Efter gasafgiftslovens § 10, stk. 4, kan der imidlertid ikke ydes tilbagebetaling for afgiften af varme og gas, der direkte eller indirekte er anvendt til fremstilling af varme, som er leveret fra virksomheden, rumvarme, eller varmt vand, medmindre der er tale om procesformål omfattet af stk. 5. Endvidere kan der i henhold til CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, ske tilbagebetaling af 10 % af afgiften for det forbrug, der er fuldt ud tilbagebetalingsberettiget efter § 10 i gasafgiftsloven.

Opvarmning af helsebassinet sker som led i den behandlingsydelse, som den klagende virksomhed tilbyder. På den baggrund fandt Landsskatteretten, at der ikke foreligger et sådant forbrug, som er omfattet af bestemmelse i lovens § 10, stk. 5. Det er med rette at virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse.

13. Kendelse af 13. december 2000 Rengøring af containere

Kendelsen handler om, hvorvidt energi anvendt til højtryksrensere ved rengøring af containere kan tilbagebetales jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 5.

SKAT traf afgørelse om at virksomheden ikke var berettiget til tilbagebetaling af olie- og CO₂-afgift vedrørende afgiftspligtige varer anvendt til højtryksrensere ved rengøring af containere, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4 og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, nr. 1. Ifølge regionen kan containere ikke anses for omfattet af begrebet emballage, men derimod sprogligt må beskrives som drifts- eller transportmidler og sidestilles med lastbiltrailere og togvogne, der er i samme størrelsesorden og i stor udstrækning kan anvendes til samme typer af gods. Det gælder også selv om containere anvendes til uemballerede varer som kød, fisk, kartoffelmel, korn, foderstoffer, gødning, malt mv.

Virksomheden foretager rengøring og sterilisering af containere og tanke, hovedsagelig for skibe i udenrigsfart. Rengøringen, der kan være alt fra almindelig fejning til rengøring i varmt vand ved hjælp af højtryksrensere, foretages på virksomhedens egne vaskepladser. Til produktion af varmt

vand og damp til højtryksrenserne har virksomheden et lille oliefyr, der udelukkende anvendes hertil. Olien anvendes direkte fra den tank, hvor den påfyldes.

Landsskatteretten udtalte, at der i henhold til olieafgiftslovens § 11, stk. 4, ikke ydes tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, jf. dog stk. 5.

Af § 11, stk. 5, nr. 5, fremgår, at der dog ydes tilbagebetaling af afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, som anvendes til rengøring af genbrugsemballage, der anvendes ved transport eller salg af varer. Dette gælder, selvom indtil 25 % af genbrugsemballagen bliver anvendt til andre formål end transport eller salg af varer.

Retten fandt ikke, at virksomheden var berettiget til godtgørelse i medfør af olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 5. Retten har herved henset til, at det af forarbejderne fremgår, at bestemmelsen har til formål at sikre konkurrencemæssig ligestilling mellem genbrugsemballage og engangsemballage. Da de omhandlede containere ikke kan antages at være i konkurrence med varer, der alene anvendes en gang, findes afgiftsgodtgørelsen for olie benyttet til rengøring af sådanne containere ikke at være i overensstemmelse med lovens formål. Da denne fortolkning endvidere ikke kan anses at stride mod bestemmelsens ordlyd, vil den påklagede afgørelse allerede af den grund være at stadfæste.

14. Kendelse af 22. december 2000 Engroshandel med lak, maling og andet autotilbehør

Kendelsen handler om, hvorvidt elvarme i 10 fastmonterede elradiatorer og en vandvarmer er proces eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at forbruget ikke berettigede til godtgørelse.

Ud over de fastmonterede elradiatorer og vandvarmeren blev der anvendt el blandt andet til belysning, edb-maskiner og rystemaskine til maling. Selskabet har en måler, hvor det totale elforbrug måles. Der er ikke opsat separate målere til fordeling af elforbruget til henholdsvis rumvarme/varmt vand og proces.

Ifølge selskabet er rumvarme en nødvendighed for at materialerne som blandes kan forenes, idet de i modsat ville blive ødelagt og måtte kasseres. Der er tale om, at virksomheden blander og sælger auto- og industrilakker efter specielle recepter. En af bestanddelene i lakkerne er harpiks, og dette materiale reagerer på kulde/varme. Det er derfor vigtigt, at dette materiale

har den rette viskositet, hvorfor det er nødvendigt at have termostatreguleret varme i forretnings- og lagerlokalet.

Landsskatteretten udtalte, at i henhold til el-afgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften efter loven af forbrugte afgiftspligtige varer. Efter lovens § 11, stk. 3, kan der imidlertid ikke ydes tilbagebetaling for afgiftspligtig el og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand samt fast installerede elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg beregnet til rumopvarmning, medmindre der er tale om procesformål omfattet af stk. 5.

Henset til, at ingen del af den foretagne opvarmning, kan anses for omfattet af de i lovens § 11, stk. 4, opregnede tilfælde, fandt Landsskatteretten, at dette forbrug med rette er anset for omfattet af lovens § 11, stk. 3.

Herefter bemærkes, at i lovens § 11, stk. 5, er principperne for opgørelse af den mængde el, som er omfattet af stk. 3 opregnet. Herudover er der i lovens § 11, stk. 6, mulighed for beregning af en afgift pr. m².

Det kan lægges til grund, at virksomheden alene har foretaget måling af det samlede forbrug til både tilbagebetalingsberettiget og ikke-tilbagebetalingsberettiget formål, hvorfor der alene kan godkendes tilbagebetaling af elafgift efter bestemmelserne i lovens § 11, stk. 5 og 6. Retten fandt således, at der ikke er hjemmel til at foretage en opgørelse på grundlag af de af repræsentanten fortegne beregninger.

15. Kendelse af 9. marts 2001 Transportselskab - Rensning af tanke på tankbiler

Sagen handler om, hvorvidt opvarmning af vand, der anvendes til rensning af tanke på tankbiler er procesvarme eller rumvarme/varmt vand.

SKAT traf afgørelse om, at et selskab ikke var berettiget til tilbagebetaling af afgift vedrørende fyringsolie anvendt til opvarmning af vand, som selskabet har anvendt til rensning af tanke på dets tankbiler, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4 og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4. Ifølge regionen kan anvendelsesområdet for olieafgiftslovens § 11, st. 5, nr. 3, i henhold til bemærkningerne indskrænkes til de tilfælde, hvor rensningen af tankene på tankbilerne sker på en produktionsvirksomhed, der i forvejen har et omfattende forbrug af varmt vand til rensning af produktionssystemerne. Den anvendte rensningsmetode skal i sin tekniske udformning og funktion være identisk med det anlæg, der anvendes til rensning af produktionssystemerne.

Selskabets aktiviteter er vognmandskørsel, salg og reparation af lastbiler, køb og salg af træaffald, skovdrift og udlejning af erhvervslokaler.

Selskabet anvender tankbiler i forbindelse med salg af transportydelser til virksomheder. Transporten kan omfattet levnedsmiddelprodukter såsom glukose, sorbitol, mælkekoncentrat, margarineolie, foderfedt, gærfløde og valle. Tanke anvendt til sådanne transporter kan selskabet selv tankrense, idet spildevandet ikke medfører miljøskadelig emission. Tankrensningen foretages af selskabet eller hvis det kan betale sig på grund af afstande/kørsel på andre tankrensestationer. Selskabet tankrenser ikke selv tanke brugt til transport af lim, raffinaderiprodukter, linolie, voksemulsion og latex mm., hvor spildevandet fra tankrensningen er forurenet. I mange tilfælde konkurrerer selskabets transportydelser med tilsvarende ydelser, som udføres af tankbiler, der ejes af vareproducerende virksomheder, og hvor disse tankbilers tanke renses på virksomhedernes egne tankrensestationer.

Selskabet anvender fyringsolie i et anlæg, der fremstiller varmt vand til rensning af tanke på tankbiler. Rensningen sker med dyser, der via loftssluser i tankene nedsænkes i disse. Under tryk, der frembringes af seks pumper med en samlet effekt på 40,2 kW, udsprøjtes varmt vand i tankene. I langt de fleste tilfælde er det varme vand tilsat rensmiddel til affedtnings og desinfektion af tankene. Spildevandet fra rensningen udtømmes fra bunden af tankene og udsprøjtes i et nærliggende skovområde.

Det er om rensningsprocessen nærmere oplyst, at først grovrenses tankende med koldt vand, der bortledes via rist i gulvet. Dernæst renses ved tilførsel af 80 – 100 grader varmt vand, der gennem tankens bundventil udledes til et vandreservoir med henblik på afkøling forinden det tilføres virksomhedens spildevandsrensningsanlæg. Vandet opvarmes i en varmeveksler ved, at der gennem et mindre rør fremføres kogende vand, der således opvarmer det omkringliggende/gennemstrømmende vand til de anførte 80 – 100 grader. Det kogende vand opvarmes i en olieopvarmet kedel og cirkulerer i et lukket system. Det kolde vand, evt. tilsat rensvæske (alkalisk sæbe) pumpes ved hjælp af 6 pumper frem til varmeveksleren og derfra til spulehovederne. Spulehovederne er nedsænket i tanken gennem loftssluser og udsprøjter vandet i tanken ved en rotation i to akser.

Landsskatteretten fandt, at det ved fortolkning af bestemmelsen i olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3, skal tages i betragtning, at rengøring og sterilisation af tanke blev omfattet af retten til tilbagebetaling ved en tilføjelse til den allerede gældende undtagelse vedrørende lukkede produktionsanlæg. Det kan på baggrund heraf, samt det i bemærkningerne til ændringsforslaget anførte, ikke antages, at lovgiver hermed har tilsigtet en

generel udvidelse vedrørende rengøring af tanke. Efter de foreliggende oplysninger om det i sagen omhandlede renseanlæg fandt Landsskatteretten, at der ikke er tale om, at rengøringsvæskerne cirkuleres som anført i bestemmelsen. Retten fandt derfor, at den af den af virksomheden foretagne rengøring og sterilisation af tanke allerede som følge heraf ikke er omfattet af bestemmelsen i § 11, stk. 5, nr. 3. Det er herefter med rette, at selskabet ikke er anset for berettiget til tilbagebetaling af afgift vedrørende olie anvendt til opvarmning af vand til rensning af tanke på tankbiler, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4, og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4. Da retten videre ikke finder grundlag for at antage, at der har eksisteret en praksis som påstået af virksomheden, vil den påklagede afgørelse være at stadfæste.

16. Kendelse af 19. oktober 2001 Metalforarbejdningsvirksomhed

Kendelsen handler om, hvorvidt energiforbrug til fremstilling af fjedre til forskellige formål er procesenergi eller energi til rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at energiforbrug til en varmluftsblæser i et sliberum samt til opvarmning af ventilationsluften samme sted er anset for medgået til rumvarme.

Fremstillingen af fjedre sker på basis af indkøbte jernmetaltråde/stænger. Fremstillingsprocessen er følgende:

- Omvikling af tråden
- Slibning
- Opvarmning til 250 grader – 450 grader i ovn.

Opvarmningen har til formål at gøre materialet elastisk for at undgå, at fjederen knækker. Forbruget af olie knytter sig til opvarmningen af lager-, produktions- og administrationslokaler samt til varmt vand. Olien anvendes også til opvarmning af ventilationsluften i et sliberum, hvor der sker en forarbejdning af de producerede metalfjedre. Sliberummet kan aflukkes fra de øvrige lokaler og har en selvstændig varmemforsyning i form af et oliefy. Ventilationsbehovet i sliberummet er arbejdsmiljøbetings og har til formål at fjerne sundhedsskadeligt slibestøv mv. i luften. Virksomheden bruger el til drift af maskiner, belysning mv. I sliberummet er der opstillet en eldreve, vægophængt varmluftsblæser til brug for opvarmning af rummet. Der er ikke foretaget måling af elforbruget til denne varmluftsblæser.

Landsskatteretten udtalte, at der ifølge el-afgiftslovens § 11, stk. 3, ikke kan ydes tilbagebetaling for afgiftspligtig el og varme, som forbruges i fast installerede varmeblæsere beregnet til rumopvarmning. Endvidere er der i el-afgiftslovens § 11, stk. 5, opregnet principperne for opgørelsen af den

mængde elektricitet, som er omfattet af lovens § 11, stk. 3. Herudover er der i lovens § 11, stk. 6, mulighed for beregning af en afgift pr. kvm for arealer under 100 kvm. Landsskatteretten fandt, at varmeblæseren opsat i sliberummet må anses for at være fast installeret og anvendt til rumopvarmning, el-afgiftslovens § 11, stk. 3.

I henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder som hovedregel få tilbagebetalt afgiften af forbrugt afgiftspligtige mineralolieafgiftsprodukter. Som en undtagelse hertil kan der efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, ikke ske tilbagebetaling af afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af rumvarme og varmt vand, medmindre der er tale om procesformål som defineret i stk. 5. Endvidere er der mulighed for tilbagebetaling af afgiften af varme og varer, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, såfremt højst 10 % af den energi, der er forbrugt i anlægget, bidrager til rumopvarmning, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 2. pkt.

Landsskatteretten lagde til grund at anvendelsen af olie til opvarmning af ventilationsluften i slibelokalet må anses som rumopvarmning i relation til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4. I den forbindelse bemærkede retten, at der ikke generelt i mineralolieafgiftsloven er hjemmel til tilbagebetaling af mineralolieafgift i en situation som den foreliggende, hvor opvarmningen af ventilationsluften er betinget af arbejdsmiljømæssige forhold, og hvor det opgjorte forbrug af olie er meget stort i forhold til det, der normalt ville medgå til opvarmning af et rum af sliberummets størrelse. Der er således alene mulighed for godtgørelse af mineralolieafgiftsloven på det omhandlede forbrug, såfremt dette er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 2. pkt. eller af § 11, stk. 5. Retten fandt efter de foreliggende oplysninger, at de nævnte bestemmelser ikke finder anvendelse på det omhandlede olieforbrug.

17. Kendelse af 15. marts 2002 Kvægavl

Kendelsen handler om, hvorvidt opvarmning af laboratorium og springrum er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at foreningen ikke var berettiget til godtgørelse af olieafgift og CO₂-afgift af olie til opvarmning af laboratorium og springrum. Regionen fandt, at opvarmningen ikke er en del af en varefremstilling.

Foreningen driver virksomheden med inseminering, salg af sæd og rådgivning, og driver en tyrestation. Det er om springrummet oplyst, at de er et opvarmet lokale, hvor tyrene opholder sig, når der tappes sæd. Rummet

har et areal på 236 m² og er et selvstændigt lokale, der er fysisk sammenbygget med de egentlige staldafsnit. Selve staldområderne er ikke opvarmede, men der anvendes undtagelsesvist el-opvarmet varmt vand i selve stalden. El-opvarmningen er uden sammenhæng med det varme-net, der forsyner springrummet, laboratoriet og laboratoriets kontor med varme. Det er videre oplyst, at springrummet er uhensigtsmæssigt at benytte til opbevaring af dyr, hvis dyrenes adfærd ikke er både styret og kontrolleret. Opholdet er således alene lejlighedsvis og af ganske kort varighed. Ifølge foreningen er opvarmningen også er nødvendig pga. springrummets udstyr.

Landsskatteretten fandt ikke, at opvarmningen af lokalet kan anses som varme anvendt til fremstilling af varer, jf. § 11, stk. 5, nr. 1 og 2. Retten lagde vægt på, at opvarmningen af de omhandlede rum ikke er direkte forbundet med fremstillingen eller forarbejdningen af varerne, og kun er af betydning for, hvor længe det til produktionen anvendte opvarmede udstyr kan bevare den nødvendige temperatur.

Retten fandt ikke at opvarmningen af springrummet kan sidestilles med rumopvarmning i en staldbygning, jf. § 11, stk. 5, nr. 3. Retten har derved lagt vægt på, at staldbygninger må forstås som bygninger, hvori dyrene opholder sig i længere perioder men henblik på bl.a. fodring mv. Landskatteretten fandt ikke, at springrummet er egnet til sådan benyttelse og fandt derfor, at rummet ikke kan karakteriseres som en staldbygning.

18. Kendelse af 22. april 2002 Undervognsbehandling

Kendelsen handler om, hvorvidt undervognsbehandling er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at virksomheden ikke var berettiget til godtgørelse af olie- og CO₂-afgift, af oliebrug til varme og varmt vand i hedtvandsrenser, varmekalorifere og tørreanlæg til biler, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4 og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, 1. pkt.

Virksomheden anvender olie til følgende formål:

- Hedtvandsrenser, der anvendes til rengøring af biler inden undervognsbehandling. Hedtvandsrenseren er stationær og leverer 80 grader celsius varmt vand.
- Varmekalorifere til opvarmning af værkstedet.
- Tørreanlæg i form af båse, hvor varm luft fra riste i gulvet blæses på bilerne inden den endelige undervognsbehandling. Båsene er delvist adskilt af et maskinskab. Der er ikke opsat målere til anlægget.

Virksomheden har tre oliefyr, der leverer varme og varmt vand til de nævnte tre formål. Der finder ingen forbrugsmåling sted på nogle af disse fyr. Der er en oliebeholder.

Landsskatteretten udtalte, at i henhold til olieafgiftslovens § 9, stk. 4, kan der ikke ydes tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte og indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, medmindre der er tale om procesformål som defineret i stk. 5. Der ydes dog tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, hvis højst 10 % af den energi, der er forbrugt i anlægget, bidrager til rumopvarmning.

Der kan efter de foreliggende oplysninger lægges til grund, at det i sagen omhandlede energiforbrug er medgået til opvarmning af vand i hedtvandsrensere, varmekalorifere til opvarmning af værksted samt tørreanlæg. Landsskatteretten fandt derfor, at forbruget som udgangspunkt må anses for omfattet af bestemmelsen i § 11, stk. 4. Henset til, at hverken vask med hedtvandsrensere eller den efterfølgende tørring foregår i særligt indrettede rum eller med særlige anlæg, finder bestemmelserne i § 11, stk. 4, 2. pkt. og § 11, stk. 5, nr. 1 og nr. 2 ikke anvendelse.

19. Kendelse af 20. september 2002 Hærdning af betonelementer

Kendelsen handler om, hvorvidt energiforbrug ved hærdning af betonelementer er procesvarme eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at selskabet ikke var berettiget til godtgørelse af olieafgiften og CO₂-afgiften af selskabets energiforbrug ved opvarmning af fabrikslokalerne i forbindelse med hærdningen af betonelementer. Som begrundelse anføres, at der ikke sker en direkte opvarmning af betonelementerne, men alene en generel opvarmning af fabrikslokalerne, selvom dette udelukkende sker af procestekniske hensyn.

Den daglige produktion af betonelementer påbegyndes med at forme til støbning af elementer fremstilles. Dette foregår på specielle støbebord, hvor formene opbygges. Støbeformene bliver herefter kontrolleret og godkendt, og den 35 grader celsius varme beton bliver hældt i formene. Herefter vibreres formene, så betonen flyder ud i alle hjørner af formene. Elementerne er herefter klar til hærdning. Hærdningen foregår ved at elementerne tilføres varm luft på 15 – 20 grader celsius gennem et antal kalorifere, der er anbragt i loftet over støbeformene således, at der er plads til, at kraner kan benyttes til at flytte de op til 16 ton tunge elementer. Kaloriferne blæser via tragte varm luft, der har en temperatur på 80 – 90 grader celsius, når varmen forlader varmeblæserne fra cirka tre meters højde,

direkte ned på de udstødte betonelementer. I begge ender af støbehallen er der porte, der åbnes hver morgen kl. 5:00 og lukkes igen ved arbejdstids ophør kl. 15:00. Hærdningsprocessen påbegyndes ved udstøbningen og varer indtil betonelementerne næste dag afmonteres fra støbeformene. Under hærdningsprocessen bearbejdes de udstødte betonelementer ikke. Under afmonteringen af det foregående døgns elementer er varmeblæsningsen afbrudt.

Landsskatteretten fandt, at den varme, der blæses fra kaloriferer placeret i støbehallen over de udstøbte elementer er rumvarme omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. Retten fandt imidlertid, at det må antages, at betonen udsættes for en temperaturstigning i forhold til det omgivende rum på mindst 10 grader celsius ved opvarmningen, hvorfor forholdet er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr.1, og dermed også af CO₂-afgiftslovens § 9. Selskabet er derfor berettiget til godtgørelse af forbrug af varme i forbindelse med hærdningen af betonelementer.

20. Kendelse af 13. november 2002 Import og opdræt af akvariefisk

Kendelsen handler om, hvorvidt energiforbrug til opvarmning af vand til udskiftning af vand i akvarier er procesvarme eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at energiforbrug til opvarmning af vand til udskiftning af vand i akvarier samt til rumopvarmning med henblik på at opretholde en konstant vandtemperatur i akvarier er afgiftspligtigt, idet forbruget er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4.

Om virksomhedens aktiviteter er oplyst, at virksomheden forestår import og opdræt af akvariefisk til engrossalg. Fiskene kommer fra egne tæt på ækvator og har derfor et naturligt behov for varme. Det er derfor nødvendigt at opretholde en høj temperatur i de rum, hvor de tropiske fisk befinder sig. Fiskene opholder sig enten i glasakvarier fra 100 l til 200 l eller i glasfiberkar på 1000 l. Der skal opretholdes en temperatur på mellem 27 og 32 grader celsius. Ca. 95 % af den forbrugte olie er medgået til opvarmning af vand til vandskift i akvarier mv. Kun i de koldeste vintre er der brug for ekstra varmetilførsel i rummene.

Landsskatteretten fandt, at uanset at det efter det oplyste om temperatur og formål kan lægges til grund, at den foretagne opvarmning for så vidt angår lokaliteterne, hvori akvarierne befinder sig, udelukkende er betinget af procestekniske formål, at der ikke er hjemmel til tilbagebetaling af afgiften. Forbruget er hverken på grundlag af ordlyden af eller forarbejderne til bestemmelsen i olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3, om tilbagebetaling af varme og varer omfattet af stk. 4 og anvendt til rumopvarmning og varmt vand i staldbygninger, kan anses for omfattet heraf. Det bemærkes, at de

af virksomheden påberåbte bestemmelser i landbrugslovgivningen ikke kan antages at medføre andet. Endvidere bemærkes, at systematikken i lovens § 11, stk. 4 og stk. 5, samt den detaljerede udformning af undtagelserne i lovens § 11, stk. 5, ikke giver mulighed for ved fortolkningen at anvende formåls- og rimelighedsbetragtninger, som påstået af virksomheden. Det omhandlede forbrug er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4.

21. Kendelse af 30. oktober 2002 Skadesservice

Kendelsen handler om, hvorvidt energi til vask og rengøring i forbindelse med skadesservice for forsikringsselskaber er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at der ikke kan ske godtgørelse af forbrugt olie til varme og varmt vand, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4 og CO2-afgiftslovens § 9, stk. 4, nr. 1. Regionen fandt ikke, at skadesservice er omfattet af olieafgiftslovens § 11, stk. 5, idet der hverken er tale om varme anvendt til fremstilling af varer bestemt for afsætning, eller varme der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, eller som anvendes til andre af de i § 11 anvendte formål. Virksomheden anvender også olie til opvarmning af virksomhedens lokaler. Der er ikke foretaget måling af olieforbrugets fordeling mellem varme, varmt vand og varmt vand anvendt i forbindelse med skadesservice.

Virksomhedens aktiviteter er rengøring/rensning af løsøre og maskiner, for forsikringsselskaber. Der anvendes forskellige maskiner, fx tæppe- og møbelrensere, højtryksrensere, vaskemaskiner og ultralydsrensere. Der behandles med ozon for fjernelse af røglugt. En del af maskinerne anvender varmt vand. Behandling med ozon kræver et særligt rum med en arbejdstemperatur på ca. 30 grader celsius.

Landsskatteretten fandt efter en konkret vurdering af de udøvede aktiviteter, at virksomheden som udgangspunkt har været berettiget til tilbagebetaling af olieafgift for den pågældende periode, for så vidt angår anvendelsen af olie medgået til vask og rens af tekstiler, herunder måtter, løse og faste tæpper, hynder og møbler med betræk af tekstiler, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 5.

For så vidt angår den øvrige anvendelse af olie, er den af virksomheden leverede skadesservice ikke at anse om fremstilling af varer bestemt for afsætning, ligesom olien ikke anses som anvendt til andre af de i § 11, stk. 5, nævnte formål, hvortil der ydes tilbagebetaling af olieafgift. Opvarmning af ozonrummet er ikke procesvarme, idet opvarmningen alene sker af

proces tekniske hensyn, og ikke som led i en forarbejdning, som ændrer varens karakter.

Ifølge § 11, stk. 5, nr. 4 er det en betingelse af godtgørelse, at der sker en opgørelse af den mængde energi, som forbruges i de tilbagebetalingsberettigede anlæg. Der er ikke hjemmel til at foretage en skønsmæssig opgørelse af den godtgørelsesberettigede afgift, hvor der ikke er foretaget målinger. Virksomheden er derfor ikke berettiget til tilbagebetaling af afgiften.

22. Kendelse af 5. marts 2003 Opvarmning af lagerlokaler

Kendelsen handler om, hvorvidt opvarmning af lagerlokaler med henblik på at sikre, at der ikke sker beskadigelse af de opbevarede varer er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at virksomhedens forbrug af olie til varmt vand/rumvarme ikke kunne godtgøres.

Virksomheden er en transportvirksomhed, der påtager sig transport og oplagring af varer. Virksomheden er forpligtet til at holde bestemte varer på en vis temperatur, da varerne ellers ødelægges. Fx vin, der ikke må udsættes for temperaturer under 3 grader celsius, da den naturlige vinsyre i vinen ved disse temperaturer bliver omdannet til kaliumsalte, således at der dannes vinsten i vinflasken, og den herefter bliver usælgelig. Eller fx chokolade, der bliver hvid og usælgelig, hvis den opbevares for koldt. Chokoladen må heller ikke opbevares for varmt. Hvis der er en temperatur over 15 grader celsius, smelter chokoladen, samtidig med at et dyr, kaldet chokolademøl, der er i chokoladen vil kunne overleve og ødelægge chokoladen. Lageret holder derfor på max 15 grader, hvilket har medført, vis forhandling med de ansattes fagforening, at der er indkøbt termotøj til brug for de ansatte, når de opholder sig på lageret, hvilket dog kun sker ved af- og pålæsning af lastbiler. I sommerperioden nedkøles lageret, og dette energiforbrug er af SKAT godkendt som procesenergi.

Landsskatteretten udtalte, at opvarmning af lagerlokaler med henblik på at sikre, at der ikke sker beskadigelse af de opbevarende varer, må anses som forbrug til rumvarme som omhandlet i lovens § 11, stk. 4. Der er hverken i loven eller dens forarbejder grundlag for at antage, at alene opvarmning, der er begrundet i komforthensyn skal anses for rumvarme. Det forhold, at der sker tilbagebetaling af afgift, der anvendes til nedkøling af lokalet, er begrundet i, at et sådant forbrug ikke skal karakteriseres som "rumvarme", og medfører således ikke, at opvarmningen ikke anses som rumvarme. Da forbruget endvidere ikke kan anses for omfattet af de i lovens § 11, stk. 5, herunder nr. 2, nævnte undtagelsesbestemmelser, kan der ikke ydes godtgørelse.

23. Kendelse af 14. april 2003 Undervogsbehandling

Kendelsen handler om, hvorvidt undervogsbehandling er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse af olie-, kul-, gas- og CO₂-afgift af energiforbrug anvendt i forbindelse med undervogsbehandling (rustbeskyttelse)

Virksomheden foretager undervogsbehandling. I forbindelse med rengøring og tørring af bilerne samt i forbindelse med sprøjtepåføring af rustbeskyttelsesmiddel anvendes varmt vand og varm luft. Bilerne rengøres og placeres i et specielt rum, som udelukkende anvendes til sprøjtepåføring af rustbeskyttelsesmiddel samt tørring. Til disse processer anvendes varm luft som fremføres med ca. 60 grader og blæses ind under bilen med en temperatur på ca. 40 grader. Varmen fremstilles i oliefyr – i enkelte afdelinger har der været anvendt gas og kul. Rustbeskyttelsesmidlet opvarmes med el. Rustbeskyttelsesmidlet, der består af en blanding af olie og voks, skal have en sådan konsistens, at den kan sprøjtes ind i alle hulrum. For at midlet kan binde til emnet og trænge ind i alle åbninger, skal bilen have nogenlunde samme temperatur som rustbeskyttelsesmidlet.

Ifølge virksomheden adskiller processen sig fra den proces, der foregik i den tidligere afsagte kendelse om undervogsbehandling. I denne sag er energiforbruget medgået til opvarmning af karrosseriet på bilerne. Varmef afgivelsen, der finder sted i forbindelse med behandlingsprocessen, er ikke rumopvarmning, idet den varme luft føres fra kabinen ud i den fri luft. En del genbruges dog ved hjælp af en varmeveksler.

Ifølge Landsskatteretten, kan der jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4 ikke ydes tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, medmindre der er tale om procesformål som defineret i stk. 5. Det lægges til grund, at det i sagen omhandlede energiforbrug er medgået til opvarmning af luft og varmt vand forbrugt i forbindelse med rengøring, tørring og undervogsbehandling af biler. Forholdet omfattes af § 11, stk. 4.

Retten fandt videre, at den omhandlede undervogsbehandling ikke kan anses for en vareproduktionsproces, hvorfor det omhandlede energiforbrug ikke er anvendt i forbindelse med de i olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 2, opregnede processer. Endvidere kan forbruget derfor ej heller anses for anvendt i de af bestemmelsen omfattende særligt indrettede rum. Endelig fandt retten efter almindelige fortolkningsprincipper ikke grundlag for at

anvende den i olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 2, givne godtgørelsesadgang vedrørende malekabiner analogt ved undervogsbehandling.

24. Kendelse af 1. maj 2003 Undervogsbehandling

Kendelsen handler om, hvorvidt energi anvendt til undervogsbehandling i procesenergi eller rumvarme.

Landsskatteretten fandt med samme argumentation som beskrevet vedrørende kendelsen af 14. april 2003, at virksomheden ikke er berettiget til godtgørelse af afgiften.

25. Kendelse af 16. juli 2003 Opvarmning af mellembygninger på gartneri

SKAT traf afgørelse om, at virksomheden ikke var berettiget til godtgørelse af olie- og CO₂-afgift vedrørende olie anvendt til opvarmning af mellembygninger på gartneri. Allerede fordi mellembygningerne er under 200 m² kan der ikke gives godtgørelse (tung proces – bilaget nr. 1) .

Virksomheden driver væksthushartneri med engrossalg af blomsterplanter. Der anvendes kul, naturgas og fyringsolie til fremstilling af varme. Der er 8 store væksthuse, der ligger med en afstand på 8 meter. Mellem dem er placeret selvstændige bygninger, der ikke anvendes til væksthuse, men forskelligt andet formål fx værksted, teknikrum, opbevaring og pakkerum. Der er forbindelse til væksthuse gennem skydedøre. Virksomheden mener, at mellembygningerne er en integreret del af et væksthuse.

Landsskatteretten udtalte, at der ifølge olieafgiftslovens § 11, stk. 4, ikke ydes tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, medmindre der er tale om procesformål som defineret i stk. 5. Ifølge olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3, kan der således ydes tilbagebetaling af afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4, i de anvendelser, der er nævnt i proceslisten dvs. ”Der anvendes til opvarmning af væksthuse med et overdækket areal på mindst 200 m² i gartnerier og vækstlys i disse, dog bortset fra væksthuse, hvorfra der foregår detail-salg.”

Efter de foreliggende oplysninger om placeringen, karakteren og anvendelsen af de i sagen omhandlede mellembygninger fandt Landsskatteretten, at disse må anses som en integreret del af de væksthuse, der ligger i tilknytning til. Energiforbrug medgået til opvarmning af mellembygninger er derfor omfattet af punkt 1 i bilaget til CO₂-afgiftsloven og følgelig godtgørelsesberettiget i medfør af olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3.

26. Kendelse af 30. juli 2003 Optøning af råvarer i forbindelse med fremstilling af minkfoder

Kendelsen handler om, hvorvidt olie anvendt til optøning af råvarer, der foretages ved hjælp af kalorifere varmeblæsere er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at forbruget ikke kunne tilbagebetales, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4.

Virksomheden fremstiller minkfoder, som leveres til minkavlere. I forbindelse med fremstillingen af minkfoderet sker der optøning af fiske- og fjerkræaffald samt industrifisk, som modtages i frossen tilstand, og som efter optøningen indgår i det færdige minkfoder.

Ved modtagelsen placeres det frosne fiskeaffald mv. på et afgrænset område i den ene ende af produktionslokalet. Produktionslokalet er en stor og uopvarmet hal, hvor der er produktionsudstyr i den ene ende, og hvor optøningen af fiskeaffald mv. sker i den anden ende. Optøningen sker som udgangspunkt efter ophør af produktionen, dvs. eftermiddag, aften og nat. Optøningen sker ved hjælp af kaloriferer, som er placeret direkte over det område, hvor optøningen sker. Det er oplyst, at kalorifererne alene er tændt, når der skal optøs materiale, og at optøningen sker på samme måde hele året. Der anvendes mest varme om sommeren, idet forbruget af frostvarer altid er størst i sommermånederne på grund af mindre tilførsel af friske fisk.

Landsskatteretten fandt, at den af virksomheden anvendte olie til optøning af råvarer må anses for anvendt til rumvarme som angivet i olieafgiftslovens § 11, stk. 4. Der er lagt vægt på, at optøningen sker i samme lokale som produktionen finder sted, og at der således ikke er tale om et særligt indrettet anlæg eller rum til optøning. Det forhold, at der evt. ikke er tale om egentlig komfortvarme kan ikke medføre et andet resultat. Da det omhandlede forbrug endvidere ikke er omfattet af olieafgiftslovens § 11, stk. 5, kan afgiften ikke tilbagebetales.

27. Kendelse af 29. september 2003 Opvarmning af betonelementer og lakrum

Kendelsen handler om, hvorvidt energiforbrug medgået til opvarmning af betonelementer samt til opvarmning af lakrum er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om at forbruget ikke kunne godtgøres, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4.

Virksomheden fremstiller betonelementer til byggeriet og betontrapper bl.a. med overflade i terrazzo. Et fyr, der er placeret i et fyrrum i tilknytning til produktionshallerne, opvarmer de 3 haller med sidebygninger, værkstedsbygningen samt lagerbygningen. Varmen i produktionshallerne produceres fra kaloriferer placeret i loftet, hvorfra der via monterede tragte og kraftige blæsere sendes varm luft 8 meter ned til gulvhøjde, hvor hærdningen af betonelementerne foregår. Der er ikke tale om kaloriferer i sædvanlig forstand, men anlæg, der er så kraftige, at det ikke er behageligt at arbejde under disse, hvorfor de er slukkede i det meste af arbejdstiden og først tændes efter fyraften. Endvidere er der varmerør i gulvet på det sted, hvor der støbes bjælker, og varmerør i støbeformen (flytbare) til tagplader. Der er mindre kaloriferer i sidebygningerne. Fra fyret er der under jorden ført en streng med varmt vand til værkstedsbygningen og videre herfra til lagerbygningen. Fremløbstemperaturen på anlægget er over 90 grader celsius. Der har siden den 25. april 1996 været opsat målere, der har målt dette forbrug.

Særligt vedrørende lakrummet, hvor træforme til brug for betonstøbningen bliver lakeret, og hvor der er opsat et særligt udsugningsanlæg, er det oplyst, at dette rum opvarmes ved varmt vand, der via opsatte kaloriferer danner varm luft, som gennem et rørsystem bliver ført helt ned til gulvet to steder i lakrummet. Måling af energiforbruget til dette rum blev etableret den 19. september 2001.

Det er endvidere oplyst, at den damp, der anvendes til opvarmning af betonen produceres på et særskilt dampfyr, placeret i fyrrummet, der forsynes med olie fra samme tank som også forsyner det fyr, der opvarmer produktionshallerne mv. Fordelingen af forbruget på de to fyr måles ikke.

Betonen, der består af cement, småsten samt vand og nogle tilsætningsstoffer, blandes automatisk i et computerstyret anlæg. Materialerne i siloer tilføres via et rørsystem efter recepter, der kan justeres fra udstøbningshallen efter fugtighed og temperatur i materialerne den pågældende dag. Temperaturen i betonblandingen justeres ved tilsætning af damp, således at blandingen opnår en temperatur på ca. 37 – 38 grader celsius, hvorved betonen ved udstøbning har en temperatur på ca. 33 grader celsius. Udstøbningen foregår i fremstillede træforme, hvori der er lagt armeringsjern og isolering. Træformene er placeret på borde rundt om i produktionshallerne. Når betonen er hældt ud i formene bliver den vibreret for at sikre, at der ikke er luft i betonen. Efter at betonen har stået en times tid bliver den planeret. Betonelementet bliver herefter liggende et døgn, hvorefter det bliver fjernet fra træformen (afformet) og får den sidste finish, der foregår for enden af produktionshallerne, forinden det bliver oplagt på et uden-

dørsareal. Der er ikke afskærmet mellem de steder, hvor hærddningen af beton foregår, og hvor elementerne bliver efterbehandlet.

Der arbejdes kun i dagtimerne. I tidsrummet fra kl. 16 til 24 øges rumtemperaturen til ca. 20 grader, målt ved temperaturfølere, der er anbragt på væggene i øjenhøjde for at sætte sagn i betonens hærdeproces. Når hærddningen er i gang udvikler denne selv en meget høj varme, og temperaturen sænkes til 10 grader i tidsrummet fra kl. 24 til 3. Fra kl. 3 – 16 hæves rumtemperaturen til 15 grader. Hele produktionen er lagt an på et døgn's arbejdscyklus, således at man støber elementerne om morgenen, lader dem hærde et døgn og herefter afformer dem. Ved afformningen er det vigtigt, at betonen har en trykstyrke på mindst 10 Mpa, idet den ellers vil krakelere. Hos klageren ligger trykstyrken typisk på omkring 15 Mpa for at være på den sikre side.

Klageren har oplyst, at temperaturreguleringen sker af hensyn til afformningen af elementerne, der påbegyndes om morgenen. Forskellen mellem rumtemperaturen og elementets egen temperatur (temperaturgradienten) må ikke overstige 20 grader for at undgå revnedannelser i betonoverfladen. Det er derfor nødvendigt at opvarme lokalerne til 15 grader, indtil elementets egen temperatur er kommet ned på ca. 30 grader. Elementet vil således hele tiden være varmere end den omgivende luft. Der vil altid være en temperaturforskel på mindst 10 grader mellem elementet, hvor det er varmest, og den omgivende luft. Ved en temperatur på under 5 grader går hærddningen næsten i stå. For at holde formene varme efter afformning er man nødsaget til at holde en vis temperatur, således at den temperatur, der er, når der på ny fyldes beton i formene, ikke medfører unødvendig afkøling af betonen. Hærddningen af betonen kan således starte hurtigst muligt efter udstødning. Det er en fysisk lov, at temperaturgradienten ved elementernes afformning ikke må overstige 20 grader celsius, da der ellers vil opstå revnedannelser i betonen. Det var blandt andet det, der var årsagen til, at man havde store betonskader med revner og krakeleringer i betonbyggeri fra 1960'erne, idet man dengang ikke var klar over denne konsekvens. Virksomheden oplyser, at de har været i kontakt med 4 andre betonfabrikker, der alle bruger tilsvarende fremgangsmåde ved udstøbning af betonen, således at der altid udstøbes varm beton på ca. 33 grader, der herefter holdes varm af hensyn til hærddningen. Der er således ikke tale om, at der udstødes kold beton, der herefter først skal varmes op.

Virksomheden anvender el til opvarmning af en del af lokalerne og der er endvidere el-vandvarmere i virksomheden med en samlet installeret effekt på 21,6 kW. Der er fremlagt materiale, der viser måling af temperatur i en af de 3 produktionshaller samt kurver, der viser modenhed, temperatur og styrkeudvikling i betonen samt temperaturen målt i luften ved formene.

Landsskatteretten fandt, at den varme, der fremkommer fra kaloriferer placeret i produktionshallernes loft samt i tilstødende lokaler er rumvarme omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. Retten fandt således, at der herved er tale om opvarmning af luften i de omhandlede lokaler. Der er hverken i loven eller i dens forarbejder grundlag for at antage, at alene opvarmning, der er begrundet i komfort hensyn skal anses for rumvarme. Den omstændighed, at opvarmningen af lokalerne sker af produktionstekniske hensyn, medfører heller ikke i sig selv, at der er tale om godtgørelsesberettiget energianvendelse. Retten fandt, at der alene kan opnås godtgørelse, såfremt forholdet er omfattet af en af de i § 11, stk. 5 nævnte situationer.

Retten fandt, at der grundlæggende er tale om samme produktionstekniske forhold, der er behandlet i den tidligere kendelse om betonproduktion. Ved den tidligere kendelse fandt Landsskatteretten, at energien anvendt til produktion af varme fra kaloriferer placeret over de steder, hvor hærdning af betonelementer fandt sted, var omfattet af § 11, stk. 5, nr. 1. I overensstemmelse hermed fandt retten, at det i nærværende sag, hvor det er ubestridt, at betonelementerne udsættes for en temperaturstigning i forhold til det omgivende rum på mindst 10 grader, er omfattet af nævnte bestemmelse. Virksomheden er derfor berettiget til godtgørelse af dette forbrug.

For så vidt angår energiforbruget til opvarmning af lakrummet fandt Landsskatteretten ikke, at § 11, stk. 5, nr. 2 kan anvendes, da det ikke er varer, der er bestemt for afsætning, der lakeres, men derimod støbeforme af træ, der anvendes til fremstilling af betonelementer. Samtidig er det en forudsætning for anvendelsen af § 11, stk. 5, nr. 4, jf. nr. 2, at der er sket målinger af det omhandlede forbrug. Idet der ikke i den omhandlede periode er sket sådanne målinger over forbruget i lakrummet, fandt Landsskatteretten også af den grund, at energiforbruget hertil ikke kan godtgøres.

28. Kendelse af 6. oktober 2003 Transformerstationer

Kendelsen handler om, hvorvidt en kommunes elforbrug til elvandvarmere, fast installerede radiatorer og elvarmeblæsere i transformerstationer er procesenergi eller rumvarme.

SKAT gav afslag på godtgørelse af afgiften.

Kommunen driver elforsyningsvirksomhed med salg og distribution af el til forbrugere. Kommunen driver mindst 19 transformerstationer, hvoraf 17 er opvarmet med el og en med fjernvarme. Alle transformerstationer har almindelig belysning og er kun bemandet lejlighedsvis ved eftersyn mm. Det er kommunes opfattelse, at al elektricitet, der er anvendt i trans-

formerstationerne, er medgået til tranformering – en integreret del af produktionsprocessen.

Landsskatteretten udtalte, at elselskabers afgiftspligt af eget forbrug følger de almindelige regler for momsregistrerede virksomheders godtgørelsesafgang jf. således elafgiftslovens § 11, stk. 1 og stk. 3.

Afgiftspligten for eget forbrug blev indsat i den oprindelige elafgiftslovs § 8, stk. 2 i 1977.

Det kan ikke antages, at der for elselskaber skulle gælde særlige og mere lempelige regler for tilbagebetaling af afgifter vedrørende eget el-forbrug, som kan have konsekvens for opgørelse af det afgiftspligtige forbrug.

De i sagen omhandlede installationer (elvandvarmere, fast installerede radiatorer og varmeblæsere) er placeret i lukkede rum, og den heri forbrugt el må hovedsageligt anses for medgået til opretholdelse af temperaturniveau i transformerstationerne, således at det deri placerede tekniske udstyr kan være funktionsdygtigt. Forbruget er omfattet af § 11, stk. 3. Retten fandt endvidere, at det omhandlede forbrug ikke kan anses for omfattet af § 11, stk. 4, nr. 1. Elforbruget er således med rette anset for omfattet af afgiftspligten efter elafgiftslovens § 8, stk. 2, CO₂-afgiftslovens § 5, stk. 1, nr. 3, jf. § 5, stk. 2, og svovlafgiftslovens § 34, stk. 6 modsætningsvis.

Der er ikke i elafgiftsloven fastsat direkte bestemmelser om, hvorledes omfanget af det afgiftspligtige eget forbrug skal opgøres. Den i elafgiftslovens § 8 foretagne henvisning til § 11 vedrørende afgrænsning af det tilbagebetalingsberettigede beløb indebærer efter rettens opfattelse, at de i § 11 opstillede regler for måling og standardfradrag tillige finder anvendelse for det af § 8 omfattede eget forbrug. I det omfang, der ikke er foretaget måling, har virksomheden mulighed for at opgøre det ikke tilbagebetalingsberettigede forbrug efter principperne i lovens § 11, stk. 5. Herudover er der i lovens § 11, stk. 6, og stk. 7, indsat en mulighed for tilbagebetaling mod en betaling af en afgift pr. m². Da der ved afgørelsen er forholdt i overensstemmelse med disse bestemmelser på den for kommunen mest fordelagtige måde, og da eventuelle efterfølgende målinger ikke kan lægges til grund ved opgørelsen af periodens afgiftspligtige mængde, kan den subsidiære påstand ej heller tages til følge.

29. Kendelse af 20. oktober 2003 Kraftvarmeselskab

Kendelsen handler om, hvorvidt elektricitet, der er fremstillet på el-generator og anvendt til drift af varmepumpe i forbindelse med fremstil-

ling af fjernvarme på et vakuum-ispumpe-anlæg er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at den af virksomheden fremstillede el, der er anvendt til fremstilling af varme i vakuum-isvarmepumpe ikke er anvendt til procesformål. Den afgiftspligtige leverance er virksomhedens eget forbrug af el i det omfang, det ikke opfylder betingelserne for tilbagebetaling efter lovens § 11, stk. 1 og 2, jf. § 8, stk. 2. I det omfang en varmeproducent anvender el til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, er dette forbrug omfattet af bestemmelsen i § 11, stk. 3, og kan dermed ikke tilbagebetales.

Virksomheden er et decentralt kraftvarmeselskab med to hovedområder – dels et traditionelt naturgasbaseret kraftvarmewærk, der fremstiller og sælger el til et elforsyningsselskab og fjernvarme, der sælges direkte til forbrugerne, dels et fjernvarmewærk, med fremstilling af fjernvarme i et varmepumpeanlæg. Sagen vedrører sidstnævnte. Fjernevarmewærket er et særligt miljø- og energivenligt anlæg, der er bygget op om et princip baseret på vakuum, og som udnytter vedvarende energi. Anlægget er etableret i tilknytning til det eksisterende gasfyrede kedelanlæg. Det kombinerede anlæg består af to enheder, et traditionelt gasmotorbaseret kraftvarmeanlæg og en vakuum-isvarmepumpe. Gasmotoren er direkte koblet til en generator, der fremstiller el. Den fremstillede elektricitet anvendes til pumpning af vand til og fra fjorden, drift af vakuum-ismaskinen samt drift af en varmepumpe. Hele elproduktionen anvendes internt. Om det særlige anlæg er det nærmere oplyst, at vand har den egenskab, at temperaturforskellen mellem kogepunkt og frysepunkt er afhængig af trykket, hvilket bl.a. udnyttes i trykkogere og dampkedler, hvor vandet sættes under tryk og derved får et forhøjet kogepunkt. I vakuum-ismaskinen sættes vandet under vakuum, hvorved kogepunktet falder. Ved at sænke trykket så meget, at kogepunktet falder sammen med frysepunktet, når man det såkaldte trippelpunkt, hvorunder vand kun kan eksistere som damp eller is. Ved at udnytte denne teknik får man vandet til at fordampe uden opvarmning, idet den energi, der bruges til fordampningen tages fra den energi, der frigøres når det øvrige vand fryser til is. Ved at anvende saltvand forrykkes arbejds punkt, hvilket forøger anlæggets effektivitet. Dampene ledes til varmepumpen, hvor fordampningsvarmen fra isvand overføres til varmepumpens fordamper. Varmen, der afsættes på kondensatorsiden af varmepumpen nyttiggøres til opvarmning af fjernvarmевand. Elektriciteten til at trække blandt andet varmepumpens kompressorer produceres på den generator, der er tilsluttet gasmotoren.

Landsskatteretten fandt, at det omhandlede forbrug ikke er omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3. I henhold til bestemmelsens ordlyd er forbrug i

nærmere angivne anlæg/installation, herunder varmepumper, samt lignende anlæg beregnet til rumopvarmning undtaget fra tilbagebetalingsretten. Retten fandt herefter, at elforbrug i forbindelse med drift af de i sagen omhandlede varmepumper ikke kan anses for omfattet af § 11, stk. 3, idet der konkret ikke er tale om varmepumper beregnet til rumopvarmning. Det omhandlede forbrug må derfor anses for tilbagebetalingsberettiget i medfør af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, idet der ikke i øvrigt i elafgiftsloven er hjemmel til at undtage elektricitet anvendt til fremstilling af varme, der er leveret af virksomheden, fra tilbagebetalingsretten. Det bemærkes, at energi forbrugt til varmeleverancer ikke er godtgørelsesberettiget i henhold til de øvrige afgiftslove samt, at det af lovbemærkningerne til den i 1995 foretagne ændring af elafgiftsloven kan udledes, at det er hensigten, at dette tillige skulle være gældende for elafgiften. Sådant forbrug kan imidlertid på grundlag af en ordlydsfortolkning af elafgiftslovens § 11 ikke anses for undtaget fra tilbagebetalingsretten, ligesom den dagældende § 11, stk. 4, som klart omfattede dette forbrug, blev ophævet ved lovændringen. Da det omhandlede elektricitetsforbrug opfylder betingelserne for tilbagebetaling efter § 11, stk. 1, nr. 1, er virksomheden herefter ikke afgiftspligtig i henhold til elafgiftslovens § 8, stk. 2.

30. Kendelse af 3. november 2003 Jernstøberi

Kendelsen handler om, hvorvidt energiforbrug til opvarmning af ventilationsluft i et renseri, hvor færdige jernelementer renses og efterses er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om afgiftspligt af forbruget, jf. gasafgiftslovens § 10, stk. 4, idet opvarmningen ansås for rumvarme.

I renseriet foregår der ikke smeltning/udstøbning af jern eller egentlig forarbejdning af emnerne. Luften i lokalerne ventileres ved hjælp af et særligt anlæg. Ventilationsluften opvarmes af et tilsluttet gasfyr for at sikre, at medarbejderne ikke står i kuldetræk, når de opholder sig i lokalerne, samt for at undgå at evt. forurenede luft er i højde med medarbejderne.

Landsskatteretten fandt, at forbruget ikke kan anses for omfattet af gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 6. Der er henset til, at energiforbruget ikke medgår til opvarmning i et rum, hvor der foretages smeltning af jern som omfattet af punkt 30 i bilaget til CO₂-afgiftsloven. Afrensning og eftersyn af de støbte jernelementer kan således ikke anses som omfattet af de processer, som er beskrevet i bilagets punkt 30. Endvidere ses der ikke i gasafgiftsloven hjemmel til ved afgørelsen af, om et energiforbrug er omfattet af rumvarmereglene, at betragte flere rum, der er klart adskilte ved en mur, og som alene er forbundet via en port i muren, som et enkelt rum. I øvrigt vil inden af de andre punkter i gasafgiftslovens § 10, stk. 5, kunne

anvendes. Endelig ses der ikke generelt i gasafgiftsloven hjemmel til tilbagebetaling af gasafgiften i situation som den foreliggende, hvor opvarmningen af ventilationsluften er betinget af arbejdsmiljømæssige forhold.

31. Kendelse af 17. november 2003 Osteproduktion

Kendelsen handler om, hvorvidt olie og naturgas anvendt til opvarmning af vand til rengøring af lukkede presseanlæg, samt osteforme og hylder/rammer i det omfang denne rengøring er sket i vaskemaskiner er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om afslag på godtgørelse af afgiften, jf. bestemmelserne om rumvarme i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, og gasafgiftslovens § 10, stk. 4.

Rengøring af produktionsudstyr, der kan afmonteres eller består af mindre dele, fx osteforme, hylder og rammer sker i en vaskemaskine, der bygger på samme princip, som anvendes i virksomhedens lukkede udstyr, således at rengøringsopløsninger ved hjælp af pumper, recirkuleres internt i maskinen gennem sprinklere/dyser. Vaskemaskinen kan være opdelt i et eller flere rum afhængig af rengøringsopgaven. Det udstyr, som skal rengøres, kan enten på et transportbånd passere gennem de forskellige rum og oversprøjtes med rengøringsopløsninger og skyllevand eller kan også placeres stationært i vaskemaskinen, og efter rengøringen tages ud igen. Vaskeanlægget er isoleret for at sikre rengøringstemperaturen 65 grader og undgå varmeudstråling til produktionslokalet. Til- og afgangsåbningen til vaskeanlægget er forsynet med bændelgardiner (lodret hængende, kraftige plastikstrimler, 100 mm brede), hvors formål er at minimere varmetab og damp ud i produktionslokalet fra det lukkede system. Det er den samme rengøringsvæske, der cirkuleres med under hele dagsproduktionen. Rengøringsvæsken udskiftes ved endt produktion, hvor den tilledes kloakken.

Landsskatteretten fandt, at anvendelsen af mineralolie og gas til opvarmning af vandet i de omhandlede vaskeanlæg må anses som energi forbrugt i virksomheden, jf. § mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1, og gasafgiftslovens § 10, stk. 1, men da det varme vand ikke er medgået til produktion af en vare, fandt retten samtidig, at energiforbruget er omfattet af § 11, stk. 4 (§ 10, stk. 4).

Landsskatteretten fandt herefter, at klageren alene kan opnå godtgørelse af energiafgifterne til det her omhandlede forbrug, såfremt forbruget er omfattet af en af de i § 11, stk. 5 (§ 10, stk.5), nævnte situationer, der udtømmende regulerer de tilfælde, hvor der på trods af, at energiforbruget er omfattet af stk. 4, alligevel kan ydes godtgørelse af energiafgifterne.

Landsskatteretten fandt i den forbindelse, at den relevante bestemmelse for vurderingen heraf er § 10, stk. 5, nr. 3 (§ 10, stk. 5, nr. 3), idet ingen af de andre i bestemmelserne nævnte situationer kan finde anvendelse.

Landsskatteretten fandt, at anvendelsen af varmt vand i særskilte vaskeanlæg til rengøring mv. af hylder og rammer ikke er omfattet af de nævnte bestemmelser. Anlægget kan ikke karakteriseres som en tank eller et lukket produktionsanlæg, hvor rengøringsvæskerne cirkuleres med pumper med en kapacitet på mindst 1 kW, da der for så vidt angår sidstnævnte ikke er tale om anlæg, hvori produktioner af ost foregår, men derimod tale om særlige anlæg, hvor rengøring af procesudstyr finder sted. Derimod fandt retten, at forbruget af varmt vand til rengøringen af osteforme, der sker i et kombineret rengørings- og forpresseanlæg, er omfattet af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3 og gasafgiftslovens § 10, stk. 5, nr. 3, idet rengøringen her sker i selve produktionsanlægget.

32. Kendelse af 9. december 2003 Osteproduktion

Kendelsen handler om, hvorvidt olie og naturgas anvendt til opvarmning af vand til vask af osteforme er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om at afgiften ikke kunne tilbagebetales, idet forbruget er omfattet af rumvarme/varmt vandsreglerne i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, og gasafgiftslovens § 10, stk. 4.

Landsskatteretten fandt med samme argumentation som beskrevet under kendelsen af 17. november 2003, at energiforbruget ikke kan tilbagebetales.

33. Kendelse af 22. januar 2004 Planteskole med detailsalg

Kendelsen handler om, hvorvidt olie til opvarmning af lokaler beliggende i tilknytning til drivhuse er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at forbruget ikke kunne tilbagebetales jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4. Det var alene energiforbruget vedrørende produktionsdrivhusene, der kunne tilbagebetales.

Virksomheden er en planteskole med detailsalg af have- og stueplanter samt diverse haveartikler samt dyrkning af planter. Virksomhedens samlede areal er fordelt med tre produktionsdrivhuse, pakhus, fyrrum, salgshus, salgsdrivhus og koldt salgsdrivhus.

Landsskatteretten fandt, at det kan lægges til grund, at virksomhedens olieforbrug er medgået til opvarmning af lokaler ved hjælp af uisolerede rørføringer, så derfor må hele energiforbruget som udgangspunkt karakteriseres som rumvarme.

riseres som anvendt til rumvarme omfattet af § 11, stk. 4. For den del af forbruget, der er anvendt til opvarmning af væksthuse, kan retten tiltræde, at dette forbrug er omfattet af godtgørelsesadgangen i olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3, jf. punkt 1 i bilaget til CO2-afgiftsloven.

34. Kendelse af 27. maj 2004 Væksthusgartneri

Kendelsen handler om, hvorvidt energi anvendt til henholdsvis opvarmning af kontor, frokoststue, baderum og varmt vand i frokoststue og baderum er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om regulering af virksomhedens afgiftstilsvær vedrørende for meget godtgjort energi- og CO2-afgift af fjernvarme anvendt til henholdsvis opvarmning af kontor og frokoststue/baderum og varmt vand i frokoststue/baderum, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4, kulafgiftslovens § 8, stk. 3, gasafgiftslovens § 10, stk. 4, og CO2-afgiftslovens § 9, stk. 4.

Landsskatteretten fandt, at da det er en betingelse for godtgørelse, at de pågældende energiprodukter er forbrugt i virksomheden, er varer anvendt til bl.a. indehaverens privatforbrug ikke godtgørelsesberettigede, idet sådant forbrug må anses for anvendt til formål der ikke vedrører virksomhedens omsætning af momspligtige varer. Hvis der udelukkende skal tages stilling til fordeling til privat og erhvervsmæssig anvendelse, kan fordelingen ske skønsmæssigt, dvs. uden konkret måling.

For så vidt angår det herefter resterende og i virksomheden forbrugte energi til rumvarme og varmt vand er der ikke i de respektive love hjemmel til at foretage en skønsmæssig opgørelse af godtgørelsesberettiget afgift i en situation som den foreliggende, hvor der i den omhandlede periode ikke har været opsat målere. Den omstændighed, at der senere er opsat målere, hvis udvisende kan dokumenteres, findes ikke at ændre herved. Der kan derfor alene godkendes tilbagebetaling af energiafgifterne vedrørende forbrug til rumvarme efter bestemmelserne om opgørelse på grundlag af reglerne om kvadratmeterafgift i disse love i overensstemmelse med afgørelsen. Da den opgjorte kvadratmeterafgift alene dækker energiforbruget til opvarmning, skal der herudover foretages opgørelse for energiforbrug til varmt vand. Retten kan tiltræde den af regionen foretagne opgørelse af henholdsvis ikke godtgørelsesberettiget energiafgift ved forbrug til rumvarme samt ikke godtgørelsesberettiget energi – og CO2-afgift af forbrug til varmt vand. Da virksomhedens ukendskab til de gældende regler er uden betydning, stadfæstes den påklagede afgørelse.

35. Kendelse af 7. juli 2004 Kyllingeslagteri – varmeblæser i produktionslokaler

Kendelsen handler om, hvorvidt el anvendt i varmeblæsere i produktionslokaler er proces eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om afgift af forbruget, jf. el-afgiftslovens § 11, stk. 3. Da der ikke er foretaget måling har regionen opgjort det ikke godtgørelsesberettigede elforbrug på grundlag af den installerede effekt multipliceret med 350 timer pr. måned i 12 måneder, jf. § 11, stk. 5, nr. 3.

Selskabets primære aktiviteter består i at drive et fjerkræslagteri med salg af ferske og frosne høns og haneekyllinger. I produktionslokalerne anvendes tre varmeblæsere med hver en effekt på 9 kW til opvarmning. Udover den fra produktionsanlægget afgivne varme, sker der ikke opvarmning fra anden varmekilde. Varmeblæserne flyttes rundt i produktionslokalerne efter behov. I sommerhalvåret opmagasineres varmeblæserne på lageret.

Landsskatteretten fandt, at der i medfør af elafgiftslovens § 11, stk. 3 ikke kan finde tilbagebetaling sted for afgiftspligtig el og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand samt fast installerede elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg beregnet til rumopvarmning.

Efter elafgiftslovens § 11, stk. 5, kan virksomhederne vælge mellem tre nærmere angivne principper ved opgørelse af det af lovens § 11, stk. 3, omfattende forbrug. Herudover er der i lovens § 11, stk. 6 og 7, mulighed for opgørelse på grundlag af en beregning af afgift pr. m².

Endvidere kan der i henhold til CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 4, nr. 3, ydes tilbagebetaling efter bestemmelsens stk. 1 for det forbrug, der er fuldt ud tilbagebetalingsberettiget efter elafgiftslovens § 11.

Det kan lægges til grund, at den i sagen omhandlede el er forbrugt til opvarmning af selskabets produktionslokaler ved ikke fast installerede varmeblæsere. Med henvisning til kendelse af 5. november 2003 fandt retten, at det omhandlede forbrug ikke er omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3. Selskabet er derfor berettiget til godtgørelse af el- og CO₂-afgift, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, samt CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 1, jf. stk. 4.

36. Kendelse af 15. september 2004 Belysning i kommunale havne

Kendelsen handler om, hvorvidt elforbrug til drift af havne er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om efterregulering af for meget godtgjort energiafgift vedrørende drift af havne.

Den kommunale virksomhed, driver to havne med offentlig adgang. Der er velfærdsbygninger med toiletter og bedefaciliteter, belysning på havnene og molerne samt el til fyrbelysning til en lossekran. Havnene sælger el til fiskekuttere mv. og lystbåde. Forbruget af el registreres på en række målere, der både omfatter godtgørelsesberettiget og ikke-godtgørelsesberettiget el. Der er mellem kommunen og regionen enighed om at forbruget til rumopvarmning og varmt vand ikke kan godtgøres ligesom el videresolgt til fiskekuttere og lystfartøjer heller ikke kan godtgøres. Forbrug vedrørende fyrbelysning og arbejdsbelysning er ifølge regionen fradragberettiget. Gadebelysning kan ifølge regionen ikke trækkes fra.

Landsskatteretten fandt, at den anvendte elektricitet som udgangspunkt må anses for omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og dermed godtgørelsesberettiget. Vedrørende elektricitet til belysning bemærkes, at dette energiforbrug sker indenfor havnenes fysiske rammer og må anses at være nødvendig for selve driften af havnene. Den omstændighed, at der er offentlig adgang til havneområderne ændrer ikke herved, da en sådan adgang må anses som en forudsætning for havnenes funktion og virke. At belysningen i visse tilfælde sker ved almindelige gadelamper findes ikke at kunne tillægges vægt, idet der hverken i lovgivningen eller i praksis er stillet krav om, at godtgørelsesberettiget belysning skal ske i særlige indretninger. Endelig er det oplyst, at udgiften til selve gadebelysningen ikke er afholdt af den kommunale virksomhed (havnen) men af kommunen samt et færgeselskab. Retten fandt således, at det alene er elforbruget til videresalg samt til rumvarme/varmt vand, der ikke er godtgørelsesberettiget, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og stk. 3.

Der har ved hver havn alene været opsat målere, der har målt havnenes samlede elforbrug. Retten fandt i overensstemmelse med ovennævnte, at der kan ske opgørelse af det godtgørelsesberettigede forbrug, således at der fra klagerens samlede elforbrug i den omhandlede periode, fratrækkes det forbrug, der vedrører videresalg samt det forbrug, der er anvendt til rumvarme/varmt vand. Vedrørende den elektricitet, der har været videresolgt til fiskekuttere, skal opgørelse ske efter de målinger, som der er foretaget i perioden. Vedrørende salget af el til lystbåde, der ikke har været målt, må opgørelsen af dette forbrug ske skønsmæssigt. Der henvises til Punktafgiftsvejledningen punkt F.6.4. vedrørende privat og erhvervsmæssig brug. For så vidt angår energi indkøbt af en virksomhed, men kun delvist forbrugt i virksomheden, findes der i lighed hermed at kunne foretages et skøn.

For så vidt angår opgørelsen af rumvarme/varmt vand omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3, kan opgørelse alene ske efter lovens § 11, stk. 5. Idet der ikke har været foretaget målinger i den omhandlede periode må opgørelsen ske efter effektreglen i § 11, stk. 5, nr. 3. Det overlades til regionen at foretage den nærmere talmæssige opgørelse, jf. Landsskatterettens forretningsorden, bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999, § 17, stk. 2, samt på baggrund af den fornyede opgørelse af det godtgørelsesberettigede forbrug at foretage en regulering af elafgiftsgodtgørelsen for den omhandlede periode. Godtgørelse af CO₂-afgift reguleres i overensstemmelse hermed.

37. Kendelse af 22. september 2004 Elforbrug i transformerstationer

Kendelsen handler om, hvorvidt elforbrug i transformerstationer er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om afgørelse om at elforbrug til elvandvarmere, fast installerede radiatorer og elvarmeblæsere i transformerstationer er afgiftspligtig jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3, idet regionen fandt, at forbruget ikke direkte er medgået til fremstilling og distribution af el, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, CO₂-afgiftslovens § 5, stk. 2, og svovlafgiftslovens § 34, stk. 6. Selskabet er moderselskab for en række selskaber med produktion, drift, distribution og salg.

Landsskatteretten udtalte, at den ved kendelse af 8. oktober 2003 har taget stilling til det foreliggende problem og givet myndighederne medhold. Imidlertid finder retten på det nu foreliggende grundlag, at der må lægges vægt på, at der ikke i dagældende bestemmelse i elafgiftslovens § 8, stk. 2, foreligger fornøden hjemmel til at anses det i sagen omhandlede eget forbrug af el i transformerstationer for afgiftspligtigt. På grundlag af den i bestemmelsen foretagne henvisning til elafgiftslovens § 11, stk. 1, 2 og 14, kan det modsætningsvis ikke antages, at de øvrige bestemmelser i § 11 finder anvendelse ved afgrænsningen af elselskabers eget forbrug af el. Det bemærkes herved, at der ej heller ved en ved lov nr. 462 af 9. juni 2004 foretagne ændring er skabt den fornødne hjemmel, idet lovgiver ved vedtagelsen af den nugældende bestemmelse i elafgiftsloven § 8, stk. 2, alene foretager en henvisning til lovens § 11, stk. 1, 2 og 15, mens der i de samtidigt vedtagne bestemmelser i lovens § 8, stk. 3 og 4, foretages en henvisning til § 11 i sin helhed. Da det omhandlede forbrug herefter er tilbagebetalingsberettiget efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, 2 og 14, er selskabet ikke i henhold til § 8, stk. 2, afgiftspligtig heraf. Da det endvidere af CO₂-afgiftslovens § 5, stk. 1, nr. 3, fremgår, at for varer omfattet af § 2, stk. 2, nr. 8 (elektricitet), opgøres den afgiftspligtige mængde efter elafgiftslovens § 8, stk. 2, er det omhandlede forbrug følgerlig ej heller omfat-

tet af afgiftspligten efter denne lov, ligesom dette er fritaget for særlig svovlafgift i medfør af svovlafgiftslovens § 34, stk. 6.

38. Kendelse af 22. september 2004 Elforbrug i transformerstationer

Kendelsen handler om, hvorvidt elforbrug i transformerstationer er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om afgørelse om at elforbrug til elvandvarmere, fast installerede radiatorer og elvarmeblæsere i transformerstationer er afgiftspligtig jf. elafgiftslovens § 11, stk. 3, idet regionen fandt, at forbruget ikke direkte er medgået til fremstilling og distribution af el, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 1, CO₂-afgiftslovens § 5, stk. 2, og svovlafgiftslovens § 34, stk. 6. Selskabet ejes af elforsyningsselskabet i den anden kendelse af 22. september 2004. Selskabet ejer forsyningsnettet og håndterer den prioriterede strøm fremstillet af vin, vand og decentrale kraftvarmeværker.

Landsskatteretten fandt – med samme argumentation som vedrørende den anden kendelse af 22. september 2004 om elforbrug i transformerstationer, at forbruget er godtgørelsesberettiget.

39. Kendelse af 9. november 2004 Møbelproduktion – befugtningsanlæg

Kendelsen handler om, hvorvidt energi anvendt til fordampning af vand til brug ved befugtning af ventilationsluften i produktionslokalerne er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om, at forbruget til varme i befugtningsanlæg er anset for anvendt til rumvarme, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, gasafgiftslovens § 10, stk. 4, og CO₂-afgiftslovens § 9, stk. 1 og 4, og ikke anset for godtgørelsesberettiget efter mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, og gasafgiftslovens § 10, stk. 5. Regionen mener, at et ønske om at skabe en høj luftfugtighed, der medfører et øget forbrug af energi til rumvarme for at skabe optimale produktionsbetingelser, ikke medfører at der er tale om procesenergi.

Selskabet udvikler, producerer og markedsfører møbler af høj kvalitet og i et unikt og verdenskendt design. I forbindelse med produktion af møbler, hvori der anvendes træprodukter, sker en forarbejdning af træprodukterne. Denne forarbejdning kan kun ske ved en bestemt temperatur og luftfugtighed. Hvis de optimale forhold ikke er til stede, bliver råvarerne uanvendelige. Derfor anvendes befugtningsanlæg. Når vandet i befugtningsanlæg forstøves, optager det store energimængder (fordampningsenergi). Fordampningsenergien afgives ikke til rummet, men bindes i fugten, indtil den befugtede luft atter udskiftes og bortledes. Fordampningsenergien bidrager således ikke til opvarmning af produktionslokalerne.

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at varmeenergi, der tilføres et rum med det formål at skabe eller opretholde en bestemt luftkondition, er omfattet af rumvarmereglerne. Dette gælder uanset, om varmeenergien tilføres i form af damp, varmt vand eller andet energibærende medie. Dette gælder også, selvom det fra et teknisk synspunkt er velkendt, at dampbefugtning ikke giver anledning til nævneværdig temperaturstigning, idet energien anvendes til fordampning af vand og ikke til temperaturforøgelse.

Landsskatteretten udtalte, at selskabet i anmodningen om godtgørelse af naturgasafgift, olieafgift og CO₂-afgift har anført, at der i de af selskabet anvendte befugtningsanlæg forbruges energi, der i relation til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 1 og 4, og gasafgiftslovens § 10, stk. 1 og 4, både kan anses for ikke-tilbagebetalingsberettiget rumvarme, i form af opvarmning af produktionslokalerne, og for tilbagebetalingsberettiget forbrug af varme, i form af fordampning af det til befugtningsanlæggene tilførte vand. Der er alene anmodet om godtgørelse for den del af energiforbruget, der anvendes til fordampning af det til befugtningsanlæggene tilførte vand. I et sådant tilfælde kan der ske tilbagebetaling af en forholdsmæssig del af afgiften, såfremt en sådan kan opgøres, og selskabet opfylder de krav til måling, som opgørelsen skal baseres på, jf. § 11, stk. 5, nr. 4 (§ 10, stk. 5, nr. 4).

Det lægges herefter til grund, at selskabet ikke har foretaget måling af forbruget af olie og naturgas til fordampning af det til befugtningsanlæggene tilførte vand, idet den forbrugte energimængde til fordampning er opgjort på baggrund af en måling af vandforbruget.

Den af selskabet anvendte metode til beregning af den forbrugte energimængde til fordampning af vandet, der bl.a. bygger på en måling af vandforbruget, opfylder således ikke mineralolieafgiftslovens og gasafgiftslovens krav om måling af det energiforbrug, der måtte være tilbagebetalingsberettiget.

Idet selskabet ikke i øvrigt opfylder betingelserne for en forholdsmæssig fordeling af energiforbruget i henhold til mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 6 og 7, (§ 10, stk. 6 og 7), er det omhandlede forbrug af olie og naturgas til fordampning af det til befugtningsanlæggene tilførte vand allerede af denne grund omfattet af § 11, stk. 4 (§ 10, stk. 4), og dermed ikke berettiget til tilbagebetaling.

Det bemærkes, at der ikke er taget stilling til, om den forbrugte energimængde til fordampning af det til befugtningsanlæggene tilførte vand kan anses for tilbagebetalingsberettiget forbrug af varme.

40. Kendelse af 2. december 2004 Frysehuse – strålevarmeanlæg

Kendelsen handler om, hvorvidt fyringsolie anvendt i strålevarmeanlæg til opvarmning af vægge i frysehus er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse om afgiftspligt, jf. mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, jf. stk. 1.

Selskabet anvender oliefyr til opvarmning af vand, der via varmestrips (strålevarmeanlæg) opsat i forgangene i selskabets frysehus har til formål at opvarme murene ind mod selskabets indfrysere. Temperaturen i indfrysere er på ca. 32 minusgrader. Når kulde i den mængde tilføres et rum, vil kulden ”slå ud” gennem væggen og nedfryse væggen ud til de omkringliggende rum. Dette indebærer, at fugten i det varme rum (omkringliggende) fortættes i den varme luft og bevirker, at der dannes kondensvand, som sætter sig på ydersiden af væggene. Det samme sker, når fx døren ind til disse frysere åbnes og kulden slår ud og på væggen og danner kondensvand. Dette kondensvand forårsager, at der kommer mug og skimmel på væggen ligesom maling og puds på væggen begynder at skalle af. Formålet med strålevarmeanlæggene er at forhindre, at dette sker. Strålevarmeanlæggene varmer væggene op, således at væggenes nulpunkt flyttes fra ydersiden og inde i væggen, hvilket bevirker, at der ikke dannes kondensvand på ydersiden. Dette forhindrer således frosten i at trænge igennem væggen.

Told- og Skattestyrelsen har indstillet at forbruget omfattes af bestemmelserne om rumvarme, idet al energi tilført et rum er omfattet af lovens § 11, stk. 4. Der er ubestridt tale om rumvarme, idet det ikke er afgørende, at kun væggene opvarmes, ligesom det ikke er afgørende, om der sker en målbar temperaturstigning. Afgørende er derimod, at energitilførslen sker med henblik på at skabe eller opretholde en bestemt temperatur. Uanset det oplyste om formålet med det omhandlede energiforbrug, kan det under henvisning til det ovenfor anførte ikke tiltrædes, at der ikke tilføres rummet varme, hvorfor der alene kan anerkendes godtgørelse i de af lovens § 11, stk. 5, omfattende tilfælde.

Landsskatteretten fandt, at det skal lægges til grund som ubestridt, at anvendelse af de omhandlede strålevarmeanlæg er sket udelukkende med henblik på at foretage opvarmning af væggene til fryserummene, for derved at hindre ødelæggelse af disse som følge af kondens.

En eventuel opvarmning er således alene en uundgåelig konsekvens heraf, og er således ikke det egentlige formål med energianvendelsen. Henset hertil og til, at det uanset det oplyste om karakteren af den varmeafgivelse, der sker fra de omhandlede varmestrips, ikke kan lægges til grund, at rum-

temperaturen i gangene er påvirket af det omhandlede energiforbrug, fandt Landsskatteretten, at den anvendte energi under disse omstændigheder ikke kan anses for medgået til opvarmning af rum, og derfor ikke er omfattet af begrebet rumvarme i olieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. Selskabet er derfor berettiget til godtgørelse i medfør af olieafgiftslovens § 11, stk. 1.

41. Kendelse af 17. december 2004 Metaloverfladebehandling

Kendelsen handler om, hvorvidt energianvendelser i overfladebehandlingsanlæg til vindmølletårne er procesenergi eller rumvarme.

SKAT traf afgørelse af afgiftspligt, jf. olieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1 pkt. Varme, der anvendes i malehallen, er dog anset for omfattet af godtgørelsesreglerne for malekabiner, jf. § 11, stk. 5, nr. 2.

Selskabet er en stålindustriel virksomhed med speciale i fremstilling af store, komplekse stålkonstruktioner, bl.a. vindmølletårne. Selskabet har bygget et overfladebehandlingsanlæg, hvori processer vedrørende metalblæsning, metallisering, maling og tørring foregår. Anlægget, der er placeret i en stor hal, er såvel størrelses-, indretnings- og procesforløbsmæssigt indrettet specifikt at kunne håndtere den sidste del af forarbejdningen af vindmølletårne, som selskabet efter ordrer fremstiller til såvel dansk som udenlandsk vindmølleindustri. Emnerne er på til en længde på 33 m og en diameter på 6½ m.

Procesanlægget har en længde på 110,50 m, en bredde på 16,75 m, samt en højde på dels 8,50 m og dels 10,50 m, hvor der er etableret kranbane. Bygningens volumen udgør ca. 17.000 m³, hvilket volumenmæssigt er ca. 50 gange større end det rumareal, der vil modsvare en almindelig husstand. Luftudskiftningen er således i de enkelte procesforløb:

- Metalblæsningsanlægget, 75.000 m³ i timen
- Metalliseringsanlægget, 75.000 m³ i timen
- Malekabinen, 90.000 m³ i timen
- Primær tørrehal, 15.000 m³ i timen
- Sekundær tørrehal, 6.000 m³ i timen.

Baseret herpå kan den totale luftudskiftning beregnes til 6.264.000 m³ i døgnet ved fuld kapacitetsudnyttelse, hvilket, baseret på en total anlægsvolumen på 17.000 m³, betyder, at luften i anlægget udskiftes 368 gange i døgnet.

Opvarmningen af overfladeanlægget sker med fjernvarme suppleret med overskudsvarme fra 3 kompressorer, der anvendes til højtrykssandblæsningen. I samtlige del af anlægget sker opvarmning af rummene.

Metalblæsningen foregår manuelt med stålslugler. Hallen er bemannet med to personer iført lukkede overtræksdragter med egen iltforsyning. Udsugningsanlægget er etableret med recirkulering af udsugningsluften. Der opretholdes en temperatur i rummet på 10 grader, som er Arbejdstilsynets mindstekrav ved fysisk tungt arbejde, og for at påbegynde en opvarmning af emnerne, som i malehallen skal være mindst 20 grader, som for at holde overfladerne frie for isbelægninger. Opvarmningen skal også sikre emnerne mod rustdannelse efter afrensning.

Metallisering. Metalliseringen foregår ved minimum 25 grader. Varmen opretholdes for at forvarme emnerne til maling samt sikring af kvaliteten af overfladebehandlingen. Denne del af processen kunne foretages i forbindelse med malingen. Da zink er giftigt, er arbejdsmiljøkravene imidlertid strengere, hvorfor funktionen foretages separat af medarbejdere i lukkede dragter. Hallen er forsynet med den nødvendige ventilation.

Malehallen. Medarbejderne er iført lukkede dragter. I tilknytning til malehallen er der et nærlager til maling. Lageret er opvarmet, idet de tokomponente malinger kræver opvarmning af enkeltkomponenterne under omrøring til minimum 20 grader inden sammenblanding og påføring. Rensning af sprøjtaggregater og påfyldning af maling foregår ligeledes i dette lagerum.

Tørring og hærkning. Hallen er opvarmet til en temperatur på 25 – 40 grader. Hærkning/tørring forudsætter en tilstrækkelig høj temperatur, idet overfladen i modsat fald vil boble op og emnet miste sin korrosionsbeskyttelse. Der opholder sig ikke personer i hallen under tørreprocessen.

Tørrelager. På tørrelageret opretholdes en temperatur på 15 – 20 grader. Opholdet på tørrelageret giver længere tid til hærkningen og skal erstatte et længere ophold i tørrehallen.

Landsskatteretten lagde til grund, at det omhandlede energiforbrug er medgået til opvarmning af luften i de lokaler, hvori de omhandlede produktionsprocesser foregår. Retten fandt herefter, at der alene kan opnås godtgørelse for forbruget, såfremt dette er omfattet af en af de i § 11, stk. 5, nævnte situationer.

Henset til at anlæggets indretning alene er betinget af emnernes størrelse, karakteren af de omhandlede processer, samt det forhold, at de personer, der er beskæftiget i anlægget er forsynet med heldragter, fandt retten, at det under disse særlige omstændigheder vil være bedst stemmende med lovens formål og lovbemærkningerne at anse det omhandlede forbrug for godtgørelsesberettiget. Retten fandt, at energiforbrug medgået til opvarm-

ning i metalblæsningshallen er godtgørelsesberettiget i medfør af olieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 1, da varmen må anses for medgået til rensning som et led i varens forarbejdning. Retten fandt videre, at energiforbrug i zinkmetalliseringshallen er godtgørelsesberettiget i medfør af lovens § 11, stk. 5, nr. 2, da der er tale om opvarmning af en malekabine. Det bemærkes herved, at der ikke er grundlag for at fortolke bestemmelsen indskrænkende, således at alene kabiner af en vis størrelse er omfattet. Videre bemærkes, at grundmaling med zink må anses for omfattet af bestemmelsen. Under de foreliggende omstændigheder findes zinkmetalliseringshallen derfor at være at anse som en malekabine i relation til olieafgiftsloven. Herudover er energiforbrug i tørrehallen (primær tørring og hærkning) og tørrelageret (sekundær tørring og hærkning) godtgørelsesberettiget i medfør af lovens § 11, stk. 5, nr. 2, da der er tale om særligt indrettede rum, hvor opvarmningen udelukkende er et led i en forarbejdning, der ændrer varens karakter.

Domme, der vedrører problemstillingen rumvarme/proces

Afsagte domme:

42. VLD af 8. marts 2004 (kendelse af 28. september 2000) Energiforbrug i udstillingssommerhuse

Retten udtalte, at virksomheden ikke har aflæst elforbruget i udstillings-sommerhusene og har således ikke fulgt den opgørelsesmetode, der er fastlagt i elafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 1. Da virksomheden ikke ønsker elforbruget opgjort efter § 11, stk. 5, nr. 2 eller nr. 3, og da der ikke er hjemmel til at opgøre elforbruget på andre måder, tiltrædes det, at elforbruget er opgjort efter § 11, stk. 6. Skatteministeriet blev frifundet.

43. Kendelse af 30. juli 2003 Optøning af råvarer i forbindelse med fremstilling af minkfoder

Kendelsen blev indbragt for VL, der fandt, at der ikke var grundlag for at fortolke mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt. indskrænkende, således at tilbagebetaling af afgift kun kan nægtes, såfremt rumopvarmningen har været til nytte for virksomheden. *VLD af 7. december 2004.* Skatteministeriet blev frifundet.

VLD blev indbragt for Højesteret, der stadfæstede dommen (SKM2006.480.HR, dom af 4. juli 2006).

Højesteret udtalte bl.a., at mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4, 1. pkt., omfatter al energi, der anvendes til rumopvarmning, og at der ikke var grundlag for en indskrænkende fortolkning, hvorefter bestemmelsen ikke omfatter tilfælde, hvor energianvendelsen udelukkende tjener et proces-

formål og ikke herudover har nogen nytteværdi for virksomheden i form af opfyldelse af et komfortbehov eller på anden måde.

44. Kendelse af 14. april 2003 Undervogsbehandling

Kendelsen blev indbragt for Østre Landsret, der frifandt Skatteministeriet (SKM2005.149.ØLR, dom af 18. marts 2005). Landsretten gav Skatteministeriet medhold i, at sagsøgerens rustbeskyttelseskabiner er rum og ikke særlige anlæg i lovens forstand, og at der – bl.a. henset til den meget detaljerede opregning af undtagelserne til kravet om betaling af energiafgift af rumopvarmning – ikke er grundlag for at fortolke mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 2, analogt, sådan at rustbeskyttelseskabiner sidestilles med ”malekabiner”. Kabinerne kunne desuden ikke karakteriseres som ”lignende særligt indrettede rum, hvor opvarmning udelukkende er et led i forarbejdningen, der ændrer varens karakter, og hvor der under forarbejdningen kun lejlighedsvis opholder sig personer i lokalet”, jf. lovens § 11, stk. 5, nr. 2.

45. Kendelse af 1. maj 2003 Undervogsbehandling

Kendelsen blev indbragt for Vestre Landsret, der frifandt Skatteministeriet ud fra lignende argumenter som i pkt. 44. (SKM2005.377.VLR, dom af 23. august 2005).

46. Kendelse af 6. oktober 2003 Elforbrug i transformerstationer

LSR-kendelsen blev indbragt for Vestre Landsret, hvis flertal kom til det resultat, at elselskabets elforbrug i elradiatorer m.v. opstillet i selskabets transformerstationer ikke skulle anses for afgiftspligtigt efter elafgiftslovens § 8, stk. 2 (SKM2006.37.VLR, dom af 15. december 2005). Flertallet udtalte, at efter ordlyden af § 8, stk. 2, er det uden betydning for, om sagsøgeren skal medtage sit eget forbrug, om sagsøgeren tillige opfylder betingelserne i § 11, stk. 3, sammenholdt med stk. 4.

Derimod blev forbruget anset for kuldioxid- og svovlafgiftspligtigt.

47. Kendelsen af 13. december 2000 Rengøring af containere

LSR-kendelse blev indbragt for Vestre Landsret, der opretholdt Landskatterettens afgørelse (SKM2002.670.VLR, dom af 2. december 2002). Landsretten fandt, at tilbagebetaling efter bestemmelsen i mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 5, nr. 3, forudsætter, at der er en tilknytning mellem rengøring af produktionsanlægget og tankene ved anvendelse af et cirkulationsrengøringssystem, og da der konkret ikke var en sådan tilknytning, blev Skatteministeriet frifundet.

VLs dom blev indbragt for Højesteret, men efterfølgende hævet.

Verserende sager ved domstolene:

48. Kendelse af 22. september 2004 Elforbrug i transformerstationer
Kendelsen er indbragt for domstolene.

49. Kendelse af 22. september 2004 Elforbrug i transformerstationer
Kendelsen er indbragt for domstolene.

50. Kendelse af 17. december 2004 Metaloverfladebehandling
Kendelsen blev indbragt for domstolene. Der er efterfølgende indgået forlig i sagen, da det viste sig, at grundlaget for SKAT's og Landsskatterettens afgørelse ikke var i overensstemmelse med de faktiske forhold i virksomheden.

Sager ved domstolene, der er hævet:

51. Kendelse af 13. november 2002 Import og opdræt af akvariefisk
Kendelsen blev indbragt for domstolene af virksomheden. Virksomheden har senere hævet sagen.

Bilag 4. Konkret forslag til definition af rumvarme

I den nuværende lovgivning defineres rumvarme ikke positivt, men defineres som alt varmeforbrug, der ikke indgår i en lang række produktionsprocesser, der opregnes i lovteksten.

Arbejdsgruppen har diskuteret, om rumvarme kan defineres positivt i lovteksten. En mulighed var at henregne alt energi, der ikke bruges til varefremstilling, til rumvarme. Det ville kræve en omformulering af mineralolieafgiftslovens § 11, stk. 4 ff., samt de tilsvarende bestemmelser i andre energilove med henblik på at forenkle regelsættet, idet det tydeliggøres, at den primære bestemmelse er stk. 1, hvorefter der i de efterfølgende stykker foretages indskrænkninger i hovedreglen. (Elafgiftsloven vil dog kræve særlige overvejelser, da den er noget anderledes formuleret end de øvrige energiafgiftslove).

Efter stk. 1 vil hovedreglen fortsat være, at momsregistrerede virksomheder kan få tilbagebetalt afgiften af de i virksomheden forbrugte varer, bortset fra benzin, samt af de varer, der er medgået til fremstilling af varme forbrugt i virksomheden, og som er leveret særskilt til virksomheden fra et fjernvarmeværk m.v.

I stk. 4 og 5 beskrives herefter de situationer, hvor der ikke gives tilbagebetaling. Efter stk. 4 gives der således ikke godtgørelse for forbrug i virksomheder, der ikke er vareproducerende. Sondringen mellem ydelsesproducerende virksomhed og vareproducerende virksomhed forudsættes afgjort efter momslovens regler, jf. momslovens § 4, stk. 1.

For vareproducerende virksomheder fastsættes herefter nogle indskrænkninger i stk. 5. Der gives således bl.a. ikke tilbagebetaling for varme og varer anvendt i opholdslokaler. Begrebet "opholdslokaler" kan diskuteres, men der er først og fremmest tænkt på lokaler, hvor der foretages administrative opgaver.

4.1. Fordele ved ændringen

Forslaget indebærer en forenkling af lovteksten. I stedet for den lange opremsning i stk. 5 af processer eller anvendelser, der kan få tilbagebetaling, og som udgør undtagelser til undtagelsen i stk. 4 vedrørende ikke-tilbagebetalingsberettiget rumvarme, bliver hovedreglen, at der er tilbagebetaling for varer anvendt i vareproducerende momsregistrerede virksomheder.

Dette gælder dog ikke, hvis de fremstiller varme, der leveres fra virksomheden. Det gælder heller ikke i det omfang, de vareproducerende virksomheder anvender varerne til rumvarme i opholdslokaler eller til fremstilling af varmt vand til indehaveren eller medarbejderne.

Forslaget løser desuden problemet i nogle af de landsskatteretssager, der har været, idet en del af disse drejer sig om opvarmning af produktionstekniske årsager, som ikke er nævnt blandt undtagelserne i § 11, stk. 5. Som eksempel herpå kan nævnes opvarmning af lakrum, rengøring af ostehylder og forme i vaskemaskiner, optøning af råvarer i forbindelse med fremstilling af minkfoder m.v. I de tilfælde, hvor virksomheden ikke er vareproducerende, men kun leverer tjenesteydelser, vil der imidlertid næppe blive tale om godtgørelse. Her kan bl.a. nævnes rengøring af containere til skibe ved højtryksrensere, opvarmning af avanceret el-udstyr af procestekniske hensyn på pumpestationer, rengøring og tørring af biler inden undervognsbehandling og opvarmning af vand i helsebassin ved fysioterapeutisk behandling.

4.2. Ulemper ved ændringen

Langt de fleste virksomheder har et brændselsforbrug (som går til opvarmning) og et elforbrug, som anvendes til belysning, kontormateriel, drift af maskiner m.v., dvs. til godtgørelsesberettigede procesformål. For alle disse virksomheder er reglerne i dag egentlig meget enkle: Al varme er rumvarme.

Med den ny regel, hvor grænsen mellem tilbagebetalingsberettiget og ikke- tilbagebetalingsberettiget forbrug lægges et andet sted end hidtil, risikerer vi at give disse virksomheder et opdelings- og måleproblem, som de ikke har i dag. Problemet kan dog i praksis mindskes ved den foreslåede skematiske afgift pr. kvadratmeter eller kubikmeter. Endvidere risikerer vi, at flere virksomheder end hidtil skal installere målere.

Hertil kommer, at de virksomheder, som anvender brændsel i processen, har tilpasset sig de gældende regler siden 1. januar 1996 ved at opsætte målere. Det kan give anledning til utilfredshed, hvis disse virksomheder fremover skal måle på en anden måde.

4.3. Forslag til lovtekst

Forslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende regler

§ 11. - - -

Stk 1-3 - - -

Stk. 4. Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, rumvarme eller varmt vand, jf. dog stk. 5. Der ydes dog tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der forbruges i lukkede anlæg til fremstilling eller forarbejdning af varer, og som indirekte bidrager til rumopvarmning, såfremt højst 10 pct. af den energi, der er forbrugt i anlægget, bidrager til rumopvarmning.

Stk. 5. Der ydes dog tilbagebetaling for:

1) Afgiften af varme og varer 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. 8.

2) Afgiften af varme og varer 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, fordampning 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 for-

Forslag

Stk. 4. Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden. Der ydes heller ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der anvendes i virksomheder, der ikke producerer varer bestemt for afsætning.

Stk. 5. Der ydes ikke tilbagebetaling for afgiften af varme og varer, der anvendes til at opretholde rumtemperaturen i opholdslokaler samt til fremstilling af varmt vand, der forbruges af virksomhedens indehaver og medarbejdere. Opgørelse af det hertil anvendte forbrug sker enten ved direkte måling eller ved, at der for opretholdelse af rumtemperatur betales en afgift pr. m² (kvadratmeter) (evt. suppleret med m³-afgift). Denne afgift erlægges ved, at den samlede tilbagebetaling efter lov om afgift af elektricitet..... lov om afgift af naturgas og bygas og denne lov nedsættes med x kr. pr. m² pr. måned. Virksomheden kan for forbrug af varmt vand, der vil indebære måling af mindre end xx GJ årligt, fastsætte forbruget til x GJ pr. medarbejder. I det omfang den nyttiggjorte varme eller varme vand delvis er fremstillet ved andet end afgiftspligtige brændsler eller afgiftspligtig elektricitet, nedsættes tilbagebetalingen for en forholdsvis mængde varme. Den forholdsvis nedsættelse opgøres som forholdet mellem på den ene side energiindholdet i de brændsler, som der ydes tilbagebetaling for, og på den anden side det totale energiindhold i de indfyrede brændsler m.v., jf. § 9, stk. 2. Tilsvarende sker der en forholdsmæssig fordeling, såfremt egentlige driftsrum tillige anvendes som opholdsrum.

arbejdningen 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. 8.

3) Afgiften af varme og varer omfattet af stk. 4 i de anvendelser, som er nævnt i bilaget til lov om kuldioxidafgift 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, slagteriers forbrug af varmt vand til rengøring eller sterilisering af produktionsudstyr og produktionslokaler i de lokaler, hvor selve slagtningen 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. 8. 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.

4) En forholdsmæssig del af afgiften af varer og varme, der forbruges i anlæg, hvor der fremstilles såvel varme 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 fremstillede varme. 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, er forbrugt til ikke tilbagebetalingsberettigede formål divideret med energiindholdet i de indfyrede brændsler, jf. § 9, 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.

5) 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.

6) 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 bilaget 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.

7) 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 1/3 af det samlede forbrug af varme og varer i sådanne lokaler.

8) 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.

Stk. 6, 7, 8 uændret.

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 afgift af naturgas og byggas og denne lov med 52,50 kr. pr. gigajoule (GJ) varme. For nyttiggjort overskudsvarme hidrørende fra varme produceret på virksomhedens eget kraftvarmeanlæg nedsættes tilbagebetalingen efter 1. pkt. til 42,00 kr. pr. GJ varme. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 32,5 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. For eget forbrug af nyttiggjort varme, som der ville kunne ydes fuld tilbagebetaling for efter stk. 15, sker der ingen nedsættelse af tilbagebetalingen. Der skal ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen for eget forbrug til opvarmning af rum eller fremstilling af varmt vand i perioden 1. april til 30. september. Der skal heller ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen af eget forbrug til opvarmning af rum i perioden 1. oktober-31. marts, såfremt der indbetales en afgift på 10 kr. pr. m² pr. måned i denne periode. Afgiften erlægges efter reglerne i stk. 6, sidste pkt. Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af § 11, stk. 3, i lov om afgift af elektricitet, nedsættes tilbagebetalingen dog kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. 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.

Stk 10-17. - - -

Stk. 6, 7, 8 uændret.

Stk. 9. I det omfang en del af det varme vand eller varmen, som er fremstillet ved hjælp af varme og varer, som der ydes tilbagebetaling for efter stk. 1, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om afgift af elektricitetmed 52,50 kr. pr. gigajoule (GJ) varme. For nyttiggjort overskudsvarme hidrørende fra varme produceret på virksomhedens eget kraftvarmeanlæg nedsættes tilbagebetalingen efter 1. pkt. til 42,00 kr. pr. GJ varme. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst [47,5] pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. Der skal ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen for eget forbrug til opvarmning af rum eller fremstilling af varmt vand i perioden 1. april til 30. september. Der skal heller ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen af eget forbrug til opvarmning af rum i perioden 1. oktober-31. marts, såfremt der indbetales en afgift på x kr. pr. m² pr. måned i denne periode. Afgiften erlægges efter reglerne i stk. 5. Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af § 11, stk. 3, i lov om afgift af elektricitet, nedsættes tilbagebetalingen dog kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af brændsel i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling efter stk. 1.

Bilag 5. Model for et eventuelt bundfradrag i CO₂-afgiften ved tilpasning af CO₂-afgiften til kvoteprisen

Bundfradraget opgøres som en mængde, hvor der f.eks. ikke betales afgifter af de første Y kg CO₂-udledninger. Bundfradraget kan eventuelt differentieres i forhold til energiintensitet, konkurrenceforhold mv. Det væsentlige er, at virksomhederne ikke kan påvirke bundfradragets størrelse og dermed heller ikke den marginale afgiftssats.

Tung-proces kan tilgodeses i en model, hvor fradraget f.eks. er større for tung end for let proces.

Et bundfradrag kan f.eks. baseres på tidligere afgiftsbetalinger eller tidligere CO₂-udledninger.

Model: Differentieret bundfradrag således at belastningen for både tung og let proces er uændret. Afgift og bundfradrag i kr. pr. udledt ton CO₂

	Tung	Let
Belastning initialt, CO ₂	25	90
Afgift = kvotepris	150	150
-Bundfradrag	-125	-60
Belastning efter	25	90

Denne model fastholder dog de nuværende forskelle mellem tung og let proces. Der kan også peges på andre modeller, f.eks. ens bundfradrag for alle. Ens bundfradrag for alle ikke-kvoteomfattede virksomheder vil betyde en omfordeling fra tung proces til let proces.

Satsen for bundfradraget bør justeres efter kvoteprisen.

Der bør ikke afsættes midler til, at nye produktioner eller udvidelser omfattes af bundfradraget. Nye produktioner har mulighed for at tage højde for omkostningerne forbundet med brug af den knappe ressource – udledning af CO₂.

Endelig bør bundfradraget udfases over tid, fordi tildeling på baggrund af historiske data over tid bliver mere og mere skæv.

En indførelse af bundfradrag efter denne model vil indebære betydelige administrative omkostninger for virksomheder og myndigheder, bl.a. vil

det være nødvendigt at indføre en række dokumentations- og indberetningskrav for virksomhederne.

Bundfradrag i CO2-afgiften:

Et bundfradrag sidestilles med tildeling af ikke-omsættelige gratis kvoter. Ligesom gratis tildeling af kvoter har et bundfradrag ikke direkte betydning for konkurrenceevne, da bundfradraget ikke påvirker de marginale omkostninger.

Med indførelse af et bundfradrag kompenseres virksomhederne på deres indtjening for højere afgifter.

Et bundfradrag i CO2-afgiften strider dog imod både princippet om, at forureneren betaler og hindrer en effektiv udnyttelse af ressourcerne

Konsekvenser:

Provenu: Provenutab på ca. -250 mio. kr.

Erhvervsøkonomi: Positiv 250 mio. kr. Neutraliserer indkomstvirkningen af øget afgiftssats på 150 kr. pr. ton CO2 ved uændret udledning. Erhverv med tunge processer vil få den forholdsmæssigt største gevinst.

Fordeling: Husholdningerne berøres ikke umiddelbart af forslaget, da bundfradraget ikke overvælttes i lavere varepriser.

Miljø: DK: Udledningen af CO2-uændret.
Global: Ingen.

Administration: Øget administrationsomkostninger for såvel stat som virksomheder forbundet med at administrere et bundfradrag.

I nedenstående tabel er antaget, at hele merprovenuet fra at hæve satsen til 150 kr. pr. ton CO2 føres tilbage til erhvervene.

**Tabel 5.1. Belastning ved proces går fra hhv. 25 og 90 til 150 eller til-
bageførsel ved bundfradrag.**

	Tung	Let	I alt	Samlet belastning i pct. af:		
				produktion	bruttoværditilvækst	lønsum
Jordbrug, fiskeri og råstofudvinding	16	-27	-10	-0,01	-0,01	-0,11
- Jordbrug	15	-26	-11	-0,02	-0,05	-0,14
- Fiskeri	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Råstofudvinding	1	-1	0	0,00	0,00	0,04
Industri	24	-11	13	0,00	0,01	0,01
- Føde-, drikke- og tobaks- vareindustri	14	-5	9	0,01	0,03	0,04
- Tekstil- og læderindustri	3	0	3	0,03	0,08	0,10
- Træ-, papir- og grafisk industri	0	-1	0	0,00	0,00	0,00
- Kemisk industri og plast- industri	3	-2	1	0,00	0,00	0,01
- Sten-, ler- og glasindustri	1	-1	0	0,00	0,00	0,00
- Jern- og metalindustri	2	-2	0	0,00	0,00	0,00
- Møbelindustri og anden industri	0	0	0	0,00	0,00	0,00
Energi- og vandforsyning	0	0	0	0,00	0,00	0,00
Bygge og anlæg	0	0	0	0,00	0,00	0,00
Handel, hoteller og re- stauration	0	-1	-1	0,00	0,00	0,00
- Autohandel, service og tankstationer	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Engroshandel undtagen med biler	0	-1	-1	0,00	0,00	0,00
- Detailhandel og reparati- onsvirksomhed undtagen med biler	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Hoteller og restauranter	0	0	0	0,00	0,00	0,00
Transport, post og tele	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Transport	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Post og tele	0	0	0	0,00	0,00	0,00
Finansiering og forret- ningsservice	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Finansiering og forsikring samt udlejning og ejen- domsformidling	0	0	0	0,00	0,00	0,00
- Forretningservice	0	0	0	0,00	0,00	0,00
Offentlige og personlige tjenester	0	-1	-1	0,00	0,00	0,00
- Foreninger, kultur og renovation	0	-1	-1	0,00	0,00	0,00
Andet (hovedsagligt det offentlige selv)	0	0	0	0,00	0,00	0,00
I alt	40	-40	0	0,00	0,00	0,00

De ikke-kvoteomfattede erhverv belastes umiddelbart med hhv. ca. 20 mio. kr. i CO₂-afgift til tung proces og ca. 240 mio. kr. til let proces ekskl. afgift på el og varme. Hæves afgiften fra hhv. 25 og 90 kr. pr. ton CO₂ til 150 kr. pr. ton CO₂, vil det give et merprovenu på godt 250 mio. kr. fordelt med ca. 95 mio. kr. til tung proces og ca. 160 mio. kr. til let proces.

Merprovenuet føres herefter tilbage i form af et bundfradrag. Bundfradrag er baseret på tidligere udledning fordelt på brancher. Den tidligere udledning har fået samme værdi som den anvendte kvotepris på 150 kr. pr. ton CO₂. I den provenuneutrale omlægning – inden adfærd – udgør bundfradraget ca. 50 pct. af værdien af tidligere udledninger.

Tung proces går således fra en belastning på 25 kr. pr. ton og let proces fra 90 kr. pr. ton til 150 kr. pr. ton CO₂ på marginalen. I gennemsnit er belastningen ca. 75 kr. pr. ton, hvilket er en stigning på 50 kr. pr. ton CO₂ for tung proces og en lempelse på 15 kr. pr. ton CO₂ for let proces. Det bemærkes, at merbelastningen er efter CO₂-afgiften er forudsat fjernet på det dobbeltregulerede el og varme.

Den primære vinder ved omlægningen vil være landbruget. Landbruget har ikke tung proces, hvilket medfører forholdsvis mindre afgiftsstigning set i forhold til brancher med stor andel af tung proces. Omvendt vil især gartnerier og cement-industrien opnå en betydelig afgiftsbelastning.

Bundfradraget kan sidestilles med tildeling af (ikke omsættelige) gratis-kvoter. Forbrugerne vil ikke direkte få del i bundfradraget. Tværtimod kan et bundfradrag hindre rentable omstillinger i økonomien og derved øge produktpriserne.

Bilag 6. Skitse til en NOx-afgift

6.1. Baggrund

I 2001 vedtog EU's miljøministre direktivet om nationale emissionslofter³. Direktivet omfatter bl.a. et loft for udledning af kvælstofoxider (NOx), der skal være opfyldt fra og med 2010. Som led i tilpasningen af den danske CO2- og energiregulering til et mere ideelt system og for at sikre en miljøforbedring kan man indføre en NOx-afgift. Det forudsættes, at NOx-afgiften i stort omfang erstatter anden NOx-regulering, så dobbeltregulering undgås.

6.2. Afgiftsgrundlag

En optimal afgift vil være en generel afgift på udledning af NOx. Udledningen af kvælstofoxider er imidlertid kompleks og afhænger ikke kun af brændselstype og -mængde. Det afgørende er ikke brændslernes indhold af kvælstof men i stedet, om forbrændingen sker under de betingelser, der skal være til stede, for at NOx bliver dannet. En afgift på selve brændslet vil således ofte ramme upræcist i forhold til den endelige udledning.

På en række store industrianlæg foretages der i dag kontinuerlige målinger af NOx-udledningen til brug for kontrol af, om anlægget overholder sin miljøtilladelse. En generel afgift vil kræve måling af alle kilder, der udleder NOx. Kraftværker, oliefyret i parcelhuset og samtlige andre forbrændingskilder skal i princippet udstyres med en måler. Det vil imidlertid medføre store administrative omkostninger, der ikke vil stå mål med afgiftens miljøsigte.

En mulig NOx-afgift kan derfor med fordel inddeles i 3 niveauer:

³ NEC-direktivet 2001/81EF. Danmark er også forpligtiget via Gøteborg-protokollen fra 1999. Gøteborg-protokollen er under FN samarbejdet. Det danske emissionsloft for NOx er ens under både NEC-direktivet og Gøteborg-protokollen.

1. For store anlæg (kraftværker, store virksomheder mv.), hvor der i forvejen er kontinuerte målinger, betales afgift efter den målte udledning på X kr./kg NO_x.
2. Hvor der ikke er kontinuerte målinger, betales afgift efter sats for de enkelte brændselstyper, differentieret efter den type motor, kedel mv. der anvendes, svarende til en afgift på X kr./kg NO_x.
3. For husholdninger og mindre anlæg betales afgift efter sats på brændselstype, dvs. Z øre pr. liter olie, Y øre pr. Nm³ naturgas osv., hvor satserne skal reflektere de enkelte brændsels gennemsnitlige udledning af NO_x svarende til X kr./kg NO_x.

Der kan gives mulighed for, at anlæg uden kontinuerte målinger kan få godtgjort dele af deres afgiftsbetaling, hvis de kan dokumentere, at deres produktionsproces udleder mindre NO_x end den gennemsnitlige udledning, der ligger til grund for beregningen af de X kr./kg NO_x, der er beskrevet i punkt 2 ovenfor. En lavere udledning kunne f.eks. dokumenteres ved fremvisning af en miljøgodkendelse eller ved fremlæggelse af dokumentation for montering af NO_x-reducerende udstyr.

Som udgangspunkt lægges NO_x-afgiften alene på udledninger fra de stationære kilder på land og i Nordsøen. De mobile kilder undtages. Transportsektoren er belastet forholdsvis hårdt af andre afgifter, og da udledning af NO_x i stor udstrækning er bestemt af selve brændselsprocessen, vil en NO_x-afgift på brændsel til transport ikke nødvendigvis give de rigtige miljøincitamenter. Det er heller ikke muligt at differentiere registreringsafgiften mht. NO_x-udslip, da NO_x indgår som element i de såkaldte Euro-normer, der fastsætter krav til køretøjers stoffer i udledningen. De komponenter, der indgår i normerne, må ikke indgå separat i afgiftsgrundlaget for registreringsafgiften.

Fiskerifartøjer undtages også, selv om der er identificeret et forholdsvis betydeligt reduktionspotentiale fra fiskefartøjer. Undtagelsen skyldes, at energianvendelse i fiskefartøjer er fritaget for energiafgifter i Energibeskatningsdirektivet og fiskefartøjer derfor formodentlig også skal fritages for en NO_x-afgift.

6.3. Afgiftsniveau og provenu

På nuværende tidspunkt kan den sande miljøomkostning af NO_x-udledning kun gives med stor usikkerhed⁴. Denne usikkerhed taler isoleret set for et ”forsigtigt” niveau for NO_x-afgiften. Desuden bør der tages hensyn til, at kun en lille del af det danske NO_x-udslip gør skade i Danmark, og at Danmark belastes af udslip fra flere lande, som ikke har indført NO_x-afgift.

Som et regneeksempel skønnes en afgift på 5-10 kr./kg NO_x med betydelig usikkerhed at give et provenu på 250-500 mio. kr. årligt. En afgift på 10 kr./kg NO_x vil svare til 0,2 øre/kWh på centrale, kulbaserede anlæg med de-NO_x-anlæg og til 2 øre/kWh for anlæg uden de-NO_x-anlæg samt for affaldsforbrænding mv.

Det er vanskeligt at skønne over, hvor stor udledningsreduktion, afgiften vil medføre. Det afhænger bl.a. af, i hvilket omfang kraftvarmesektoren har mulighed for at justere på den såkaldte elvirkningsgrad.

Under forudsætning af at husholdningerne kompenseres, vil en NO_x-afgift fortrinsvis blive båret af elværkerne, der kun i ringe omfang kan overvælde afgiften. Herudover forventes offshoresektoren og den energiintensive industri også at blive bela-

⁴ DMU estimeret de sundhedsmæssige skadesomkostninger for ét kg NO_x fra et moderne kulfyret kraftværk på hhv. Sjælland og Vestjylland til hhv. 81 og 89 kr. (2004-priser) i rapporten ”Sundhedseffekter af luftforureningen – beregningspriser”, 2004. Transport- og Energiministeriet anvender et væsentligt lavere skøn over prisen på NO_x på 15-16 kr. pr. kg. En arbejdsgruppe under Transport og Energiministeriet er p.t. ved at afstemme metode for prissætning af skader fra luftforurening, herunder NO_x, i transport- og energisektoren.

stet. Bilag 7. Vurdering af en omlægning af CO₂- og energiafgiftssystemet i forhold til EU-retten

Ændringer af CO₂- og energiafgiftssystemet skal godkendes efter EU's Energibeskatningsdirektiv og efter statsstøttere reglerne.

I det følgende vurderes de enkelte delelementer i omlægningen i forhold til Energibeskatningsdirektivet og statsstøttere reglerne.

7.1. CO₂-afgiften af el fjernes

Hvis Danmark fjerner CO₂-afgiften af el for alle el-forbrugere, kommer niveauet under EU's minimum for beskatning af elektricitet, der anvendes til procesformål af momsregistrerede virksomheder. Det skyldes, at der, på nær eldistributionsbidraget på cirka 1 kr. pr. MWh, ikke betales energiafgift for denne anvendelse. EU's minimumssats for el til erhvervsmæssig brug er på 3,7312 kr. (0,5 euro) pr. MWh, dvs. 0,37312 øre pr. kWh. For at leve op til minimumssatsen må Danmark derfor indføre en energiafgift på mindst 2,7312 kr. pr. MWh⁵.

Energibeskatningsdirektivet giver imidlertid medlemsstaterne nogle muligheder for at gå under minimumssatserne. Medlemsstaten kan nedsætte satsen til nul for energiintensive virksomheder og til 50 procent af minimumssatsen for alle andre virksomheder. Betingelsen for at gå under minimum er dog, at virksomheden enten indgår aftaler eller er omfattet af ordninger med omsættelige tilladelser eller tilsvarende foranstaltninger. Resultatet af foranstaltningerne skal stort set svare til, hvad der ville være opnået, hvis minimumsafgifterne var blevet anvendt.

Danmark opfylder energibeskatningsdirektivets betingelser for at gå under minimum for beskatning af elektricitet. Det gælder beskatningen af virksomheder, som er omfattet af kvotesystemet, hvis effekt mere end svarer til, hvad der kunne opnås, hvis minimumsafgifterne var blevet anvendt. Det gælder også ikke-kvoteomfattede virksomheder, dog kun så længe at de omfattes af aftaler.

⁵ Direktiv 2003/96/EF, artikel 9.

EU Kommissionen har imidlertid valgt, indtil videre, ikke at anerkende den mulighed som energibeskatningsdirektivet giver for at gå under minimum for kvoteomfattede virksomheder⁶. Hvis Kommissionens fortolkning af energibeskatningsdirektivet vinder hævde indebærer det, at Danmark umiddelbart kun kan få lov at gå under minimum for virksomheder, der er omfattet af aftaleordningen.

Energibeskatningsdirektivet indeholder forskellige andre muligheder for at gå under minimum. For det første kan medlemsstaterne fritage elektricitet produceret af vedvarende energikilder, som for eksempel sol, vind og biomasse⁷. For det andet har medlemsstaterne mulighed for at holde energi som anvendes i metallurgiske og mineralogiske processer, samt elektrolyse, ude fra energibeskatningssystemet. Der er nemlig her tale om brændsler, der har en såkaldt dobbelt anvendelse, forstået på den måde at energien går både til råvareformål og til andre formål⁸. Ved at anvende disse bestemmelser kan Danmark undtage store dele af den energiintensive industri, og dermed også den kvoteomfattede, fra energiafgifter.

Alternativet til ovenstående muligheder er, i henhold til energibeskatningsdirektivets artikel 19, at søge Rådet om tilladelse til at fjerne CO₂-afgiften af elektricitet, fordi særlige politiske hensyn taler herfor⁹. Det særlige politiske hensyn skulle i denne forbindelse være ønsket om at fjerne dobbeltreguleringen. Kommissionen har frarådet denne fremgangsmåde i forbindelse med sagen om statsstøtte-godkendelse af lempelsen for det kvoteomfattede brændselsforbrug i industrien, idet Kommissionens vurdering var, at Danmark ikke i denne sag ville kunne opnå den nødvendige enighed i Rådet.

⁶ I en nylig statsstøttevurdering af en CO₂-afgiftsordning i Slovenien udlagde Kommissionen energibeskatningsdirektivets artikel 17.1 på følgende måde:

“The Energy Taxation Directive requires in its article 17.1 that even if the minimum levels of taxation prescribed in that Directive is respected, Member States can only apply tax reductions if it is in favour of energy-intensive businesses or if the beneficiary has entered into special agreements with environmental protection objectives or is covered by a tradable permit scheme” (C (2005) 4435).

⁷ Direktiv 2003/96/EF, artikel 15 (1) a.

⁸ Direktiv 2003/96/EF, artikel 2(4). Filosofien er, at når man anvender energi som en råvare (for eksempel olie til plastikproduktion) finder der ikke en forbrænding sted. Produktet overgår altså ikke fra en fysisk tilstand til en anden. Grundlaget for beskatning af energi er som regel at den forbrændes. Energibeskatningsdirektivet udelukker endvidere dobbelt anvendelse fra anvendelsesområdet. Årsagen til dette er administrativ, idet det i mange processer vil være vanskeligt præcist at skelne mellem energiprodukter som anvendes til råvareformål og energiprodukter som forbrændes.

⁹ Direktiv 2003/96/EF, artikel 19.

7.2. CO2-afgiften for det kvoteomfattede brændselsforbrug til varme fjernes

I 2004 valgte Folketinget at fjerne CO2-afgiften af brændsler, der anvendes i produktionsprocessen på de kvoteomfattede virksomheder. Ændringen afventer fortsat Kommissionens godkendelse i henhold til energibeskatningsdirektivet og statsstøttereglerne. EU-retligt er den identisk med spørgsmålet om at fjerne CO2-afgiften af el, som gennemgået ovenfor.

Anderledes stiller det sig med arbejdsgruppens anbefaling om at fjerne CO2-afgiften af brændsler, som anvendes til rumvarme og fjernvarme på kvoteomfattede virksomheder og værker. Her sørger den almindelige energibeskatning nemlig for, at Danmark fortsat er over EU's minimum.

Så længe Danmark overholder minimumssatserne, må Folketinget tilsyneladende godt differentiere mellem brændsler, som anvendes til rumvarme/fjernvarme i kvote-omfattede og ikke-kvoteomfattede virksomheder. Dette følger en fortolkning af energibeskatningsdirektivet, som Kommissionen har gjort i forbindelse med en slovensk statsstøttesag¹⁰.

Med hensyn til beskatning af industriel overskudsvarme er der tale om en output-beskatning af varme. Output-beskatning af varme ligger uden for energibeskatningsdirektivets anvendelsesområde¹¹. Det er derfor principielt op til medlemsstaterne selv, hvordan de ønsker at beskatte industriel overskudsvarme, så længe at det sker inden for rammerne af EU-traktaterne, herunder reglerne om statsstøtte.

7.3. CO2-afgiftssats sættes lig kvotepris, differentieringer bortfalder og ikke-kvoteomfattede virksomheder gives bundfradrag

Så længe Danmark overholder EU's minimumsniveau, findes der ikke regler i energibeskatningsdirektivet, som hindrer, at Folketinget sætter CO2-afgiftssatsen lig med kvoteprisen.

CO2-afgiftens nuværende differentiering mellem rumvarme og tung proces er i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivets regler om at anvende reducerede afgifter for energiintensive virksomheder.

¹⁰ C (2005) 4435.

¹¹ Direktiv 2003/96/EF, artikel 4(a).

Hvorvidt en bundfradragsmodel ligeledes vil overholde energibeskatningsdirektivets regler er usikkert og vil bero på ordningens konkrete udformning.

Hvis Folketinget baserer et bundfradrag på virksomhedernes historiske emissioner, vil der blive tale om en situation, hvor hver virksomhed i princippet får adgang til hver sit specifikt udregnede bundfradrag. Energibeskatningsdirektivet tager ikke umiddelbart højde for en sådan situation.

Det kan imidlertid få betydning, hvorvidt virksomheder, som får adgang til bundfradrag, lever op til direktivets definition af energiintensiv virksomhed. Medlemsstaterne har nemlig lov til at anvende lavere afgifter for energiintensive virksomheder, såfremt minimum overholdes¹².

Tilsvarende er det usikkert, om en bundfradragsmodel kan godkendes efter statsstøttere reglerne. Rammebestemmelserne for statsstøtte på miljøområdet tager ikke umiddelbart højde for en sådan differentiering.

7.4. Alle CO₂-udledninger og CO₂-ækvivalenter beskattes med en sats svarende til kvoteprisen

Energibeskatningsdirektivet forhindrer ikke, at Danmark beskatter visse CO₂-udledninger indenfor transportsektoren, som ikke er beskattet i dag og som ikke er kvoteomfattet. Disse er:

- Togtrafik
- Indenrigsflyvning og ikke erhvervsmæssig privatflyvning
- Rutekørsel med svovlfattig og –fri diesel, gas og el

En række andre trafikformer er imidlertid obligatorisk fritaget for energif Afgifter efter Energibeskatningsdirektivet f.eks. udenrigsflyvning, erhvervsmæssig sejlads m.v.

Eventuelle nye afgifter på eksternaliteter knyttet til energiforbrug skal følge Energibeskatningsdirektivet obligatoriske fritagelser m.v.¹³

¹² Direktiv 2003/96/EF, artikel 1(a). For at være i overensstemmelse med energibeskatningsdirektivets definition skal en energiintensiv virksomhed være en erhvervsmæssig enhed, hvor købet af energiprodukter og elektricitet udgør mindst 3 procent af produktionsværdien, eller hvor den skyldige nationale energiafgift udgør mindst 0,5 procent af værditilvæksten. Medlemsstaterne kan indenfor for rammerne af denne definition anvende mere restriktive begreber.

¹³ Dette følger af EF-domstolens dom i sagen C-346/97 »Braathens Sverige AB v. Riksskatteverket« af 10. juni 1999. Sagen omhandler en national miljøafgift på erhvervsmæssig indenrigsluftfart, der blev beregnet på grundlag af brændstofforbrug og emission

Såfremt der i nye afgifter er fritagelser, differentieringer, fradrag m.v. skal disse godkendes efter statsstøttereglerne. Ofte bliver der lagt vægt i statsstøttegodkendelser lagt vægt på, at støtte-elementer er midlertidige ordninger, der kan aftrappes.

7.5. Ny CO₂-afgift på brændsler til elproduktion for ikke-kvoteomfattede elproducenter

Udgangspunktet i Energibeskatningsdirektivet er, at brændsler til elproduktion skal fritages for afgifter.

Art. 14 indeholder dog mulighed for at beskatte energiprodukter til elproduktion ud fra miljøpolitiske hensyn. Dermed er der mulighed for at pålægge ikke kvoteomfattede elproducenter CO₂-afgift på input til elproduktion, hvis den nuværende CO₂-output-skat på el bortfalder.

Videre indeholder Energibeskatningsdirektivet mulighed for at fritage vedvarende energi til elproduktion for afgifter.

En CO₂-afgift på input i ikke kvoteomfattede elproduktion vil skulle godkendes efter EU's statsstøtteregler. Der er fortilfælde for godkendelse af højere afgifter på begrænsede områder f.eks. godkendelse af fuld afgiftsbelastning af visse service virksomheder på bilaget til elafgiften.¹⁴

El-produktion fra værker over 20 MW er omfattet af kvoteordningen. Ved en kvotepris på 150 kr. pr. ton CO₂ vurderes prisen på el, at stige med ca. 6 øre pr. kWh – også for den el, der produceres uden for det kvoteomfattede område. Ikke-kvoteomfattet el-produktion opnår dermed en fordel, da prisen på el øges, mens der ikke er omkostninger til køb af CO₂-kvoter.

af kulbrinter og kvælstofilte. Tvisten i sagen var kort, hvorvidt den pågældende afgift var omfattet af en afgiftsfritagelse i dagældende mineraloliedirektiv (Rådets direktiv 92/81/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier) eller om afgiften, som hævdede af den svenske regering, var en miljøafgift, der ikke direkte skulle svares af brændstofforbruget, men af de forurenende emissioner. EF-domstolen fandt, at afgiften var omfattet af mineraloliedirektivet, og i strid med den pågældende undtagelsesbestemmelse. Domstolen lagde vægt på, at der bestod en umiddelbar og uadskillelig sammenhæng imellem forbrug af energiproduktet og de forurenende stoffer. Dernæst at bestemmelserne i det dagældende mineraloliedirektiv, der fritager for den harmoniserede punktafgift, vil miste deres effektive virkning, hvis man tillader medlemsstaterne at pålægge energiprodukterne anden indirekte beskatning.

¹⁴ Statsstøttesag NN75/2004.

7.6. Forenklinger

Rumvarme defineres positivt

En ændret definition af rumvarme ligger indenfor Energibeskatningsdirektivets rammer, såfremt minimumssatserne er overholdt.

Det nuværende CO₂- og energiafgiftssystem inkl. beskatningen af rumvarme er godkendt efter statsstøttereglerne. I godkendelsen lagde Kommissionen meget vægt på, at ingen virksomheder blev nettovindere ved CO₂- og energiafgiftssystem efter tilbageførsel af CO₂-afgiften. Rumvarmebeskatningen medvirker til at sikre, at ingen virksomheder bliver nettovindere.

Ved en ændret definition af rumvarme vil Danmark sandsynligvis skulle godtgøre, at ingen virksomheder bliver nettovindere, idet den nuværende rumvarmebeskatning bidrager til, at statstøttegodekendelsesns krav om at dette ikke sker, opfyldes.

Bilag 8. Tilpasninger i CO₂- og energiafgifterne til kvotesystemet i andre EU-lande

Kun enkelte lande bl.a. Danmark, Sverige, Finland, Holland, Slovenien og England har hidtil reguleret udledningen af CO₂ ved en CO₂-afgift. De fleste andre lande har anvendt energibeskatning til at foretage en indirekte CO₂-regulering. I flere af disse lande er energibeskatningen så lav, at den kun lige overholder Energibeskatningsdirektivets minimumssatser.

De 25 EU-lande har meget forskellige niveauer for deres for CO₂-reduktionsforpligtigelser. Det påvirker den måde, landene har fordelt udledningskvoterne til de kvoteomfattede industrier. Den forskellige tildeling af kvoter ændrer ikke de kvoteomfattede virksomheders produktionsbeslutning og konkurrenceevne, men fungerer alene som et tilskud. Forskeligheder i kvotesystemet skal ikke kompenseres via justeringer i afgifterne.

Ud over Danmark er det kun Sverige og Slovenien, der har haft overvejelser om justeringer i CO₂- og energibeskatningen som følge af indførelsen af EU's kvotesystem.

Sverige har haft nedsat en ekspertkomite til at vurdere dobbeltreguleringsproblematikken. Komiteen har i en foreløbig rapport anbefalet at fjerne CO₂-afgiften for de kvoteomfattede produktionsprocesser. I Sverige er det primært tung industri, der er kvoteomfattet, da el- og varmeproduktionen ofte sker via vand eller a-kraft.

Slovenien er ved at gennemføre ændringer i sin CO₂-afgift for en afgrænset gruppe af store udledere. Da ændringerne ikke kun vedrører kvoteomfattede produktionsprocesser, synes ændringerne ikke at ske for at begrænse dobbeltregulering. EU-kommissionen har godkendt ordningen efter statsstøtte-reglerne.