



# HØJESTERETS DOM

afsagt fredag den 3. maj 2024

Sag BS-35773/2023-HJR

(2. afdeling)

Fjernvarme Fyn Produktion A/S

(advokat Christian Bachmann)

mod

Skatteministeriet

(advokat David Auken)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 7. afdeling den 30. juni 2023 (BS-12315/2021-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Michael Rekling, Lars Hjortnæs, Rikke Foersom og Søren Højgaard Mørup.

## Påstande

Appellanten, Fjernvarme Fyn Produktion A/S, har gentaget sine påstande.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

## Supplerende sagsfremstilling

Fjernvarme Fyn Produktion har fremlagt en rapport af 6. november 2023 om produktion og distribution af spædevand og varme udarbejdet af Rambøll Danmark A/S.

## Anbringender

Fjernvarme Fyn Produktion har supplerende anført navnlig, at der ikke fremstilles, men derimod forbruges varme ved fremstilling af spædevand. Der er ikke tale om samproduktion af varme og spædevand. En tilfældig og marginal

energioverførsel medfører ikke, at der foreligger samproduktion. Andre energi-krævende procesenheder, som også kan tilføre en marginal varme til fjernvarmekredsløbet, anses for godtgørelsesberettigede, uanset at de også er integrerede og nødvendige dele af varmeproduktionen.

Det er ikke korrekt, når landsretten anfører, at spædevand ikke kan anses som en selvstændigt produceret og leveret vare efter kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 1, som følge af, at produktionen og brugen af spædevand, som ledes ind i fjernvarmenettet, udgør en integreret og nødvendig del af produktionen og leverancen af fjernvarme. Det er ikke afgørende for anvendelsen af kulafgiftslovens § 8, stk. 3, 1. pkt., og kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 1, hvorvidt der er tale om en integreret og nødvendig del af produktionen. Behovet for at tilføre spædevand er uafhængigt af det aktuelle varmebehov hos forbrugerne. Spædevandsbehovet skyldes vandtab i ledningsnettet og reovering og udbygning af ledningsnettet, men er ikke en funktion af varmebehovet hos fjernvarmekunderne.

Spædevand er en handelsvare både i den konkrete sag og generelt i varmesektoren. Dette understøttes af Rambølls rapport af 6. november 2023 og af skønsmandens besvarelse af spørgsmål 10.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at det for så vidt angår momsregistrerede varmeproducerende virksomheder er kulafgiftslovens hovedregel, at der ikke ydes tilbagebetaling af afgift på varme og varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstillingen af den varme, der afsættes, jf. § 8, stk. 3, 1. pkt. Denne bestemmelse er ikke en undtagelse i loven, men derimod lovens hovedregel i henseende til godtgørelse af afgiften af sådant energiforbrug.

Spædevand er en nødvendig forudsætning for, at Fjernvarme Fyn Produktion er i stand til at producere og levere fjernvarme til Fjernvarme Fyn Distribution A/S og derfra videre til varmekunderne. Fjernvarme Fyn Produktion ville ikke have et eget vandbehandlingsanlæg på kraftvarmeværket til fremstilling af spædevand, hvis det ikke var for fjernvarmeproduktionen, som udgør Fjernvarme Fyn Produktions forretning. Den omstændighed, at der sker en automatisk tilførsel af spædevand til fjernvarmenettet til erstatning af tabt fjernvarmevand i nettet, understøtter, at Fjernvarme Fyn Produktions spædevandsproduktion er et nødvendigt og integreret led i fjernvarmefremstillingen og leverancen heraf.

Det omhandlede varmeforbrug er således ikke anvendt til transport af fjernvarmen. Fremstillingen og tilsætningen af spædevand er derimod en uomgængelig nødvendig del af selve fjernvarmeleverancen.

Rambølls rapport af 6. november 2023 tilfører ikke sagen noget nyt, der har betydning for den retlige vurdering af karakteren af og formålet med spædevandsproduktionen. Fjernvarme Fyn Produktion har ikke dokumenteret, at spædevand er en handelsvare i fjernvarmebranchen, eller at spædevandet blev produceret med henblik på at sælge det uafhængigt af fjernvarmeleverancen.

## Højesterets begrundelse og resultat

### *Sagens baggrund og problemstilling*

Fynsværket, der i dag ejes af Fjernvarme Fyn Produktion A/S, producerer elektricitet og varme ved anvendelse af bl.a. brændsler, som er afgiftsbelagte efter kulafgiftsloven.

I perioden fra 1. januar 2010 til 31. december 2012, som denne sag angår, leverede værket varme til Fjernvarme Fyn A/S (nu Fjernvarme Fyn Distribution A/S), som ejer og driver et fjernvarmenet. Varmen leveres ved, at det cirkulerende vand i fjernvarmenettet – i alt ca. 60.000 m<sup>3</sup> – opvarmes på Fynsværket. Fjernvarme Fyn Distribution betaler for den mængde energi, som den leverede varme udgør.

Fjernvarmenettet skal som følge af bl.a. lækager, renovering og udbygning løbende tilføres vand, således at der er tilstrækkeligt tryk i fjernvarmenettet. Før vandet tilføres fjernvarmenettet, gennemgår det en proces med henblik på at nedsætte mængden af salte og ilt i vandet for derved at begrænse korrosion i (nedbrydning af) fjernvarmerørene. Som et led i denne proces opvarmes vandet ved brug af fjernvarme. Vandet betegnes efter endt behandling som spædevand.

Fynsværket producerer foruden elektricitet og varme også spædevand. En del af spædevandet anvender værket selv, mens resten leveres til Fjernvarme Fyn Distribution. Parterne er enige om, at det fremlagte udkast til aftale af 24. juni 2011 om levering af varme beskriver Fjernvarme Fyn Produktions leveringsforpligtelser over for distributionsselskabet. Det fremgår heraf, at Fjernvarme Fyn Produktion var forpligtet til at levere fjernvarme og spædevand og til at opretholde så stabile trykforhold som muligt i fjernvarmenettet. Det fremgår også, at spædevandet afregnedes efter de faktiske omkostninger for den del af spædevandet, som blev anvendt til spædning i fjernvarmesystemet, jf. aftalens pkt. 7. Fjernvarme Fyn Distributions forbrug af spædevand udgjorde i 2010 ca. 300.000 m<sup>3</sup> og i 2012 ca. 200.000 m<sup>3</sup>.

Sagen angår, om Fjernvarme Fyn Produktion har krav på tilbagebetaling af kulafgift for bl.a. de varer (kul mv.), der er forbrugt til fremstilling af den varme, der er anvendt til fremstilling af spædevand, som er ledt ind i returløbet på fjernvarmenettet.

Tre dommere – Poul Dahl Jensen, Lars Hjortnæs og Rikke Foersom – udtaler:

Efter kulafgiftslovens § 1 skal der betales afgift efter brændværdien eller energiindholdet af en række varer (kul mv.).

Kulafgiftslovens § 8, stk. 1, bestemmer, at momsregistrerede virksomheder som udgangspunkt kan få tilbagebetalt afgiften af forbrugte varer, men dette gælder efter stk. 3 bl.a. ikke afgiften af varer, der direkte eller indirekte anvendes til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden.

Efter § 8, stk. 4, nr. 1, kan der dog ydes tilbagebetaling af afgiften af varer omfattet af stk. 3, hvis der er tale om procesvarme, der er anvendt til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning.

Hovedspørgsmålet i denne sag er, om de afgiftsbelagte varer (kul mv.), der er brugt ved fremstilling af spædevand, må anses for at være anvendt til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, jf. kulafgiftslovens § 8, stk. 3, 1. pkt.

Det fremgik allerede af § 8, stk. 3, i den oprindelige kulafgiftslov fra 1982, at afgiftspligtige varer, der anvendes til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, ikke medregnes ved opgørelsen af forbruget efter stk. 1, og at afgiften heraf således ikke tilbagebetales. Det samme fulgte af bestemmelser i bl.a. § 10, stk. 2, i den oprindelige lov om afgift af visse olieprodukter fra 1977 og § 8, stk. 3, i den oprindelige lov om afgift af gas fra 1979. Det har således siden 1970'erne været gennemgående, at energi, der anvendes til fremstilling af varme, der leveres fra virksomheden, er afgiftsbelagt og ikke berettiger til godtgørelse.

Afgiften på brændsler mv., der anvendes af fjernvarmeværker og andre varmeproducenter ved fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden til forbrugere, indgår i prisen for den leverede varme, og det må antages, at formålet med at pålægge en afgift, der ikke godtgøres, hovedsageligt har været at opnå en besparelse i energiforbruget hos de private husholdninger.

Det kan lægges til grund, at afgiftsmyndighederne i hvert fald siden 1985 har administreret afgiftslovene på den måde, at varmeproducerende virksomheder ikke kan opnå godtgørelse af afgift på energi, der er anvendt til fremstilling af spædevand, der tilføres fjernvarmenettet, jf. Toldvæsenets vejledninger om godtgørelse af energiafgifter for fjernvarmeleverancer fra 1985 og 1987.

Bestemmelserne i § 8, stk. 3 og 4, i den nugældende kulafgiftslov blev indsat ved lov nr. 418 af 14. juni 1995. Bestemmelserne svarer til § 11, stk. 4 og 5, i lov

om energiafgift af mineralolieprodukter mv., der blev indsat ved samme lov, og § 10, stk. 4 og 5, i lov om afgift af naturgas og bygas, jf. lov nr. 419 af 14. juni 1995.

I forarbejderne til lovændringerne i 1995 er det anført bl.a., at virksomheder, der afsætter varme, efter de gældende regler som udgangspunkt ikke kan få nogen godtgørelse vedrørende den energi, der direkte er medgået til varmeleverancen (Folketingstidende 1994-95, tillæg A, lovforslag nr. L 210, s. 2848).

Som nævnt havde det i hvert fald siden 1985 været afgiftsmyndighedernes praksis, at varmeproducerende virksomheder ikke var berettiget til tilbagebetaling af afgift på energiforbrug til fremstilling af spædevand, der tilføres fjernvarmenettet. Ved ændringen i 1995 af kulafgiftslovens § 8, stk. 3, og af de tilsvarende bestemmelser i de øvrige afgiftslove skete der ikke ændringer heri.

På den anførte baggrund og af de grunde, der er anført af landsretten, finder vi, at spædevand, der tilføres fjernvarmenettet, er en del af den samlede varmeleverance, og at energiforbrug til fremstilling af spædevandet er omfattet af kulafgiftslovens § 8, stk. 3, 1. pkt. Der er således efter vores opfattelse ikke grundlag for at forstå bestemmelsen på den måde, at kun energiforbrug til selve fremstillingen af fjernvarmen som sådan kan være omfattet.

Vi finder endvidere ligesom landsretten, at Fjernvarme Fyn Produktion heller ikke har ret til afgiftsgodtgørelse efter kulafgiftslovens § 8, stk. 4, nr. 1.

Det bemærkes herved, at bestemmelsen i § 8, stk. 4, nr. 1, der blev indsat ved lovændringen i 1995, i lyset af forarbejderne må forstås således, at den ikke omfatter energiforbrug til fremstilling af spædevand, der tilføres fjernvarmenettet, og som er en del af den samlede varmeleverance, jf. ovenfor.

Vi stemmer herefter for at stadfæste dommen, således at Skatteministeriet frifindes.

Dommerne Michael Reklings og Søren Højgaard Mørups udtaler:

Efter kulafgiftsloven skal der betales afgift af nærmere angivne varer mv. (kul mv.). Lovens § 8, stk. 1, bestemmer, at momsregistrerede virksomheder som udgangspunkt kan få tilbagebetalt afgiften af forbrugte varer.

Efter § 8, stk. 3, 1. pkt., ydes der dog 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. Det gælder dog ikke, hvis der er tale om såkaldt procesvarme, der er anvendt til fremstilling af varer, der er bestemt for afsætning, jf. § 8, stk. 4, nr. 1.

Efter § 8, stk. 8, nedsættes tilbagebetalingen i det omfang en del af det varme vand eller den varme, som der ydes tilbagebetaling for efter bl.a. stk. 1 og 4, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme.

Sagen rejser i første række spørgsmål, om de afgiftsbelagte varer (kul mv.), som er brugt ved fremstillingen af spædevand, må anses for direkte at være anvendt "til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden," jf. kulafgiftslovens § 8, stk. 3, idet parterne er enige om, at der ikke er tale om indirekte fremstilling af varme, rumvarme eller varmt vand.

Vi bemærker, at der ikke fremstilles, men tværtimod forbruges varme ved fremstillingen af spædevand. Spædevandet i den foreliggende sag er fremstillet med henblik på at kunne levere varme i form af fjernvarmevand. Det forbrug af kul mv., der er anvendt til fremstilling af spædevandet, kan derfor siges at være anvendt som forudsætning for levering af varme.

Vi finder, at kulafgiftslovens § 8, stk. 3, om kul mv., der direkte er anvendt til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden, efter sin ordlyd ikke omfatter energianvendelse med henblik på selve leveringen eller transporten af varmeenergi til varmeaftageren.

Kulafgiftsloven har som sit overordnede formål at pålægge en afgift på forbrug af energi til rumopvarmning. Den energi, der anvendes til fremstilling af spædevand med henblik på levering af varme, bliver i hovedsagen ikke til rumvarme hos varmekunderne. Lovens overordnede formål taler således ikke for en udvidende fortolkning af kulafgiftslovens § 8, stk. 3.

Efter vores opfattelse er der heller ikke holdepunkter i forarbejderne for, at det har været hensigten, at anvendelse af energi med henblik på selve leveringen af varme skal pålægges afgift. Vi bemærker herved, at der ikke i forarbejderne til den ændring af kulafgiftsloven i 1995, som flertallet henviser til, er nogen omtale af myndighedernes hidtidige praksis, heller ikke hvad angår spædevandsproduktion.

Vi finder på den baggrund, at kulafgiftslovens § 8, stk. 3, ikke finder anvendelse på kul mv., der er anvendt til fremstilling af spædevand, og at der derfor skal ske tilbagebetaling efter stk. 1. Vi har herefter ikke behov for at tage stilling til kulafgiftslovens § 8, stk. 4.

Vi stemmer derfor for, at Skatteministeriet skal anerkende, at Fjernvarme Fyn Produktion er berettiget til tilbagebetaling af afgift efter kulafgiftsloven for så

vidt angår varer omfattet af loven, der er anvendt til fremstilling af spædevand leveret til Fjernvarme Fyn Distribution i årene 2010 til 2012.

Parterne er enige om, at det beløb, som Fjernvarme Fyn Produktion har krav på at få tilbagebetalt efter kulafgiftslovens § 8, stk. 1 eller 4, i medfør af stk. 8 skal nedsættes i det omfang, varmen efterfølgende nyttiggøres.

Vi stemmer derfor for at tage Fjernvarme Fyn Produktions hjemvisningspåstand til følge.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at dommen stadfæstes.

*Konklusion og sagsomkostninger*

Højesteret stadfæster dommen.

Under hensyn til sagens karakter finder Højesteret, at ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for Højesteret til den anden part.

#### **THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for Højesteret til den anden part.