

# Skattepligt for varmekærker – sådan er reglerne

Fjernvarmekærker er under visse betingelser fritaget for beskatning. I praksis skal mange værker alligevel betale skat. Blandt andet kan sideordnede aktiviteter udløse skattepligt.



## SKATTEPLIGT

Af økonomisk konsulent Birgitte V. Faaborg, Dansk Fjernvarme

Fjernvarmekærker er i Danmark underlagt hvile-i-sig-selv princippet og kan derfor per definition ikke opnå et overskud. Alligevel er fjernvarmekærker og kraftvarmekærker i en lang række tilfælde omfattet af skattepligt.

Denne artikel vil kigge nærmere på, hvornår fjernvarmekærker omfattes af skattepligt.

Udgangspunktet er, at fjernvarmekærker under visse betingelser er fritaget for beskatning. Det fremgår af selskabsskatteovens § 3, stk. 1, nr. 4.

Betingelserne for at opnå denne skattefrihed er dels, at adgangen til leverance fra værket står åben for alle inden for det område, hvori værket arbejder, og dels at værkets indtægter udelukkende kan anvendes til værkets formål – dog bortset fra en normal forrentning af en eventuel indskudskapital. Disse forhold skal fremgå af værkets vedtægter.

Det er dermed en betingelse for at opnå skattefrihed, at de aktiviteter værket udfører, er begrænset til produktion og distribution af varme.

Desuden skal det fremgå af vedtægterne, at værkets indtægter, bortset fra en normal forrentning af indskudskapitalen, udelukkende kan anvendes til kollektive varmforsyningsformål. Herudover skal det også præciseres i vedtægterne, at et eventuelt overskud ved selskabets opløsning, ud over anpartskapitalen, skal anvendes til kollektive varmforsyningsformål.

Hvis disse krav ikke er opfyldt, bliver hele værkets indtjening og formue skattepligtig. Ud fra den hidtidige praksis administreres det meget strikt af SKAT, om betingelserne for skattefritagelse bliver overholdt.

Kraftvarmekærker er ikke omfattet af bestemmelserne om fritagelse. De er altid skattepligtige efter selskabsskatteoven § 1, stk. 1, nr. 2e.

### Sideordnede aktiviteter

Hvis et fjernvarmekærk har sideordnede aktiviteter, vil de i langt de fleste tilfælde udløse skattepligt. Og der er i realiteten ingen undergrænse for aktivitetens størrelse, før der statueres skattepligt.

Ifølge Skatterådet er opsætning af mobilsendemaster dog en undtagelse. Det skyldes, at opsætningen af disse master kan blive påbudt af myndighederne, hvis der ikke indgås en frivillig aftale. Derfor blev denne aktivitet ikke anset for at kunne udløse skattepligt.

De sideordnede aktiviteter, der kan betyde, at et fjernvarmekærk bliver skattepligtigt, kan blandt andet være følgende:

#### 1. Fjernkøling

Ifølge et bindende svar fra SKAT kunne et fjernvarmeselskab ikke drive fjernkøling i et datterselskab, og samtidig opretholde skattefriheden. Ifølge SKAT's begrundelse er alene opvarmning og forsyning af varmt vand omfattet af varmforsyningslovens principper for prisdannelse. Fastsættelse af prisen for fjernkøling

kan ske efter andre metoder, og derfor kan betingelserne for skattefritagelsen ikke længere opretholdes.

Af svaret fremgår det specifikt, at skattefritagelsen også bortfalder, selv om aktiviteten foregår i et selvstændigt selskab organiseret som et A/S eller et ApS.

#### 2. Administration for andre

Hvis et fjernvarmekærk påtager sig administrationsopgaver for andre værker, må det antages at føre til, at varmekærket ikke kan forblive skattefritaget.

Denne aktivitet vil nemlig givetvis ikke kunne regnes for at have en så nær tilknytning til hovedformålet, at værket kan forblive fritaget for skattepligt. Det gør sig også gældende, selv om aktiviteten udøves fra et interessentskab eller et selvstændigt datterselskab.

#### 3. Salg af varer til kunderne

Salg af varer direkte til varmekunderne, eksempelvis i forbindelse med energispareinitiativer, har formodentlig heller ikke så direkte en tilknytning til den primære aktivitet, at skattefritagelsen kan opretholdes.

#### 4. Udlejning af lokaler, fast ejendom m.v. til tredjemand

Har et varmekærk udlejningsaktiviteter med udlejning af lokaler, fast ejendom eller jord til andre, vil dette sandsynligvis medføre, at værket bliver skattepligtigt af hele sin indkomst.

Som det fremgår af ovenstående, vil fjernvarmekærker efter den gældende praksis også blive skattepligtige, selv



Selvom fjernvarmeværker i Danmark er underlagt hvile-i-sig-selv princippet, kan de i skattemæssig forstand godt have et overskud, som gør dem skattepligtige. En række betingelser skal være opfyldt, før et varmeværk er undtaget skattepligten. Foto: Jens Dige / Polfoto.

om de sideordnede aktiviteter drives i et datterselskab eller et interessentskab. Kun havne og lufthavne kan etablere aktiviteter i et datterselskab, og stadig opretholde skattefritagelsen, jævnfør bemærkningerne til L99 (Lov nr. 313 af 21/5 2002).

Ud over udleje af plads til mobilsendemaster er der ikke umiddelbart nogen undtagelse til den restriktive fortolkning af de aktiviteter, et fjernvarmeværk kan udføre og stadig bevare skattefritagelsen. En sideordnet aktivitet vil derfor i princippet medføre skattepligt af samtlige selskabets indtægter, uanset hvor ubetydelig den sideordnede aktivitet måtte være.

Regnskabsmæssigt betyder det, at der skal foretages en opdeling af de indtægter og udgifter, som vedrører henholdsvis den primære aktivitet og de sideordnede aktiviteter. Ligeledes skal regnskabet for de sideordnede aktiviteter anmeldes til Energitilsynet. Det skyldes, at et eventuelt underskud fra de sideordnede aktiviteter ikke må indregnes i varmeprisen.

#### **Definitionen af et fjernvarmeværk**

Af loven fremgår ikke specifikt, hvad

der egentlig forstås ved et fjernvarmeværk. En afgrænsning kan dog udledes af et bindende svar fra Skatterådet (SKM2009.145.LSR) samt en ikke-offentliggjort afgørelse fra SKAT, der er refereret i en pjeces fra selskabet Deloitte.

I svaret fra Skatterådet fremgår det, at et fjernvarmeværk, der ikke producerer, men alene leverer varme til varmemodtagerne, ikke kan anses for omfattet af skattefritagelsen.

Værket opfylder alle betingelserne for at levere varme. Værket er således underlagt varmeforsyningslovens bestemmelser og har anmeldelsespligt til Energitilsynet. Men Landsskatteretten fandt imidlertid, at reglerne om skattepligt skal fortolkes indskrænkende.

Definitionen af et varmeværk, omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, er derfor et producerende fjernvarmeværk - ikke et distributionselskab.

Modsætningsvis har SKAT i den ikke-offentliggjorte afgørelse taget stilling til, at et fjernvarmeselskab, som modtager varme ved høj temperatur og højt tryk fra et centralt kraftvar-

meværk og omdanner den modtagne varme til "fjernvarme" i varmevekslere, kan anses som en varmeværksaktivitet. Værket var således omfattet af skattefritagelsen, selv om værket ikke selv opvarmer fjernvarmevandet.

Konklusionen må være, at et varmeværk, som alene formidler varmen videre, ikke er omfattet af skattefritagelsesbestemmelserne, hvorimod værker, der har egen produktion eller forarbejdning af varme, er omfattet af skattefritagelsen.

#### **Salg af CO<sub>2</sub>-kvoter og energibesparelser**

SKAT har i et bindende svar fra 2005 udtalt, at tildelte CO<sub>2</sub>-kvoter anses for at være en ufravigelig del af det at drive fjernvarmevirksomhed, idet de vedrører selskabets CO<sub>2</sub>-udslip.

Varmeværkets salg i det pågældende år af ubrugte CO<sub>2</sub>-kvoter vil derfor ikke medføre, at et fjernvarmeværk ændrer skattepligtsstatus. Det var dog kun salget af CO<sub>2</sub>-kvoter i det pågældende år, som var omfattet af det bindende svar.

(Fortsættes næste side)

(Fortsat fra forrige side)

Det kan derfor udledes af svaret, at gentagne køb og salg af CO<sub>2</sub>-kvoter vil kunne udløse en generel skattepligt af hele varmeværkets indtjening.

Hvis et varmeværk er skattepligtigt, vil fortjenesten ved salg af kvoter være skattepligtigt efter afskrivningsloven § 40 A, stk. 2. Er kvoterne tildelt vederlagsfrit, sættes anskaffelsesprisen til nul kroner. Værkerne er dog ikke skattepligtige af den vederlagsfri tildeling af CO<sub>2</sub>-kvoter – det gøres klart i en særlig bestemmelse i ligningsloven § 7Y. Af bestemmelsen fremgår, at værdien af kvoter, som er tildelt frit, ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ovenstående må ligeledes vurderes at gøre sig gældende ved salg af energibesparelser. Det vil sige, at gentagne salg af energibesparelser til andre værker kan udløse skattepligt.

Desuden kan værkerne ikke iværksætte direkte salg til kunderne af varmevekslere, sparepærer og lignende, uden at dette medfører en generel skattepligt.

Direkte salg til varmekunderne af andre varer end varmforsyning, må betragtes som en sideordnet aktivitet, som medfører skattepligt.

Er et varmeværk omfattet af skattepligten, vil fortjenesten ved salg af diverse effekter direkte til kunderne, som led i energibesparelser, være skattepligtigt. Derimod er tilskud, som ydes for at sikre realisering af dokumenterbare energibesparelser skattefrit efter ligningsloven. En energiforbruger er ikke skattepligtigt af tilskud, som et fjernvarmeværk yder med henblik på at sikre realisering af dokumenterbare energibesparelser.

### **Indregning af skat i den omkostningsbestemte pris**

Efter de nuværende bestemmelser i varmforsyningsloven er skat ikke nævnt som en af de nødvendige udgifter, der kan indregnes i varmeprisen.

I et forslag fremsat i december 2009 til ændring af forsyningslovene og en række andre love foreslås dog en ændring af varmforsyningsloven.

Ændringen skal blandt andet sikre, at omkostninger til skat kan indregnes i varmeprisen, således at der sikres overensstemmelse mellem varmforsyningslovens prisbestemmelser og den til enhver tid gældende skattelovgivning.

### **Overvejelser om skattepligt**

Fjernvarmeværker må overveje, om

fordelene ved at opretholde skattefritagelsen opvejer ulemperne ved ikke selv at kunne udføre f.eks. energispareaktiviteter ved salg af effekter direkte til kunderne eller foretage administrationsopgaver for andre.

At et værk bliver skattepligtigt stiller større krav til budgetlægning, herunder fastlæggelse af afskrivninger og henlæggelser, for at sikre, at der ikke genereres et skattepligtigt overskud. Dog bør man ikke undlade at iværksætte i øvrigt hensigtsmæssige dispositioner til gavn for både værket og varmekunderne alene for at undgå at blive skattepligtige.

Overgang til skattepligt medfører, at værkerne skal opgøre de skattemæssige indgangsværdier på deres aktiver og passiver. Som udgangspunkt anvendes handelsværdien på aktiver samt kursværdien på finansielle aktiver og gæld som indgangsværdier på overgangstidspunktet.

Overgang til skattepligt betyder desuden, at værkerne fremover skal opgøre den skattepligtige indkomst efter skattemæssige principper. Det betyder i realiteten, at indkomsten skal opgøres efter tre regelsæt, nemlig årsregnskabsloven, varmforsyningsloven og skattelovgivningen.

bvf@danskfjernvarme.dk