



Skatteankestyrelsen

I/S AffaldPlus
Ved Fjorden 20
4700 Næstved

Kontakt

Send post til styrelsens digitale
postkasse. Læs mere på
www.skatteankestyrelsen.dk

Telefon 33760909

Sagsbehandler

Klaus Beier Nielsen
Direkte telefon 33760995

Vores sagsnr. 13-5646331

Dit sagsnr.

Post fra Skatteankestyrelsen

20. september 2016

Du får hermed en kopi af et brev fra Skatteankestyrelsen.

Vi beder dig henvise til Skatteankestyrelsens sagsnummer, hvis du kontakter os om dette brev.

Med venlig hilsen

Helle Overskov



Skatteankestyrelsen

Kønig & Partnere Advokatfirma I/S
Amaliegade 22
1256 København K

Att: Niels Thestrup

Kontakt

Send post til styrelsens digitale
postkasse. Læs mere på
www.skatteankestyrelsen.dk

Telefon 33760909

Sagsbehandler

Klaus Beier Nielsen
Direkte telefon 33760995

Vores sagsnr. 13-5646331

Dit sagsnr. 125532

Vedrørende:

20. september 2016

- | | |
|-------------------------------------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | Ifølge aftale |
| <input type="checkbox"/> | Til orientering |
| <input type="checkbox"/> | Tilbagesendes |
| <input checked="" type="checkbox"/> | Andet |

Bemærkninger:

Ved fremsendelse af Landsskatterettens afgørelse af 19. september 2016,
var side 2 fejlagtigt ikke medindscannet.

Vi beklager fejlen og vedhæfter et nyt eksemplar af Landsskatterettens
afgørelse af 19. september 2016.

Med venlig hilsen

Helle Overskov

Afgørelse

fra

Landsskatteretten

19 SEP. 2016

Sagsnr. 13-5646331

I afgørelsen har deltaget: Kjeld Lund-Andersen, Henrik Gam, Marianne Lund Larsen og John Bygholm

Klager: I/S AffaldPlus

Klage over: SKATs afgørelse af 25. juli 2013

Cvr-nr.: 65278316

SKAT har for perioden 1. april 2010 – 31. december 2012 forhøjet interessentskabets afgiftstilsvare vedrørende affaldsvarmeafgift og tillægsafgift med 9.041.078 kr. henholdsvis 5.519.319 kr. Forhøjelsen vedrører to affaldsforbrændingsanlæg, hvoraf det ene er beliggende i Slagelse og det andet i Næstved.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse for så vidt angår fastsættelsen af afgiftstilsvaret vedrørende interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg i Slagelse.

Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse for så vidt angår fastsættelsen af afgiftstilsvaret for interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg i Næstved. Den affaldsvarmeafgiftspligtige mængde skal herefter opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3, 2. og 3. pkt., og den tillægsafgiftspligtige mængde skal opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 8, 2. – 6. pkt. Ved opgørelse af de affaldsvarme- og tillægsafgiftspligtige mængder skal der ikke medregnes gas, anvendt på interessentskabets gaskedel. Den talmæssige opgørelse overlades til SKAT, jf. bekendtgørelse om Landsskatterettens forretningsorden § 12, stk. 4.

Møde mv.

Der er holdt møde med interessentskabets repræsentant. Interessentskabets repræsentant har ligeledes udtalt sig over for rettens medlemmer ved et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Formalitet

SKAT varslede den 13. februar 2013, at man ville forhøje interessentskabets afgiftstilsvare vedrørende affaldsvarmeafgift, tillægsafgift og kuldioxidafgift for perioden 1. januar 2010 – 31. december 2011 med i alt 12.559.966 kr.

Den 8. maj 2013 sendte SKAT et nyt varsel om forhøjelse af interessentskabets afgiftstilsvar vedrørende affaldsvarmeafgift, tillægsafgift og kuldioxidafgift. Varslet vedrørte perioden 1. april 2010 – 31. december 2012, og det blev foreslået, at afgiftstilsvaret skulle forhøjes med i alt 21.027.504 kr. Følgende fremgår af følgebrevet til det sidst sendte varsel:

”...

Hermed fremsendes et nyt forslag til opkrævning af affaldsvarmeafgift, tillægsafgift samt CO₂-afgift af ikke bionedbrydeligt affald.

Forslaget er enslydende med det tidligere fremsendte forslag af 13. februar 2013 bortset fra at det første kvartal 2010 er slettet på grund af forældelse og at det nye forslag nu også indeholder året 2012.

Derudover har SKAT rettet den af rådgiver påpegede beregningsfejl af tillægsafgiften for 1. halvår af 2011 jf. bemærkninger af 20. marts 2013 til SKATs forslag til afgørelse af 13. februar 2013.

Øvrige bemærkninger jf. skrivelse fra selskabet/rådgiver af 20. marts 2013 vil blive kommenteret i en eventuel afgørelse.

...”

Ved afgørelse af 25. juli 2013 (den påklagede afgørelse) har SKAT afkrævet interessentskabet i alt 19.592.403 kr. i affaldsvarmeafgift, tillægsafgift og kuldioxidafgift for perioden 1. april 2010 – 31. december 2012.

Slagelse

Interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg i Slagelse består af to ovnlinjer, hvor ovn 1 producerer damp og ovn 2 producerer varmt vand. Både dampen og det varme vand sælges til SK Varme A/S, der anvender dampen til produktion af el og varme og det varme vand til fjernvarme. Der er ikke tale om kvoteomfattede anlæg, og der er ikke installeret røggaskondensator.

Interessentskabet har over for SKAT fremlagt en tegning over anlægget i Slagelse. Over for Skatteankestyrelsen er der fremlagt et diagram over interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg og SK Varme A/S' tilstødende anlæg. Diagrammet viser, at damp fra ovn 1 ledes til SK Varme A/S' turbiner og herefter til en varmeveksler, hvor der sker varmeveksling med vand fra byens fjernvarmenet. Det opvarmede fjernvarmevand går videre til endnu en varmeveksler, hvor det varmes af varmt vand fra interessentskabets ovn 2. De to varmevekslere er placeret hos SK Varme A/S. Fjernvarmevandet ledes siden til interessentskabets anlæg, hvor der er en køler. Derefter løber vandet ud i byens fjernvarmenet. Diagrammet viser også, at der fra den første varmeveksler tilbageføres fødevand til interessentskabets ovn 1. Den anden varmeveksler, der modtager varmt vand fra interessentskabets ovn 2 tilbagefører vand til interessentskabets ovn 2.

Af diagrammet fremgår tillige 6 målepunkter. Det er beskrevet, at flow og temperatur i dampen, der går ind i turbinen fra interessentskabets ovn 1, måles, og at der ligeledes sker måling af flow og temperatur i det fødevand, SK Varme A/S leverer tilbage til interessentskabets ovn 1. Den leverede varmemængde fra ovn 1 opgøres som temperaturforskellen ganget med flowet. På tilsvarende vis opgøres varmemængden fra interessentskabets ovn 2, hvor der ligeledes sker måling af flow og temperatur i det vand, der løber fra interessentskabets ovn til SK Varme A/S' varmeveksler, og i det

vand, der tilbageføres til interessentskabet. Endvidere sker der måling af flow og temperatur ved indgangen til køleren og ved udgangen fra den samme, og disse målinger anvendes til at opgøre den bortkølede varmemængde. Ved afregning opgøres den leverede varmemængde, som den leverede varmemængde fra ovn 1 plus den leverede varmemængde fra ovn 2 minus den bortkølede varme.

Interessentskabets repræsentant har oplyst, at det er varme fra den dampproducerende ovn 1, der bortkøles, og at der sker bortkøling af varme i det omfang fremløbstemperaturen er for høj. Det er endvidere oplyst, at SK Varme A/S kun betaler for den varme, der aftages, hvilket vil sige forskellen mellem energien i fremløb og energien i returløb. Der er fremlagt en varmelieferingskontrakt. Af kontraktens pkt. 3.5 fremgår følgende:

”...

3.5 ENERGIEN's levering af nyttiggjort energi, dvs. den producerede energi fratrukket eventuel bortkøling, forventes at andrage følgende mængder:

Ovnlínie 1: 364 TJ/ár i form af damp (Perioden 2006-2020), og

Ovnlínie 2: 80 TJ/ár i form af varmt vand (Perioden 2006-2010).

I perioden 2011-2021 forventes ovnlínie 2 át kunne indgå som reserbelast/spidslast med den produktion som er mulig, jf. § 3.4. efter nærmere aftale parterne i mellem.

...”

Næstved

Anlægget i Næstved består af tre ovnlíner til affaldsforbrænding og en gaskedel. Der produceres damp på såvel ovnlínerne til affaldsforbrænding som på gaskedlen. Dampen tilføres en turbine, som er placeret i en anden blok, og den anvendes således til produktion af elektricitet. Dampen anvendes også til varmeproduktion. Interessentskabets repræsentant har oplyst, at den varme, der ikke anvendes til produktion af elektricitet, kommer retur til affaldsforbrændingsblokken, hvor der sker køling af overskydende varme. Der er ikke tale om kvoteomfattede anlæg, og der er ikke installeret røggaskondensator.

Der er fremlagt afgiftsopgørelser og en tegning for anlægget i Næstved. Af denne fremgår, at der ud over gas og affald også fyres med biobrændsel og olie. Det fremgår endvidere, at interessentskabet måler energiíndhold i dampen fra affaldsovnene og energiíndholdet i dampen fra gaskedlen. Målingerne foretages inden dampen fra de forskellige kilder sammenføres og ledes ind i turbinen.

Ved opgørelsen af affaldsvarmeafgift, tillægsafgift og kuldioxidafgift har interessentskabet anset hele anlægget i Næstved for ét anlæg. Ved beregning af afgifter for det samlede anlæg har man anvendt bestemmelserne i kulafgiftslovens § 5, stk. 3, for affaldsvarmeafgift og § 5, stk. 8, for tillægsafgift.

Interessentskabet har den 10. januar 2007 anmodet SKAT om tilbagebetaling af affaldsvarmeafgift, gasafgift, kuldioxidafgift og eldistributionsbidrag for perioden 12. marts 2004 – 30. november 2006 med i alt 3.977.211 kr. Der er i anmodningen anført følgende vedrørende affaldsvarmeafgift:

”...

Affaldsvarmeafgiften beregnes efter en forholdsmæssig fordeling mellem varme og el.

Affaldsvarmeafgiften beregnes ud fra den mængde varme, der kommer fra affaldsafgiftspligtig varme, som er leveret af værk.

...”

Over for Skatteankestyrelsen har interessentskabets repræsentant oplyst, at interessentskabet i forbindelse med anmodningen sendte principperne og opgørelserne for afgiftsberegningerne til SKAT. Ved afgørelse af 5. juli 2007 imødekom SKAT interessentskabets anmodning om tilbagebetaling af affaldsvarmeafgift, gasafgift og eldistributionsbidrag. Anmodningen om tilbagebetaling af kuldioxidafgift blev kun delvis imødekommet. Det er oplyst over for Skatteankestyrelsen, at interessentskabet har indrettet sig i tillid til en forventning om, at dets opgørelsesprincipper er rigtige ved at opgøre afgifter i overensstemmelse med disse.

Ved et møde den 9. juli 2012 bad SKAT interessentskabet om at tilkendegive, om man anså hele anlægget i Næstved som et el- og varmeproducerende anlæg, eller om man anså affaldsforbrændingsanlægget som et udelukkende varmeproducerende anlæg, der leverer damp til et kraftvarmeanlæg, der både producerer el og varme. Den 23. januar 2013 meddelte interessentskabet SKAT, at man for så vidt angår tillægsafgift anså anlægget i Næstved for at være to selvstændige anlæg.

SKATs afgørelse

SKAT har afkrævet interessentskabet 9.041.078 kr. i affaldsvarmeafgift og 5.519.319 kr. i tillægsafgift vedrørende interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg i Slagelse og Næstved for perioden 1. april 2010 – 31. december 2012. Der er henvist til opkrævningslovens § 5, stk. 1.

SKAT har opgjort de skyldige afgifter som differencen mellem de af SKAT opgjorte afgifter og de af interessentskabet angivne afgifter for perioden 1. april 2010 – 31. december 2012 således:

Affaldsvarmeafgift	2010	2011	2012	2010 - 2012
SKATs opgørelse	16.334.648 kr.	24.983.581 kr.	26.891.471 kr.	
Angivet	13.365.765 kr.	21.374.787 kr.	24.428.070 kr.	
Difference	2.968.883 kr.	3.608.794 kr.	2.463.401 kr.	9.041.078 kr.
Tillægsafgift				
SKATs opgørelse	22.027.467 kr.	30.953.059 kr.	30.763.970 kr.	
Angivet	20.202.636 kr.	30.413.942 kr.	27.608.599 kr.	
Difference	1.824.831 kr.	539.117 kr.	3.155.371 kr.	5.519.319 kr.

Formalitet

Afgørelsen er ikke ugyldig for så vidt angår 2010 og 2011. I det fornyede forslag til afgørelse af 8. maj 2013 tilkendegav SKAT klart, at det erstattede det første forslag af 13. februar 2013.

Forslaget af 8. maj 2013 indeholder flere væsentlige ændringer i forhold til forslaget af 13. februar 2013. På baggrund af interessentskabets indsigelser var forhøjelsen for 2011 nedsat med 669.000 kr. Det er også en væsentlig ændring, at ændringen af første kvartal 2010 blev udeladt, og at 2012 blev inkluderet. Der er således tale om et nyt forslag til afgørelse og ikke alene en beløbsmæssig korrektion.

Interessentskabet kan ikke have været i tvivl om, at forslaget af 8. maj 2013 erstattede og annullerede forslaget af 13. februar 2013, idet der i følgebrevet til forslaget af 8. maj 2013 er oplyst, at det er et nyt forslag med flere ændringer til det tidligere forslag.

Slagelse

Køling af produceret varme, efter at varmen er leveret til tredjepart fra affaldsforbrændingsanlægget, har ikke betydning ved opgørelsen af den afgiftspligtige varmemængde og dermed beregning af affaldsvarmeafgift.

Affaldsforbrændingsanlægget i Slagelse er udelukkende et varmeproducerende anlæg. Det betragtes som et affaldsforbrændingsanlæg, der leverer damp til tredjepart. Den producerede mængde damp måles af interessentskabet og vil være den samme mængde damp, som er leveret fra anlægget, idet der ikke er noget egetforbrug af damp. Der sker heller ikke bortkøling af damp på affaldsforbrændingsanlægget. Køling foretages først senere når dampen er konverteret til fjernvarme og vil derfor ikke have indflydelse på opgørelsen af afgifterne.

Da affaldsforbrændingsanlægget indfyrrer affald og andre brændsler og udelukkende er varmeproducerende, skal affaldsvarmeafgiften opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3, 1. pkt.

Affaldsforbrændingsanlægget er ikke kvoteomfattet og er uden røggaskondensator. Det skal derfor opgøre tillægsafgiften efter kulafgiftslovens § 5, stk. 8, 1. pkt. Ved lov nr. 625 af 14. juni 2011 blev der dog givet mulighed for, at affaldsforbrændingsanlæg, der udelukkende producerer varme, kan opgøre tillægsafgiften som affaldsvarmeafgiften i henhold til kulafgiftslovens § 5, stk. 13. Tillægsafgiften kan således opgøres ud fra den producerede varme inkl. bortkølet varme fratrukket energiindholdet i de andre brændsler ganget med 0,85. Afgiftsgrundlaget til beregning af tillægsafgiften vil således være det samme som for affaldsvarmeafgiften, idet der ikke er nogen bortkøling af dampenergi inden levering af damp til tredje part. SKAT har brugt den beregningsform, der blev indført ved lov nr. 625 af 14. juni 2011 ved beregning af virksomhedens tillægsafgift for 2010 og 2011, idet det var den mest fordelagtige for virksomheden.

Af punktafgiftsvejledningen afsnit E.A.4.2.7.1 fremgår følgende:

” ...

Måling ved produktion af varme og/eller elektricitet ved forbrænding af affald

For anlæg, der kun producerer og leverer varme ved hjælp af forbrænding af affald, gælder desuden, at varmen skal måles i umiddelbar tilknytning til affaldsforbrændingsanlægget.

I tilfælde, hvor det af tekniske grunde ikke er muligt at foretage måling af varmen i umiddelbar tilknytning til affaldsforbrændingsanlægget, kan det accepteres, at målingen foretages senere. Der skal dog ske måling senest på det tidspunkt, hvor varmen forlader produktionsanlæggets afgrænsede geografiske område. Dette afgøres i det enkelte tilfælde efter en konkret vurdering.

...”

Hvis bortkøling foretages inden leverance til tredjepart, skal kølingen ikke indgå i beregningen af affaldsvarmeafgiften. Kølingen foretages først efter leverance fra affaldsforbrændingsanlægget og kan derfor ikke fratrækkes inden beregning af affaldsvarmeafgiften.

Det diagram, interessentskabet har fremlagt over for Skatteankestyrelsen er på flere områder ikke fyldestgørende og retvisende for anlæggets opbygning. Der mangler væsentlige informationer. Af den tegning interessentskabet har fremlagt over for SKAT fremgår tydeligt, at kølingen foretages hos SK Varme A/S.

Det er imidlertid ikke afgørende, hvor køleren er placeret. Det afgørende er, om kølingen foretages før eller efter, varmen er leveret. Uanset indholdet af kontrakten mellem interessentskabet og SK Varme A/S, er det tidspunktet for kølingen i forhold til leveringen, der er afgørende for afgiftsberegningen. Hvis bortkølingen foretages inden leverance til tredjepart skal kølingen ikke indgå i beregningen af affaldsvarmeafgift.

Det over for Skatteankestyrelsen fremlagte diagram viser ikke, hvordan køleren teknisk er tilsluttet. Den oprindelige tegning, der har dannet grundlag for SKATs kontrol, og som både SKAT og interessentskabet har forholdt sig til under kontrollen, viser tydeligt, at køling sker efter, at varmen er leveret.

Den energi, der findes i fjernvarmenettet, indeholder både energi fra affaldsforbrændingsanlægget, som er baseret på affald, bioaffald, olie og fra SK Varme A/S' egen gaskedel. Den køling, der kan reducere grundlaget for beregning af affaldsvarmeafgiften er udelukkende køling af varme på basis af affald.

Næstved

Anlægget i Næstved består af et affaldsforbrændingsanlæg og et gaskedelanlæg, der betragtes som to selvstændige enheder. Affaldsforbrændingsanlægget er omfattet af kulafgiftslovens § 5, stk. 1-24, og gaskedelanlægget er omfattet af gasafgiftslovens § 8, stk. 2 og stk. 3. Der kan ikke ske en afgiftsmæssig sammenblanding af de to anlæg.

Interessentskabet har tilkendegivet over for SKAT, at affaldsforbrændingsanlægget i Næstved er et rent varmeproducerende anlæg, der leverer damp til kraftvarmeanlægget, som både er el- og varmeproducerende.

Affaldsforbrændingsanlægget betragtes som et affaldsforbrændingsanlæg, der leverer damp til en tredje part. Den producerede mængde damp måles af virksamheden og vil være den samme mængde damp, som er leveret fra anlægget, idet det er oplyst, at der ikke er noget egetforbrug af dampen, ligesom der heller ikke sker bortkøling af damp på affaldsforbrændingsanlægget. Køling foretages først senere når dampen er konverteret til fjernvarme, og vil derfor ikke have indflydelse på opgørelsen af afgifterne.

Da affaldsforbrændingsanlægget indfyrrer affald og andre brændsler og udelukkende er varmeproducerende, skal affaldsvarmeafgiften opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3, 1. pkt.

Affaldsforbrændingsanlægget er ikke kvoteomfattet og er uden røggaskondensator. Det skal derfor opgøre tillægsafgiften efter kulafgiftslovens § 5, stk. 8, 1. pkt. Ved lov nr. 625 af 14. juni 2011 blev der dog givet mulighed for, at affaldsforbrændingsanlæg, der udelukkende producerer varme, kan opgøre tillægsafgiften som affaldsvarmeafgiften i henhold til kulafgiftslovens § 5, stk. 13. Tillægsafgiften kan således opgøres ud fra den producerede varme inkl. bortkølet varme fratrukket energiindholdet i de andre brændsler ganget med 0,85. Afgiftsgrundlaget til beregning af tillægsafgiften vil således være det samme som for affaldsvarmeafgiften, idet der ikke er nogen bortkøling af dampenergi inden levering af damp til tredje part. SKAT har brugt den beregningsform, der blev indført ved lov nr. 625 af 14. juni 2011 ved beregning af virksamhedens tillægsafgift for 2010 og 2011, idet det var den mest fordelagtige for virksamheden.

I henhold til det oplyste er affaldsforbrændingsanlægget i Næstved udelukkende varmeproducerende, og den producerede damp bliver sammen med den damp, der produceres på gaskedelanlægget anvendt til elektricitet- og varmeproduktion på dampturbinen og varmeveksler. Da kraftvarmeenheden ifølge det oplyste er fysisk og afgiftsmæssigt adskilt fra affaldsforbrændingsanlægget, har kraftvarmeenheden ret til godtgørelse af henholdsvis affaldsvarmeafgift og tillægsafgift af den varme, der bliver brugt til fremstilling af elektricitet i henhold til kulafgiftslovens § 7, stk. 5. Gaskedelanlægget, hvor der udelukkende afbrændes gas er ligeledes udelukkende varmefremstillende. Interessentskabet er berettiget til godtgørelse af gasafgift af den del af den forbrugte gas, der er medgået til fremstilling af elektricitet, jf. gasafgiftslovens § 8.

Brændsler kan henføres til de respektive afgiftslove, hvorimod varmen skal fordeles i forhold til den producerede varme og elektricitet. Godtgørelse af affaldsvarmeafgift og tillægsafgift af den dampenergi fra affaldsforbrændingsanlægget, der er medgået til produktion af elektricitet, beregnes som dampenergi fra affaldsforbrændingsanlægget ganget med den samlede produktion af elektricitet divideret med dampenergi fra affaldsforbrændingsanlægget plus gaskedelanlægget.

Interessentskabets opgørelse af affaldsvarmeafgift og tillægsafgift tager ikke hensyn til, at en del af den producerede varme udelukkende er produceret på gas. Afgifterne skal opgøres separat for affaldsforbrændingsanlægget og gaskedelanlægget. Det fremgår af L 126 (2008) og L 207 (2008).

Følgende fremgår af de almindelige bemærkninger punkt 2.4.1 i L 207:

”...

Ved Kraft-varme-produktion forstås den nyttiggjorte mængde varme fra selve kraftvarmeenheden tillagt nyttiggjort varme fra særlige anlæg i forbindelse med kraftvarmeenheden, f.eks. nyttiggjort varme fra røggasser og lignende.

Består kraftvarmeværket af flere kraftvarmeenheder, foretages beregningerne for hver enkelt kedel og anlæg for sig.

Enkelte kraft-varme-værker med flere kraftvarmeenheder er så tæt forbundne med hinanden, f.eks. ved at damp produceret på en enhed anvendes til fremstilling af el og varme på en anden enhed, så at det ikke er muligt at foretage en selvstændig beregning for den enkelte enhed. I sådanne tilfælde kan told- og skatteforvaltningen tillade, at beregningerne kan ske samlet for flere enheder, såfremt det kan sandsynliggøres, at det ikke vil føre til et andet resultat, end hvis der sker en beregning for den enkelte enhed.

...”

Af høringsskemaet af 30. april 2009 vedrørende L 207 fremgår følgende bemærkning fra DONG Energy A/S:

”...

Selskabet foreslår en fælles regel, der tillader en fælles afgiftsberegning for værkers anlæg, hvor flere kedler er tæt forbundet.

...”

Skatteministeriet afgav følgende kommentar:

”...

Som anført i bemærkningerne til lovforslaget under punkt 2.4.1. er der tale om en undtagelse fra hovedreglen, som ad hoc kun undtagelsesvist kan bringes i anvendelse, og som derfor kun har været anvendt meget få gange i praksis. Det er skatteministeriets opfattelse, at der ikke er grundlag for at indsætte en særskilt bestemmelse herom i lovgivningen.

...”

I høringsskemaet af 4. februar 2009 vedrørende L 126 fremgår følgende bemærkning fra Affald Danmark:

”...

Mener at det bør tydeliggøres, at afgiftsopgørelsen skal ske pr. anlæg, hvis en virksomhed har flere anlæg.

...”

Skatteministeriet har kommenteret bemærkningen således:

”...

Det er korrekt, at opgørelsen skal ske pr. anlæg.

...”

SKAT har også henvist til afsnit E.A.4.2.7.3 i punktafgiftsvejledning 2013-1.

Baggrunden for, at beregningerne skal foretages for hvert anlæg for sig, er, at afgiftsforholdene for virksomhederne skal være ens, uanset om der er tale om et eller flere anlæg, der producerer energi til fremstilling af elektricitet og varme.

Interessentskabet må en gang for alle beslutte sig for, om affaldsforbrændingsanlægget udelukkende er varmfremstillende, eller om det er elektricitets- og varmfremstillende. Der er ikke tale om, at interessentskabet er blevet givet tilladelse til at vælge opgørelsesmetode. Ved mail af 23. januar 2013 er SKAT blevet orienteret om, at interessentskabet anser anlæggene for at være to selvstændige enheder inden for samme juridiske enhed, hvor affaldsforbrændingsanlægget udelukkende producerer varme i form af damp. Loven giver ikke mulighed for efterfølgende metodevalg. Kulafgiftslovens § 5, stk. 3 og stk. 8 kan ikke skilles ad med hensyn til, om et anlæg skal anses for varmfremstillende eller el- og varmfremstillende.

Gaskedelanlægget er en selvstændig enhed, der uafhængigt af affaldsforbrændingsanlægget er i stand til at producere damp til turbine til produktion af el og varme. Ligeledes er affaldsforbrændingsanlægget en selvstændig enhed, der kan producere damp til turbinen til produktion af el og varme, uanset om gaskedlen er i drift. Der kan ikke ske en samlet afgiftsopgørelse for anlægget i Næstved, idet affaldsforbrændingsanlægget er omfattet af kulafgiftsloven og gaskedelanlægget er omfattet af gasafgiftsloven.

Affaldsforbrændingsanlægget og gaskedelanlægget er ikke så tæt forbundne med hinanden, at det umuliggør en selvstændig afgiftsberegning for henholdsvis gaskedelanlægget og affaldsforbrændingsanlægget.

Ved afgørelse af 5. juli 2007 har SKAT ikke truffet afgørelse om affaldsvarmeafgift, men alene om godtgørelse af kuldioxidafgift. Afgørelsen indeholder tillige et afsnit, hvor SKAT godkender tilbagebetaling af affaldsvarmeafgift, gasafgift og eldistributionsbidrag. Af de fremlagte dokumenter fremgår ikke, at SKAT har godkendt interessentskabets principper. At SKAT har godkendt en tilbagebetaling er ikke ensbetydende med, at man har godkendt de bagvedliggende principper.

Interessentskabet kan ikke have været uvidende om gældende lovgivning efter SKATs nyhedsbrev af 21. december 2009 samt lov nr. 527 af 12. juni 2009 og efter opdateringen af den juridiske vejledning.

Der er ikke og har ikke været hjemmel til den af interessentskabet anvendte opgørelsesmetode. SKAT er ikke forhindret i at regulere tilbage i tid, uanset at man tidligere har godkendt en forkert regulering for en anden periode.

SKAT har i en udtalelse af 2. december 2015 tiltrådt Skatteankestyrelsens kontorindstilling af 16. november 2015.

Interessentskabets opfattelse

Interessentskabet har nedlagt påstand om, at afgørelsen er ugyldig for så vidt angår perioden 1. april 2010 – 31. december 2011.

Der er endvidere nedlagt påstand om, at interessentskabets afgiftstilsvær skal fastsættes i overensstemmelse med de indgivne opgørelser.

Subsidiært har interessentskabet nedlagt påstand om, at det ved opgørelsen af affaldsvarme- og til-lægsafgift for hver afgift og måned kan vælge, om anlægget i Næstved skal anses for ét el- og varme-producerende anlæg eller for to anlæg, hvor affaldsforbrændingsanlægget leverer damp til kraftvar-meanlægget.

Formalitet

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, kan varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvær ikke afsendes senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb, og fastsættelsen af afgiftstilsværet skal foretages senest 3 måneder efter udløbet af denne frist. Bestemmelsen indeholder således to frister. Dels skal SKAT varsle ændringer senest 3 år efter angivelsesfristen, dels skal denne varseling følges op af en endelig fastsættelse af afgiftstilsværet senest 3 måneder derefter.

SKAT har sendt varsel nr. 1 den 13. februar 2013, medens varsel nr. 2 er sendt den 8. maj 2013. Afgørelsen er truffet den 25. juli 2013. For at 3-månedersfristen skal løbe fra varsel nr. 2 kræves væsentlige ændringer. Derudover skal det udtrykkelig fremgå af varsel nr. 2, at det i sin helhed erstatter varsel nr. 1. Der er henvist til SKM2013.675.LSR og til SKATs juridiske vejledning 2012-1, afsnit A.A.8.2.3.11.

De eneste ændringer, der er foretaget i varsel nr. 2, er at afgiftsopgørelsen for 1. kvartal 2010 anses for forældet, at afgifter for 2012 er medtaget og at der er foretaget korrektion for en mindre formel-fejl. Der er således alene foretaget mindre beløbsmæssige reguleringer beroende på interessentska-bets indsigelser til varsel nr. 1. Endvidere fremgår det ikke klart af varsel nr. 2, at det i sin helhed erstatter varsel nr. 1, idet varsel nr. 2 efter sit indhold fremstår som en beløbsmæssig korrektion til varsel nr. 1 for så vidt angår 2010 og 2011.

Slagelse

Der skal ikke betales affaldsvarmeafgift af bortkølet varme, idet grundlaget for afgiftsberegningen er den i henhold til varmelieferingskontrakten leverede varme. Der skal alene betales affaldsvarmeafgift af den varme, der overføres til det offentlige net, idet det dels er denne mængde varme, der faktisk leveres til SK Varme A/S, og dels er den varme, som interessentskabet modtager betaling for.

Det er fast praksis, at der alene skal afregnes afgift af den varme, der afgives til nettet eller leveres til en ekstern aftager. U hensigtsmæssigheden ved den af SKAT anvendte opgørelsesmetode illustreres ved et eksempel, hvoraf det fremgår, at interessentskabet taber 39,90 kr. pr. GJ varme, der leveres til SK Varme A/S. Det vil således kunne betale sig for interessentskabet at sende varmen direkte i køletårn fremfor at levere den til SK Varme A/S. Det kan ikke være lovens hensigt.

Levering til SK Varme A/S skal først anses for sket, efter at bortkøling af varme har fundet sted. Dette er i overensstemmelse med de mellem interessentskabet og SK Varme A/S anvendte afregningsprincipper.

Der skal alene betales affaldsvarmeafgift af den varme, der overføres til det offentlige net, hvilket er den mængde varme, som rent faktisk leveres til SK Varme A/S, og som selskabet modtager betaling for. Der henvises til pkt. 3.5 i samarbejdsaftale af 6. december 2007.

Det i punktavgiftsvejledningens afsnit E.A.4.2.7.1 anførte, hvorefter der skal ske måling senest på det tidspunkt, hvor varmen forlader produktionsanlæggets afgrænsede geografiske område, kan ikke antages at vedrøre en situation som den foreliggende, hvor varmen efterfølgende returneres til produktionsanlægget med henblik på bortkøling af varme.

Ved fremførelse af varme til SK Varme A/S sker der ikke sådan levering af varme som omhandlet i den juridiske vejledning afsnit E.A.4.2.7.1. Det bemærkes, at SK Varme A/S' anlæg befinder sig inden for det samme geografiske område som interessentskabets anlæg. Der skal ikke måles damp, men derimod den leverede mængde varme på vandbasis.

Damp fra interessentskabets ovn 1 ledes til turbinen, der er placeret hos SK Varme A/S, der betaler for den damp, der anvendes til produktion af elektricitet og den varme, der aftages. Det er kun denne mængde varme, der skal anses for leveret. Bortkøling af tilbageværende varme sker via køleanlæg placeret på interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg. Den tilbageværende varme kan ikke anses for leveret til tredjemand, hvorfor i hvert fald denne del af kølingen ikke skal indgå i beregningen af affaldsvarmeafgift.

Over for det af SKAT anførte, om at der kan afkøles varme fra gas og olie mv, bemærkes det, at der rent teoretisk kan køles varme fra andre brændsler, men SK Varme A/S er som førsteprioritet forpligtiget til at aftage den varme, der er fremstillet ved forbrænding af affald, også såfremt SK Varme A/S producerede varme på andre brændsler, ville interessentskabet antageligvis være berettiget til at kræve betaling eller kompensation for afkøling heraf, hvorfor det kan lægges til grund, at det ikke forekommer.

Næstved

Ved opgørelsen af affaldsvarmeafgift skal anlægget i Næstved opfattes som én virksomhed, og afgiften skal opgøres samlet. Kulafgiftslovens § 5, stk. 3, omtaler ikke "anlæg", men alene virksomheden. Begrebet "anlæg" omtales i kulafgiftslovens § 5, stk. 13, men denne bestemmelse har ikke betydning i nærværende sag, idet der er enighed om, at affaldsvarmeafgiften skal opgøres på baggrund af kulafgiftslovens § 5, stk. 3.

SKAT har ikke hjemmel til at foretage en opdeling af anlægget i Næstved ved beregning af affaldsvarme- og tillægsafgift. Kulafgiftslovens § 5, stk. 3 og 8, baserer sig ikke på opgørelse pr. anlæg. Bestemmelserne anfører alene, at de afgiftspligtige virksomheder skal opgøre de pågældende afgifter ud fra den af virksomheden producerede varme.

Det er en konsekvens af SKATs afgørelse, at der betales affaldsvarmeafgift af bortkølet varme, hvilket ikke er i overensstemmelse med kulafgiftslovens ordlyd og formål.

Bemærkningerne i afsnit 2.4.1 om gældende ret i lovforslaget til lov nr. 527 af 12. juni 2009 (L 207) fastslår alene, at beregningerne skal foretages for hver enkelt kedel og hvert anlæg for sig, hvis kraftvarmeværket består af flere kraftvarmeenheder. Anlægget i Næstved består ikke af flere kraftvarmeenheder.

Kulafgiftslovens § 5, stk. 3 har været gældende siden den 1. januar 1999. I 2010 blev der foretaget en mindre tekstmæssig ændring, men indholdsmæssigt er der ingen forskel. Af lov nr. 437 af 26. juni 1998 fremgår følgende (med repræsentantens fremhævelser):

”...

§ 5

I lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., jf. lovekændtgørelse nr. 886 af 3. oktober 1996, som ændret ved § 2 i lov nr. 444 af 10. juni 1997 og § 19 i lov nr. 1098 af 29. december 1997, foretages følgende ændringer:

...

8. I § 5 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»Stk. 3. For virksomheder og anlæg, der udelukkende producerer varme ved hjælp af forbrænding af affald, opgøres den afgiftspligtige mængde varme, som den mængde varme, der leveres af værk. *For virksomheder og anlæg, der producerer varme ved hjælp af en kombination af forbrænding af affald og andre brændsler*, opgøres den afgiftspligtige mængde varme først som leverancen af varme af værk. Herfra fratrækkes summen af energindholdet i de andre brændsler ganget varmeevirkningsgraden for hvert af disse brændsler. *Virksomheder og anlæg, der producerer både varme og elektricitet*, opgør den afgiftspligtige mængde varme først som leverancen af varme af værk. Herfra fratrækkes summen af energindholdet i eventuelle andre brændsler ganget varmeevirkningsgraden for hvert af disse brændsler og ganget med forholdet mellem på den ene side mængden af varme og på den anden side summen af mængden af varme og energindholdet i elektriciteten. Varmeevirkningsgraden udgør for gas 0,9, for olie 0,85 og for andre brændsler 0,8. Energindhold i andre brændsler end affald opgøres efter § 7, stk. 1.«

...”

Af bemærkningerne til lovforslaget, der blev udmøntet ved lov nr. 437 af 26. juni 1998 (L 107) fremgår følgende (med repræsentantens fremhævelser):

”...

Til nr. 8 og 10

Den afgiftspligtige mængde opgøres efter forslaget som energiindholdet i den varme, der produceres i forbrændingsanlægget målt umiddelbart ved anlægget. Afgiftspligten omfatter såvel leverancer af varme til andre forbrugere som eget forbrug af varme produceret ved affaldsforbrænding. I afgiftssatserne er der korrigeret for en varmeevirkningsgrad af affald på 0,75. Dermed er det reelt energiindholdet i det indfyrede affald, der pålægges en afgift svarende til de foreslåede afgiftsstigninger på kul mv. Ved at indarbejde varmeevirkningsgraden i afgiftssatsen bliver opgørelsen af den afgiftspligtige energimængde mere enkel. Fordelen ved denne beregningsform er desuden, at der ikke er behov for standardsatser for energiindholdet i affald, der kan variere meget afhængigt af affaldets beskaffenhed. *For varmegærker, der benytter andre brændsler end affald*, opgøres den afgiftspligtige energimængde efter fradrag for energiindholdet i de andre brændsler. Den afgiftspligtige energimængde bliver her opgjort som leverancen af varme ab værk fratrukket summen af energiindholdet i de andre brændsler ganget med hvert brændsels varmeevirkningsgrad. Benytter et værk således 1.000 l gasolie udover affaldet til at producere 100 GJ varme, er den afgiftspligtige energimængde 69,5 GJ, dvs.; $100\text{GJ} - 35,9\text{MJ}/1 \times 1.000 \times 0,85 = 69,5\text{GJ}$. For værker, der producerer både varme og elektricitet, opgøres den afgiftspligtige mængde varme på samme måde som ovenfor, men der kan kun fradrages energiindhold i andre brændsler i det omfang disse brændsler ikke er medgået til produktionen af elektricitet. Andelen af brændsler, der ikke er medgået til produktionen af elektricitet, beregnes som følger:

...”

Det følger således både af loven og af forarbejderne, at værker, der anvender andre brændsler end affald, kan opgøre affaldsvarmeafgiften og tillægsafgiften samlet for hele værket ud fra den leverede mængde varme, når der sker en fælles produktion af el og varme. Før lovændringen i 2010 var der således ingen tvivl om, at affaldsvarmeafgiften skulle opgøres ud fra én enhed (virksomheden), hvor man målte den leverede varme ab værk. Ud fra ab værk foretog man siden en fordeling ud fra de virksomhedens samlede indfyrede brændsler. Dette synspunkt er også understøttet af gamle vejledninger fra SKAT.

Der er ikke i SKATs vejledninger beskrevet eller illustreret, hvorledes virksomheder skal opgøre afgiften, hvis der produceres damp på kedler, som anvender forskellige brændsler, og damp fra anlæggene herefter anvendes til produktion af elektricitet.

Endvidere har interessentskabet opnået en retsbeskyttende forventning, ved at SKAT tidligere har godkendt interessentskabets principper og opgørelsesmetode.

Ved brev af 10. januar 2007 har interessentskabet anmodet SKAT om tilbagebetaling af bl.a. for meget betalt affaldsvarmeafgift. SKAT fik i forbindelse med denne anmodning fremsendt interessentskabets principper og opgørelser af afgiftsberegningerne. SKAT kunne således vurdere disse. Af brev af 5. juli 2007 fremgår, at SKAT godkendte den tilbagebetaling af affaldsvarmeafgift, hvorom interessentskabet havde ansøgt. Hermed godkendte SKAT de benyttede principper, der efterfølgende blev implementeret hos interessentskabet.

De af interessentskabet anvendte principper og opgørelsesmetoder har hjemmel i den indtil 1. januar 2010 gældende kulafgiftslovs § 5, stk. 3. Med virkning fra 1. januar 2010 trådte lov nr. 461 af 12. juni 2009 i kraft. Loven medførte en justering af kulafgiftslovens § 5, stk. 2 og 3, og den daværende af-

faldsafgift afløstes af en ny tillægsafgift. Lovændringen medførte kun mindre justeringer af kulafgiftslovens § 5, stk. 3. Den væsentligste var, at virkningsgraden for andre brændsler, herunder naturgas, ændredes. Efter lovændringen fremgår det af kulafgiftslovens § 5, stk. 3, at grundlaget for beregning af affaldsvarmeafgiften er "den producerede varme". Før lovændringen var det "leverancen af varme ab værk". Det fremgår imidlertid af bemærkningerne, at der ved "produceret varme fra anlæg" forstås den mængde varme, "der levers ab værk med tillæg af eventuelt egetforbrug". Med ændringen er der således ikke tilsigtet en realitetsændring. Ved "varme ab værk" menes efter praksis den varme, der forlader virksomhedens matrikel, hvilket også var grundlaget for den beregning, som SKAT accepterede i 2007.

Da de grundlæggende opgørelsesmetoder vedrørende affaldsvarmeafgift ikke blev ændret ved lov nr. 461 af 12. juni 2009, har SKAT med sin afgørelse af 5. juli 2007 bibragt interessentskabet en berettiget forventning om, at interessentskabet også efter 1. januar 2010 har opgjort affaldsvarmeafgiften korrekt i henhold til SKATs fortolkning af gældende regler. På denne baggrund kan SKAT ikke med tilbagevirkende kraft ændre principper og opgørelsesmetoder for beregning af affaldsvarmeafgiften. I forhold til det af SKAT anførte om, at en eventuel berettiget forventning som følge af SKATs afgørelse af 5. juli 2007 ikke længere kan have eksisteret efter udsendelse af nyhedsbrevet af 21. december 2009, bemærkes, at det pågældende nyhedsbrev ikke omhandlede beregning af affaldsvarmeafgift eller opgørelse af afgifter for affaldsvarmeforbrændingsanlæg i det hele taget, men vedrører opgørelse af afgifter for alminnelige kraftvarmeværker.

I forhold til den subsidiære påstand om, at interessentskabet er berettiget til for hver måned og afgift at vælge, hvorvidt anlægget i Næstved ved opgørelsen af affaldsvarme- og tillægsafgift skal betragtes som ét el- og varmeproducerende anlæg, eller som to anlæg, hvor affaldsforbrændingsanlægget leverer damp til kraftvarmeanlægget, der på basis af denne damp producerer varme og el, er det gjort gældende, at SKATs opfattelse ikke er i overensstemmelse med loven og dens hensigt.

SKATs opfattelse, hvorefter den valgte metode danner grundlag for beregning af såvel affaldsvarmeafgift som tillægsafgift, medfører, at der skal betales affaldsvarmeafgift af bortkølet varme, eftersom princippet indebærer, at der beregnes affaldsvarmeafgift efter varme ab forbrændingsanlæg, dvs. inden indførsel i turbinen.

Ifølge kulafgiftslovens § 4 er afgiftsperioden måneden. Fravigelse af dette princip skal have direkte lovhjemmel, som det eksempelvis er tilfældet i kulafgiftslovens § 7 og § 5, stk. 9 og 10.

Landsskatterettens afgørelse

Formalitet

SKAT kan ikke sende varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvaret senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb. Denne frist fremgår af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, 1. pkt. Fastsættelsen af afgiftstilsvaret skal i henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, 3. pkt. foretages senest 3 måneder efter udløbet af fristen i § 31, stk. 1, 1. pkt. For afgifter, der er omfattet af kulafgiftsloven, er angivelsesfristen den 15. i måneden efter afregningsperioden. Afregningsperioden svarer til afgiftsperioden, som er måneden. Det følger af opkrævningslovens § 2 og kulafgiftslovens § 4, stk. 1.

Den ældste afgiftsperiode, som er omfattet af den påklagede afgørelse er april 2010. Fristen for varsel om ændring af afgiftstilsvaret for april 2010 var den 15. maj 2013. SKAT har varslet ændringen den 8. maj 2013 og truffet afgørelse den 25. juli 2013. Ændringen er således varslet inden udløbet af fri-

sten i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, 1. pkt. og den er foretaget mindre end 3 måneder efter udløbet af denne frist. Den er derfor foretaget inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, 3. pkt. Fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 1, 3. pkt. afhænger af fristen for at varsle en ændring, og ikke af det faktiske varslingstidspunkt. Det kan derfor ikke føre til ugyldighed, at afgørelsen er truffet mere end 3 måneder efter det første varsel, der blev sendt den 13. februar 2013. Der henvises til SKM2013.493.VLR, hvor Vestre Landsretten bemærkede, at der i forhold til skatteforvaltningslovens § 26 ikke gælder en absolut frist for ansættelse senest 3 måneder efter varsling, når varsling er sket inden for den ordinære genoptagelsesfrist. SKAT ses i øvrigt at have været berettiget til at udsende varslet af 8. maj 2013, som indeholder ændringer i forhold til varslet af 13. februar 2013.

Den nedlagte påstand om, at SKATs afgørelse er ugyldig for så vidt angår 2010 og 2011, kan herefter ikke tages til følge.

Slagelse

I henhold til kulafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 6, betales der affaldsvarmeafgift efter energiindholdet i varme produceret ved forbrænding af affald. Af kulafgiftslovens § 5, stk. 3, 1. pkt. fremgår, at virksomheder, der fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler, opgør den afgiftspligtige varme, som den producerede varme fratrukket energiindholdet i de andre brændsler ganget med 0,85. Ifølge SKATs juridiske vejledning afsnit E.A.2.7.5 medregnes bortkølet varme ikke til den afgiftspligtige mængde.

Affaldsvarmeafgiften blev indført ved lov nr. 437 af 26. juni 1998. Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget (L 107) fremgår, at afgiften indførtes for at modvirke den øgede tilskyndelse til forbrænding af affald frem for genanvendelse. Den øgede tilskyndelse til forbrænding af affald opstod ved, at energiafgifterne blev forhøjet ved den samme lovændring. Endvidere fremgår, at affaldsvarmeafgiften pålægges den mængde varme, der leveres fra forbrændingsanlægget, og at afgiften omfatter såvel leverancer af varme til andre forbrugere som eget forbrug af varme. Af bemærkningerne til lovforslagets § 5 fremgår, at den afgiftspligtige mængde varme opgøres som den varme, der produceres i forbrændingsanlægget målt umiddelbart ved anlægget.

Den omhandlede bortkøling sker, efter at dampen er ledt over til aftageren SK Varme A/S, hvor den er anvendt til el-produktion i turbinen, og efter at varmen ved varmeveksling er overført til fjernvarmevandet. Henset hertil må den i indeværende sag omhandlede bortkølede varmemængde anses for indeholdt i den producerede mængde varme målt umiddelbart ved anlægget, hvilken varmemængde i henhold til forarbejderne til lov nr. 437 af 26. juni 1998 udgør den afgiftspligtige mængde ved opgørelsen af affaldsvarmeafgiften. Der er derfor ikke grundlag for at fradrage den bortkølede varme ved opgørelsen af affaldsvarmeafgiften. Det kan på denne baggrund ikke føre til et andet resultat, at den bortkølede varme ikke afregnes med varmeaftageren, og at bortkølingen sker hos interessentskabet.

Der er ikke i øvrigt gjort indsigelse mod SKATs opgørelse af affaldsvarme- og tillægsafgift for interessentskabets affaldsforbrændingsanlæg i Slagelse.

Landsskatteretten stadfæster herefter SKATs afgørelse på dette punkt.

Næstved

Virksomheder, der fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler, skal opgøre den afgiftspligtige varme, hvoraf der skal betales affaldsvarmeafgift, efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3. Den tillægsafgiftspligtige mængde opgøres for virksomheder, der fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler, efter kulafgiftslovens § 5, stk. 8, hvis der ikke er installeret røggaskondensator, og virksomheden ikke har tilladelse til udledning af CO₂ efter CO₂-kvoteloven. Hvis der udelukkende produceres varme kan den tillægsafgiftspligtige mængde endvidere opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 13. Ved opgørelse af de afgiftspligtige mængder efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3 og 8, tages der højde for energiindholdet i andre brændsler.

Interessentskabet fyrer med gas i en gaskedel, som er en separat enhed i forhold til affaldsforbrændingsovnene. Gassen indfyres ikke sammen med affaldet i affaldsforbrændingsovnene, og interessentskabet kan således ikke anses for at fyre med en kombination af afgiftspligtigt affald og gas i henhold til reglerne om opgørelse af de afgiftsvarme- og tillægsafgiftspligtige mængder. Når der i reglerne om opgørelse af de afgiftspligtige mængder i kulafgiftslovens § 5, stk. 3 og 8, korrigeres for energiindholdet i andre brændsler, må det antages, at der henvises til andre brændsler der indfyres i kombination med afgiftspligtigt affald. Den gas, der er anvendt på gaskedlen, kan herefter ikke medregnes ved opgørelsen af affaldsvarmeafgift og tillægsafgift i henhold til kulafgiftslovens § 5, stk. 3 og 8. Den producerede damp på gaskedlen kan måles for sig, ligesom dampen fra affaldsovnene kan måles for sig, og det må derfor antages at affaldsforbrændingsovnene og gaskedlen ikke er så tæt forbundne, at det er umuligt at foretage en selvstændig opgørelse for affaldsforbrændingsovnene.

Det er ikke dokumenteret, at SKAT positivt og entydigt har taget stilling til de af interessentskabet anvendte opgørelsesmetoder for affaldsvarme- og tillægsafgift for affaldsforbrændingsanlægget i Næstved. Det forhold, at SKAT i 2007 har godkendt en anmodning om tilbagebetaling af affaldsvarme og tillægsafgift på baggrund af interessentskabets opgørelser, og at interessentskabet i denne forbindelse har oplyst om principperne for opgørelserne over for SKAT, er ikke tilstrækkeligt til, at interessentskabet er bibragt en berettiget forventning om fremtidigt at kunne anvende disse opgørelsesmetoder. Det bemærkes, at der i bemærkningerne til L 207 (2008) indeholder præciseringer, som ikke kan have indgået ved SKATs behandling af sagen i 2007. Interessentskabet kan herefter ikke støtte ret på en retsbeskyttende forventning.

På affaldsforbrændingsanlægget i Næstved producerer interessentskabet både varme og elektricitet på basis af afgiftspligtigt affald. Det lægges til grund, at interessentskabet i affaldsforbrændingsovnene fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler. Forbrændingsanlægget i Næstved har ikke tilladelse til udledning af CO₂ efter lov om CO₂-kvoter og har ikke installeret røggaskondensator. Virksomheder, der fyrer med en kombination af afgiftspligtigt affald og andre brændsler, og som både producerer elektricitet og varme skal opgøre den afgiftspligtige mængde affaldsvarme efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3, 2. og 3. pkt. Når der ikke er installeret røggaskondensator, og virksomheden ikke har tilladelse til udledning af CO₂ efter lov om CO₂-kvoter skal tillægsafgiften under de samme forhold opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 8, 2. – 6. pkt. Interessentskabet kan ikke vælge at opgøre de afgiftspligtige mængder efter reglerne for virksomheder, der udelukkende producerer varme ved forbrænding af afgiftspligtigt affald. Interessentskabets subsidiære påstand om frit valg af opgørelsesmetode kan herefter ikke tages til følge.

Landskatteretten ændrer SKATs afgørelse i overensstemmelse hermed. Den afgiftspligtige mængde affaldsvarme skal således opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 3, 2. og 3. pkt., og den tillægsaf-

giftspligtige mængde skal opgøres efter kulafgiftslovens § 5, stk. 8, 2. – 6. pkt. Ved opgørelsen skal der ikke medregnes gas, anvendt på gaskedlen. Den talmæssige opgørelse overlades til SKAT, jf. bekendtgørelse om Landsskatterettens forretningsorden § 12, stk. 4.



K. Lund-Andersen
Retsformand

Klaus Beier Nielsen
sagsbehandler

Afgørelsen sendes til

I/S AffaldPlus

Ved Fjorden 20, 4700 Næstved

König & Partnere Advokatfirma I/S

Amaliegade 22, 1256 København K

SKAT