Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9406 af 23/03/2021 (Gældende)

Skattepligtig indkomst, medregning af tjenestemandsforpligtelser

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1370627

Skattepligtig indkomst, medregning af tjenestemandsforpligtelser

I forbindelse med at varme- og affaldsforsyningsvirksomheden i Y-By, som hidtil havde været skattefri, blev udskilt til selskabsform fra den kommunale forvaltning, blev H1 A/S skattepligtig pr. 1. januar 2020. Ved udskillelsen bevarede tjenestemændene, der hidtil havde arbejdet med driften af forsyningen, deres ansættelse hos Y Kommune, som betalte løn, pensioner osv. Tjenestemændene var udlånt til selskabet, hvor de dagligt arbejdede mod, at selskabet betalte Y Kommune herfor. I forbindelse med overtagelsen af forsyningsvirksomheden havde selskabet overtaget uafdækkede tjenestemandspensionsforpligtelser opstået inden udskillelsen og overgangen til skattepligt.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at H1 A/S i den skattepligtige indkomst skulle medregne beløb, som selskabet indregnede i sine priser som følge af, at selskabet var forpligtet til at refundere beløb til Y Kommune svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som var optjent forud for udskillelsen af forsyningen. Dette blev begrundet med, at der ikke var hjemmel til ikke at medregne beløbet i den skattepligtige indkomst.

Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at H1 A/S kunne opnå fradrag for den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser i takt med opkrævningen, jf. statsskattelovens § 6. Dette blev begrundet med, at det fulgte af praksis, at der ikke var tale om en fradragsberettiget driftsudgift, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Skatterådsmøde 23. marts 2021 - SKM2021. 232. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at H1 A/S ikke i den skattepligtige indkomst skal medregne beløb, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refunderet beløb til Y Kommune svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for udskillelsen af forsyningen?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, kan det da bekræftes, at H1 A/S opnår fradrag for den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser i takt med opkrævningen jf. statsskattelovens § 6?

Svar

1. Nej
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

I forbindelse med at H1 A/S i Y Kommune, som var skattefri efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 2, blev udskilt til selskabsform fra den kommunale forvaltning, blev H1 A/S samt fire underliggende selskaber (herefter "HH" om hele koncernen) skattepligtige pr. 1. januar 2020 med regnskabsmæssig virkning fra 1. oktober 2019.

Nærværende bindende svar har til formål at afklare den skattemæssige behandling af uafdækkede tjenestemandspensionsforpligtelser opstået inden udskillelsen og overgangen til skattepligt.

HH består af en række skattepligtige selskaber, hvoraf H2 A/S, H3 A/S og H4 A/S er omfattet af varmeforsyningsloven. H5 A/S er til gengæld omfattet af både varmeforsyningsloven og elforsyningsloven, idet selskabet beskæftiger sig med kombineret el- og varmeproduktion ved afbrænding af affald.

HH-selskaberne er indtrådt i skattepligt med virkning fra 1. januar 2020. Ved udskillelsen bevarede tjenestemændene, der hidtil havde arbejdet med driften af forsyningen, deres ansættelse hos Y Kommune, som betaler løn, pensioner osv. Tjenestemændene er udlånt til HH og arbejder i det daglige for HH, der betaler kommunen for udlån af tjenestemændene og desuden har overtaget de til tjenestemændene knyttede pensionsforpligtelser, herunder uafdækkede historiske pensionsforpligtelser. Denne fremgangsmåde er anvendt i samtlige forsyningsselskaber og skyldes de regler, som danner rammerne for offentlige tjenestemænd.

Omkostningerne til disse pensionsforpligtelser indregner HH i den pris, som HH opkræver hos forbrugerne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1:

Repræsentanten er af den opfattelse, at HH ikke skal medregne beløb, som selskabet indregner i sine priser som følge af den overtagne historiske uafdækkede pensionsforpligtelse. Til støtte herfor anfører repræsentanten, at HH ikke er rette indkomstmodtager af det opkrævede beløb. Derudover henset til, at det vil være urimeligt, at forbrugerne skal betale skat af tjenestemandspensionerne uden mulighed for fradrag og dels ud fra en analogislutning af de regler, der gælder for vand- og elnetsektoren.

Ad rette indkomstmodtager

Repræsentanten gør gældende, at det er et almindeligt skatteretligt grundprincip, at indkomst skal henføres til det skattesubjekt, som har et retligt krav på indtægten.

Repræsentanten henviser herved til, at følgende fremgår af Den juridisk vejledning (C. D. 2.2.1):

"Fordelingen af indkomsten/omkostningen sker ved en egentlig bevisvurdering med udgangspunkt i faktiske oplysninger, indgåede aftaler mv."

Repræsentanten anfører, at det i relation til pensionsforpligtelserne er HH, som opkræver beløbene hos forbrugerne, men at det er Y Kommune, som har et krav på at modtage og anvende beløbene med HH som formidler af betalingerne. Tjenestemændene er ansat af Y Kommune, og HH ville ikke være civilretligt berettiget til at opkræve beløbene, hvis ikke der var en (formidlings)aftale mellem HH og Y Kommune. Det skyldes bl.a., at der kun kan opkræves såkaldte "nødvendige omkostninger" ifølge varmeforsyningsloven. Dertil kommer, at HH ikke har mulighed for at anvende det opkrævede beløb. Beløbet er allerede bestemt til overdragelse/betaling til Y Kommune på opkrævningstidspunktet.

Henset til ovenstående er det repræsentantens vurdering, at HH ikke er rette indkomstmodtager af opkrævningen, og at beløbet derfor er den skattepligtige indkomst uvedkommende.

Såfremt Skatterådet er uenig heri, henviser repræsentanten til, at der er givet afkald på indtægten, hvorfor denne ikke er skattepligtig for HH. I den konkrete situation er afkaldet på indtægten reguleret af lovgivningen og sker inden retserhvervelsestidspunktet. Det er endvidere repræsentantens vurdering, at afkaldet ikke er i konflikt med praksis omkring dispositive afkald, da pensionsbetalingerne er omfattes af en lovreguleret pligt til at videregive de modtagne beløb til Y Kommune.

Det er repræsentantens vurdering, at HH ikke er rette indkomstmodtager af de opkrævede beløb til finansiering af den uafdækkede historiske pensionsforpligtelse, da selskabet ved lov er forpligtet til at videregive de pågældende beløb direkte til Y Kommune og således alene besidder en formidlerrolle.

Ad "hvile-i-sig-selv-princippet", samt forholdets natur

Såfremt Skatterådet ikke er enig i ovenstående, mener repræsentanten, at indkomsten skal udeholdes af HH's indkomst ud fra forholdets natur.

Repræsentanten gør gældende, at HH overordnet er underlagt "hvile-i-sig-selv-princippet", hvilket medfører, at den ekstra omkostning, der er til pensionsforpligtelser, skal indregnes i priserne, der tilbydes kunderne. Det samme er tilfældet for en eventuel skatteomkostning. Hvis det ikke er muligt at se bort fra den omtalte indregning ved opgørelsen af HH's skattepligtige indkomst, da vil kunderne udover pensionsforpligtelsen ligeledes ende med at skulle betale den pålagte skat. For hver million kroner, der skal betales som følge af pensionsforpligtelserne, vil forbrugerne skulle betale x kr. ekstra for, at HH ikke står tilbage med et tab. Samlet set vil det for forbrugerne i Y beløbe sig til knap xx kr.

Dette er efter repræsentantens opfattelse selvsagt ikke rimeligt, og ser man på udviklingen i el- og vandsektoren, er denne situation derfor også reguleret i forbindelse med reformerne i disse sektorer, således at el- og vandselskaber ved opgørelse af deres skattepligtige indkomst kan se bort fra beløb, der er indregnet i priserne for at modsvare sådanne pensionsforpligtelser. Repræsentanten anfører, at det derfor også må forventes, at der i forbindelse med den kommende varmereform vil blive indført en tilsvarende mulighed for kommunale varmeselskaber.

Af denne og følgende årsag bør HH efter repræsentantens opfattelse allerede nu kunne bortse fra de omtalte beløb ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ad analogislutning fra ligningslovens § 7 Z og § 10, stk. 3, i lov nr. 452 af 31. maj 2000

Såfremt Skatterådet ikke er enig i ovenstående, mener repræsentanten subsidiært, at indkomsten skal udeholdes af den skattepligtige indtægt ud fra en analogislutning fra gældende regler om tjenestemandspensioner.

Han henviser i denne forbindelse til, at bestemmelsen i ligningslovens § 7 Z, der blev indsat i loven ved lov nr. 68 af 7. februar 2006. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal kloakforsyningsselskaber ikke medregne beløb, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for selskabets overtagelse af driften af kloakforsyningen, og hvortil kommunen ikke har hensat midler."

Repræsentanten bemærker, at bestemmelsen senere er udvidet til også at omfatte vandforsyningsvirksomheder, men ellers er uændret på nuværende tidspunkt.

Repræsentanten henviser til, at følgende fremgår af lovbemærkningerne til bestemmelsen (lovforslag 2005/1 L 76):

"Da kloakforsyningsselskabet er skattepligtigt af beløb, som selskabet kan opkræve hos forbrugerne til dækning af de historisk optjente tjenestemandsforpligtelser, og der efter de gældende regler ikke er fradrag for udgiften, opstår der skattemæssig asymmetri vedrørende beløbet.

Dette medfører, at kloakforsyningsselskabet kommer til at betale skat af den øgede forbrugerbetaling, der skal dække udgifterne til de pensionsforpligtelser, som tjenestemændene har optjent før selskabets overtagelse af driften. Det vil derfor være nødvendigt for kloakforsyningsselskabet at opkræve ikke kun udgiften til dækning af de historiske tjenestemandsforpligtelser, men også skatten af udgiften. Dette øger stigningen i kloakforsyningspriserne.

Det foreslås, at kloakforsyningsvirksomheder ikke skal medregne de historiske pensionsbeløb, som selskabet indregner i forbrugerpriserne, når selskabet er forpligtet til at refundere kommunen beløbet til dækning af kommunens uafdækkede tjenestemandsforpligtelser."

Repræsentanten bemærker, at bestemmelsen svarer til den, der gælder for elnetsektoren. Denne findes i § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000 om ændring af forskellige skatteloven (Elselskabers overgang til almindelig skattepligt m.v. - elreformen).

Bestemmelser om udeholdelse fra skattepligten af beløb til udredning af pensionsforpligtelser er altså kendt fra andre forsyningsområder. Fælles for indførslen af disse er, at formålet har været, at virksomhederne og i sidste ende forbrugerne ikke skal betale en ekstra skat af disse beløb i takt med, at virksomhederne blev udskilt fra den kommunale forvaltning og indtrådte i skattepligt.

I nærværende tilfælde er der tale om et fjernvarme- og affaldsselskab, der endnu ikke er underlagt tvungen selskabsgørelse og endnu ikke er omfattet af en bestemmelse, der svarer til ligningslovens § 7 Z eller § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000. Dette forventes imidlertid at komme med varmereformen, men ovenstående formål med bestemmelserne kan imidlertid allerede nu overføres på HH som følge af dennes indtrædelse i skattepligt.

Muligheden for udeholdelse og formålet med lignende regler er drevet af et beskyttelseshensyn over for forbrugerne. At der er tale om frivillig selskabsgørelse i modsætning til tvungen, bør derfor ikke gøre en forskel, selv om dette er et resultat af en disposition foretaget af HH. Afgørende bør alene være det faktum, at forbrugerne ikke oplever en stigning i priserne som følge af selskabsgørelsen.

Repræsentanten henviser til, at en landsskatteretskendelse af 22. november 2018, (journalnr. 13-6626188), underkendte en analogislutning fra ligningslovens § 7 Z. Der var i denne afgørelse tale om et vandforsyningsselskab, der ønskede at anvende en analogislutning fra ligningslovens § 7 Z, der på daværende tidspunkt alene hjemlede udeholdelse for spildevandsvirksomheder. Landsskatteretten afviste at anvende en analogislutning med den begrundelse, at bestemmelsens ordlyd var meget klar og eksplicit ikke omfattede vandforsyningsselskaber. I den forbindelse lagde Landsskatteretten vægt på, at bestemmelsen i 2007 utvivlsomt ikke indeholdt en hjemmel, mens den efter ændringen i 2010 utvivlsomt indeholdt en hjemmel.

Landsskatteretten fandt således, at man bevidst havde udeladt vandforsyningsselskaber fra bestemmelsens anvendelsesområde, hvorfor en analogislutning ikke kunne anvendes. Dette er imidlertid ikke tilfældet i nærværende tilfælde.

Derimod finder repræsentanten, at de principper, der ligger bag ligningslovens § 7 Z og § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000 bør føre til, at HH ikke skal medregne beløb, som Selskabet indregner i sine priser som følge af, at Selskabet er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til den opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for HH's overtagelse af driften af varmeforsyningen.

Som nævnt ovenfor er H5 A/S omfattet af elforsyningsloven, hvorfor dette selskab - i det mindste - bør kunne anvende en direkte eller analog anvendelse af § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000.

Det er repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 1 herefter bør besvares med "Ja".

Spørgsmål 2:

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, er det repræsentantens opfattelse, at de opkrævede pensionsmidler er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, når de videregives til Y Kommune. Dette bl.a. da det er et lovkrav at opkræve og videregive midlerne, og derfor per definition sker for at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst.

Repræsentanten anfører, at han er opmærksom på Landsskatterettens kendelse af 24. oktober 2013 (journalnr. 11-0301849) om netop denne problemstilling, men henviser til, at driftsomkostningsbegrebet er et flydende begreb, der ændrer sig fx i takt med samfundsudviklingen. Som nævnt ovenfor finder repræsentanten, at det er urimeligt og samfundsmæssigt uhensigtsmæssigt at lade fjernvarmeforbrugerne betale 28% mere end den reelle omkostning ved pensionsforpligtelserne. Dette i en periode hvor den grønne omstilling også skal finansieres af bl.a. fjernvarmeforbrugere, og der i forvejen er pres på fjernvarmepriserne.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Begrundelse

Det ønskes bekræftet, at H1 A/S ikke i den skattepligtige indkomst skal medregne beløb, som Selskabet indregner i sine priser som følge af, at Selskabet er forpligtet til at refunderet beløb til Y Kommune svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for udskillelsen af forsyningen.

Der spørgers således om, hvorvidt varmeforsyningsselskabet er forpligtet til at medregne de historiske pensionsbeløb, som Selskabet får lov til at opkræve over forbrugerpriserne, når Selskabet er forpligtet til at refundere Y Kommune beløbet til dækning af uafdækkede historiske tjenstestemandsforpligtelser.

Lovgivningen indeholder ikke bestemmelser, der direkte tager stilling til dette spørgsmål. Derimod indeholder lovgivningen bestemmelser vedrørende det tilsvarende spørgsmål for elforsyningsselskaber og spildevands- og vandforsyningsselskaber:

Ved lovreformen for elsektoren blev den hidtidige skattefrihed for elselskaber ophævet, og det blev bestemt, at kommunale elselskaber, der hidtil havde været en del af den offentlige forvaltning, skulle udskilles i selskaber med begrænset ansvar, der ville være skattepligtigt. I den forbindelse blev der i § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000 indført lovhjemmel til, at beløb, som net- og transmissionsvirksomheder indregner i deres priser som følge af, at de er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for den 1. januar 2000 i den kommunale elvirksomhed, og hvortil der ikke er hensat midler, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

Den tilsvarende bestemmelse i ligningslovens 7 Z, der blev indsat ved lov nr. 68 af 7. februar 2006, blev derimod indført uden, at der samtidig blev indført pligt for kommunerne til at udskille deres kloakforsyning til drift i selskabsform. Bestemmelsens anvendelsesområdet blev ved lov nr. 460 af 12. juni 2009 udvidet, således at bestemmelsen også omfatter vandforsyningsselskaber, idet ordet "kloakforsyningsselskaber" blev erstattet af "spildevands- og vandforsyningsselskaber". Dette skete i forbindelse med, at den hidtidige skattefrihed for de store vandforsyningsselskaber, kommunalt ejede vandforsyninger og spildevandsforsyninger blev ophævet, og det blev bestemt, at alle skattepligtige vandforsyningsselskaber og spildevandsforsyninger skulle beskattes efter reglerne for aktieselskaber.

I Landsskatterettens kendelse af 22. november 2018 (journalnr. 13-6626188), afvistes det, at ligningslovens § 7 Z eller denne bestemmelses analogi, således som bestemmelsen på daværende tidspunkt var formuleret, hvor den kun omhandlede kloakforsyningsselskaber, for indkomståret 2007 kunne anvendes på vandsforsyningsvirksomhed. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at ordlyden i ligningsloven var meget klar, idet det eksplicit fremgik af bestemmelsen, at den alene fandt anvendelse for spildevandsforsyningsselskaber.

De bestemmelser i lovgivningen, hvori der for bestemte typer af forsyningsvirksomheder, der har været kommunalt drevne, er hjemmel til ikke at medregne beløb i indkomstopgørelsen, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refundere en kommune beløb svarende til den opgjorte værdi af tjenestemandsforpligtelser optjent forud for selskabets overtagelse af driften, er efter Skattestyrelsens opfattelse undtagelsesbestemmelser. Efter Skattestyrelsens opfattelse kan der derfor ikke sluttes analogt fra, hvad der efter § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000 gælder for net- og transmissionsvirksomheder, eller hvad der efter ligningslovens § 7 Z gælder for spildevands- og vandforsyningsselskaber. Dette resultat underbygges af, at Landsskatteretten i den nævnte kendelse af 22. november 2018 afviste en analogislutning i en tilsvarende situation.

For så vidt angår H5 A/S har repræsentanten gjort gældende, at selskabet både er omfattet af varmeforsyningsloven og elforsyningsloven, hvorfor selskabet direkte eller analogt kan anvende § 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000. Skattestyrelsen bemærker hertil, at lov nr. 452 af 31. maj 2000 vedrører elselskabers overgang til almindelig skattepligt m.v. I § 10 stk. 13, i denne lov er det bestemt, at beløb, som net- og transmissionsvirksomheder indregner i deres priser som følge af, at de er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for den 1. januar 2000 i den kommunale elvirksomhed, og hvortil der ikke er hensat midler, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Det fremgår af forarbejderne til den nævnte bestemmelse, at der skelnes mellem på den ene side net- og transmissionsvirksomheder og på den anden side virksomheder, der producerer el. Da H5 A/S, ikke er en net- og transmissionsvirksomheder, men en elproducerende virksomhed, er selskabet ikke omfattet af bestemmelsen.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er der således ikke hjemmel til, at varmeforsyningsselskaber som H1 A/S ved indkomstopgørelsen ikke medregner beløb, som Selskabet indregner i sine priser som følge af, at Selskabet er forpligtet til at refunderet beløb til Y Kommune svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for udskillelsen af forsyningen.

Skattestyrelsen finder derfor, at der bør svares "Nej" til spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at H1 A/S opnår fradrag for den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser i takt med opkrævningen jf. statsskattelovens § 6.

Begrundelse

En skattepligtig, der har afholdt en udgift, kan fradrage udgiften som en driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvis der er tale om en udgift, der har været anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

I Landsskatterettens kendelse af 24. oktober 2013 (journalnr. 11-0301849), blev det i en tilsvarende sag afvist, at et selskab, der ligesom H1, drev varmeforsyningsvirksomhed, ved indkomstopgørelsen kunne fradrage et beløb vedrørende uafdækkede tjenestemandsforpligtelser, som selskabet havde opkrævet over forbrugerpriserne og refunderet til kommunen. Efter Landsskatterettens opfattelse var der ikke tale om en fradragsberettiget driftsudgift efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, da der var tale om en hensættelse for forpligtelser, der helt åbenbart var opstået inden selskabet overtog varmeforsyningsvirksomheden. Der var dermed ikke tale om en udgift, som kunne relateres til selskabets drift, men derimod et beløb, der relaterer sig til overdragelsen af forsyningsvirksomheden, og som var indgået som en del af berigtigelsen af overdragelsessummen for den overtagne virksomhed.

Landsskatteretten udtalte endvidere, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, efter praksis, bl.a. Højesterets dom af 6. september 1984 offentliggjort i UfR 1984, 957, samt Østre Landsrets dom af 26. juni 2001 offentliggjort i SKM2001. 506. ØLR, ikke omfatter udgifter, der relaterer sig til forpligtelser, der overtages i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse eller i forbindelse med overtagelse af aktiver, og som er indgået som en del af anskaffelsessummen for den overtagne virksomhed eller aktiv.

Skattestyrelsen finder med samme begrundelse, som Landsskatteretten anfører i ovennævnte kendelse, at H1 A/S ikke kan foretage fradrag for den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser i takt med opkrævningen jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Skattestyrelsen finder således, at der bør svares "Nej" til spørgsmål 2.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 1, nr. 1

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet:

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

[…]

Selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 2

Undtaget fra skattepligten er:

[…]

2) Regionerne og kommunerne samt regionale og kommunale virksomheder og institutioner, jf. dog stk. 7 og § 1, stk. 1, nr. 2 f og 2 h.

[…]

Ligningslovens § 7 Z

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal spildevands- og vandforsyningsselskaber, ikke medregne beløb, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for selskabets overtagelse af driften af spildevands- og vandforsyningen, og hvortil kommunen ikke har hensat midler.

§ 10, stk. 13, i lov nr. 452 af 31. maj 2000 om ændring af forskellige skatteloven (Elselskabers overgang til almindelig skattepligt m.v. - elreformen)

Beløb, som net- og transmissionsvirksomheder indregner i deres priser som følge af, at de er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for den 1. januar 2000 i den kommunale elvirksomhed, og hvortil der ikke er hensat midler, skal ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

Forarbejder

Lovforslag af 16. november 2005 om ændring af ligningsloven (Skattefrihed for kloakforsyningers udgifter til historiske tjenestemandspensioner), 2005/1 L 76, vedtaget som lov nr. 68 af 7. februar 2006y - indsættelse af § 7 Z

Fra de generelle bemærkninger:

"Indledning

Formålet med lovforslaget er at undgå, at skattereglerne lægger hindringer i vejen for kommuners ønske om at udskille deres kloakforsyning til drift i selskabsform, når kommunen ikke har hensat beløb til dækning af kommende udgifter til tjenestemandspension.

Gældende ret

Kloakforsyninger, der drives som en del af den kommunale forvaltning er skattefri efter selskabsskattelovens bestemmelser om skattefrihed for kommuner og kommunale virksomheder. Ved udskillelse i selskabsform bliver et kloakforsyningsselskab skattepligtigt uanset, at kommunen ejer alle aktierne i selskabet.

Skatteministeriets overvejelser

Nogle kommuner har ikke løbende hensat beløb til dækning af tjenestemandsforpligtelser. I stedet har kommunerne udgiftsført forpligtelserne i takt med de faktiske udbetalinger til tjenestemændene og dermed alene indregnet de faktiske udbetalinger i priserne, hvilket har givet sig udslag i lavere forsyningspriser.

Kommunal udskillelse af kloakforsyningen i selskabsform kan gennemføres ved at tjenestemændene bevare deres ansættelse hos kommunen, der betaler deres løn, pensioner, etc. Tjenestemændene pålægges at gøre tjeneste i kloakforsyningsselskabet, der løbende betaler kommunen for at låne tjenestemændene. I forbindelse med udskillelsen bliver kloakforsyningsselskabet pålagt at refundere kommunen beløb svarende til de uafdækkede tjenestemandsforpligtelser, som tjenestemænd tilknyttet kloakforsyningen har optjent inden selskabets overtagelse af driften af kloakforsyningen.

Begrundelsen for selskabets forpligtelse til at betale for de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser er, at udgiften skal følge driften af kloakforsyningen, fordi udgiften i sidste ende skal afholdes over

forbrugerpriserne. Herved bliver kloakforsyningen fuldt brugerfinansieret. Selskabet får til gengæld lov til at opkræve udgiften hos forbrugerne over priserne.

På grund af skattepligten kommer kloakforsyningsselskabet til at betale skat af den øgede forbrugerbetaling, der skal dække udgifterne til de pensionsforpligtelser, som tjenestemændene har optjent før selskabets overtagelse af driften. Selskabet har ikke fradragsret for beløb, der betales til en kommune til dækning af de historiske tjenestemandsforpligtelser.

Skattepligten og den manglende fradragsret bevirker, at selskabet kommer til at betale de historiske tjenestemandsforpligtelser med beskattede midler. Herved stiger forbrugerpriserne endnu mere, end hvis kommunen havde drevet kloakforsyningen som en del af den kommunale forvaltning under skattefrihed.

Forslaget

Det foreslås, at kloakforsyningsvirksomheder ikke skal medregne de historiske pensionsbeløb, som selskabet får lov til at opkræve over forbrugerpriserne, når selskabet er forpligtet til at refundere kommunen beløbet til dækning af uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser.

Københavns Energi under Københavns Kommune har overfor Skatteministeriet oplyst, at kommunen med udgangen af 2004 har udskilt kloakforsyningen i et selvstændigt selskab. Dette selskab skal betale kommunens udgifter til dækning af de historiske tjenestemandsforpligtelser. Problemstillingen er derfor aktuel for Københavns Energi fra indkomståret 2005. Lovforslaget foreslås at have virkning fra og med indkomståret 2005.

I forbindelse med el-reformen, hvor el-aktiviteter blev gjort skattepligtige, fik elselskaberne samme mulighed for skattefrit at opkræve beløb til dækning af kommunens udgifter til tjenestemandsforpligtelser, som er optjent i det kommunale el-selskab forud for skattepligten, når kommunen ikke har hensat beløb til dækning af pensionsforpligtelserne. Dette lovforslag svarer til den bestemmelse, som el-sektoren fik."

Fra de særlige bemærkninger til lovforslagets § 1:

[…]

"Begrundelsen for selskabets forpligtelse til at betale for de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser er, at udgiften skal følge driften af kloakforsyningen, fordi udgiften i sidste ende skal afholdes over forbrugerpriserne. Herved bliver kloakforsyningen fuldt brugerfinansieret. Selskabet får til gengæld lov til at opkræve udgiften hos forbrugerne over priserne."

[…]

[…]

"Kloakforsyninger, der drives som en del af den kommunale forvaltning er skattefri efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 2, om skattefrihed for kommuner og kommunale virksomheder. Ved udskillelse i selskabsform bliver kloakforsyningsselskabet skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, om skattepligt for indregistrerede aktieselskaber uanset, at kommunen ejer alle aktierne i selskabet.

Ved kommuners udskillelse af kloakforsyningen i selskabsform bevarer tjenestemændene deres ansættelse hos kommunen, der betaler deres løn, pensioner, etc. Tjenestemændene pålægges at gøre tjeneste i kloakforsyningsselskabet, der løbende betaler kommunen for at låne tjenestemændene.

Kloakforsyningsselskaber har fradragsret for udgifter til løn til de tjenestemænd, som udlånes fra kommunen. Tilsvarende har selskabet fradragsret for udgifter til den pension, som tjenestemændene optjener

efter selskabets overtagelse af driften af kloakforsyningen. Derimod har selskabet ikke fradragsret for beløb, der betales til kommunen til dækning af kommunens uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser, fra tiden før selskabets overtagelse af kloakforsyningen.

Da kloakforsyningsselskabet er skattepligtigt af beløb, som selskabet kan opkræve hos forbrugerne til dækning af de historisk optjente tjenestemandsforpligtelser, og der efter de gældende regler ikke er fradrag for udgiften, opstår der skattemæssig asymmetri vedrørende beløbet.

Dette medfører, at kloakforsyningsselskabet kommer til at betale skat af den øgede forbrugerbetaling, der skal dække udgifterne til de pensionsforpligtelser, som tjenestemændene har optjent før selskabets overtagelse af driften. Det vil derfor være nødvendigt for kloakforsyningsselskabet at opkræve ikke kun udgiften til dækning af de historiske tjenestemandsforpligtelser men også skatten af udgiften. Dette øger stigningen i kloakforsyningspriserne.

Det foreslås, at kloakforsyningsvirksomheder ikke skal medregne de historiske pensionsbeløb, som selskabet indregner i forbrugerpriserne, når selskabet er forpligtet til at refundere kommunen beløbet til dækning af kommunens uafdækkede tjenestemandsforpligtelser.

Skattefriheden er betinget af, at beløbet er indgået i beregningen af årets kloakpriser og dermed indgår i årets opkrævning overfor forbrugerne. Skattefriheden indtræder således i takt med at beløbet skulle have indgået i selskabets skattepligtige indkomstopgørelse, hvis ikke beløbet havde været skattefrit.

Efter bestemmelsen skal der være tale om tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for selskabets overtagelse af kloakforsyningsdriften. Skattefriheden omfatter således kun den værdi som de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser har på tidspunktet for kloakforsyningsaktieselskabets overtagelse af driften af kloakforsyningen.

Fastlæggelsen af værdien af de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser skal ske ved en aktuarmæssig opgørelse på baggrund af antallet af tjenestemænd og deres pensionsalder på tidspunktet for selskabets overtagelse af driften af kloakforsyningen.

Skattefriheden omfatter derfor ikke beløb, som indregnes i priserne til dækning af de pensionsforpligtelser, som opstår efter selskabets overtagelse af driften. Dette skyldes, at selskabet efter de gældende regler har fradragsret for løn og løbende udgifter til pension, og der derfor ikke er skattemæssig asymmetri vedrørende disse beløb.

Efter forslaget skal kloakforsyningsselskabet påtage sig en forpligtelse overfor kommunen til at betale udgiften til de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser. Forpligtelsen udgør en gæld for kloakforsyningsselskabet. Gælden optages i selskabets åbningsbalance og modsvares af et aktiv, der består i en ret for selskabet til at opkræve den aktuarmæssigt opgjorte tjenestemandsforpligtelse hos forbrugerne over kloakpriserne. Aktivet nedskrives i takt med at selskabet skattefrit opkræver beløbet til dækning af de uafdækkede historiske tjenestemandsforpligtelser."

[…]

Betænkning til lovforslag af 16. december 1999, 1999/1 L 155 om ændring af forskellige skatteloven (Elselskabers overgang til almindelig skattepligt m.v. - elreformen)

"Ad stk. 13

Visse net- og transmissionsvirksomheder er efter elforsyningslovens regler forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for den 1. januar 2000 i den kommunale elforsyning. Dette gælder også netvirksomheder, som fortsat er en del af den kommu-

nale forvaltning. Disse virksomheder skal ved udarbejdelsen af den regnskabsmæssige åbningsbalance optage et aktiv, der modsvares af den aktuarmæssigt opgjorte tjenestemandsforpligtelse, som hensættes i balancen som gæld til kommunen.

Aktivet skal ses på baggrund af, at de kommunalt ejede elforsyningsvirksomheder typisk ikke løbende har afdækket forpligtelserne forsikringsmæssigt eller ved hensættelser finansieret over elprisen. I stedet har de udgiftsført forpligtelserne i takt med udbetalingen af ydelserne og dermed alene indregnet de faktiske udbetalinger i elprisen, hvilket har givet sig udslag i lavere elpriser.

Net- og transmissionsvirksomhederne kan indregne de historiske tjenestemandsforpligtelser i indtægtsrammerne for nettariffen indtil udgangen af 2009.

For at sikre, at indregningen af de historiske tjenestemandsforpligtelser i elpriserne ikke udløser nogen ekstra skattebetaling for virksomhederne, foreslås det, at beløb, som net- og transmissionsvirksomheder indregner i elpriserne som følge af, at de er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for den 1. januar 2000 i den kommunale elvirksomhed, og hvortil der ikke er hensat midler, ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst.

Ud over net- og transmissionsvirksomheder kan produktionsvirksomheder være forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for den 1. januar 2000 i den kommunale elforsyning. Ifølge branchens oplysninger vil produktionsvirksomheden tilvejebringe betalingen til kommunen vedrørende historiske tjenestemandsforpligtelser ved, at en transmissionsvirksomhed, som har ejerandele i produktionsvirksomheden, overfører midler til virksomheden. Overførsler af midler fra en net- eller transmissionsvirksomhed til en produktionsvirksomhed kan efter den foreslåede bestemmelse i § 9, stk. 4, ske uden skattemæssige konsekvenser for produktionsvirksomheden, når overførslen sker med henblik på at sikre et tilstrækkeligt kapitalgrundlag for produktionsvirksomheden og overførslen er i overensstemmelse med markedsøkonomiske principper, jf. elforsyningslovens § 102, stk. 2. Den foreslåede bestemmelse omfatter derfor alene net- og transmissionsvirksomheder."

Praksis

Landsskatterettens kendelse af 22. november 2008 (journalnr. 13-6626188)

En kommune udskilte den 27. juni 2007 sin vand- og spildevandsforsyningsvirksomhed til et 100 % ejet datterselskab med regnskabsmæssig virkning fra 1. januar 2007. Selskabet fungerede efter et "hvile- i-sig-selv-princip", hvilket indebærer, at selskabet hverken skal have overskud eller underskud.

Ved udskillelse af spildevandsvirksomhed fra kommunal drift, som er skattefri i medfør af selskabsskatteloven § 3, stk. 1, nr. 2, til selskabsform, bliver spildevandsselskaber efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, skattepligtige.

Ved kommunens udskillelse af vand- og spildevandsforsyningsvirksomheden i selskabsform bevarede tjenestemændene deres ansættelse hos kommunen, der betalte deres løn, pensioner mv. Tjenestemændene arbejdede for selskabet, der løbende betalte kommunen for at låne tjenestemændene.

I forbindelse med udskillelsen havde selskabet overtaget pensionsforpligtelserne over for kommunalt ansatte tjenestemænd (samt pensionerede) optjent forud for selskabets overtagelse pr. 1. januar 2007 for i alt 11.087.506 kr., hvoraf 1.256.612 kr. vedrørte spildevandsforsyningsvirksomhed, mens 9.830.894 kr. vedrørte vandforsyningsvirksomhed.

Efterfølgende blev pensionsforpligtelserne med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2007 igen overtaget af kommunen mod, at selskabet betalte kommunen et beløb på 11.087.506 kr. til fuld og endelig afgørelse. Selskabet har herefter fradraget dette beløb i den skattepligtige indkomst for indkomståret 2007.

Landsskatteretten anførte i sin kendelse, at ligningslovens § 7 Z blev indsat ved lov nr. 69 af 7. februar 2006 og havde følgende ordlyd:

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal kloakforsyningsselskaber ikke medregne beløb, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for selskabets overtagelse af driften af kloakforsyningen, og hvortil kommunen ikke har hensat midler." (Skattestyrelsens understregning).

Bestemmelsen blev ændret ved lov nr. 460 af 12. juni 2009, hvorved bestemmelsen fik denne ordlyd:

"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal spildevands- og vandforsyningsselskaber ikke medregne beløb, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for selskabets overtagelse af driften af spildevands- og vandforsyningen, og hvortil kommunen ikke har hensat midler". (Skattestyrelsens understregning).

Landsskatteretten udtalte for så vidt angik beløbet på 1.256.612. kr. vedrørende spildevandsforsyningsvirksomheden, at der efter ordlyden af ligningslovens § 7 Z (daværende) som udgangspunkt er hjemmel til ikke at medregne beløbet i opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst for indkomståret 2007. Da det imidlertid ikke fandtes godtgjort, at selskabet havde medregnet beløbet i forbrugerpriserne for indkomståret 2007, fandt Landsskatteretten, at beløbet alligevel skulle medregnes i opgørelsen af den skattepligtige indkomst for dette indkomstår.

For så vidt angik beløbet på 9.830.894 kr. vedrørende spildevandsforsyningsvirksomheden fandt Landsskatteretten ikke, at der efter ligningslovens § 7 Z (daværende) eller denne bestemmelses analogi var hjemmel til at udeholde beløbet i den skattepligtige indkomstår. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at ordlyden i ligningsloven var meget klar, idet det eksplicit fremgik af bestemmelsen, at den alene fandt anvendelse for spildevandsforsyningsselskaber.

Landsskatteretten bemærkede i denne forbindelse, at selv hvis det kunne lægges til grund, at ligningslovens dagældende § 7 Z kunne anvendes på vandforsyningsvirksomheden ud fra en analogi, ville dette ikke berettige til nedsættelse af selskabets indkomst for indkomståret 2007, idet selskabet ikke havde godtgjort, at udgiften var indregnet i forbrugerpriserne gældende for 2007.

Landsskatteretten fandt endvidere, at beløbet på 11.087.506 kr. ikke efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kunne anses for en fradragsberettiget driftsudgift, da udgiften vedrørte perioden inden selskabet overtog forsyningsvirksomheden.

Landsskatteretten henviste i denne forbindelse til, at retten i en helt tilsvarende sag, hvori der blev afsagt afgørelse den 24. oktober 2013 (j. nr. 11-0301849), ikke havde anset udgiften til uafdækkede pensionsforpligtelser for en fradragsberettiget driftsudgift.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Statsskattelovens	§
4	Som

skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f. Eks. :

a. af Agerbrug, Skovbrug, Industri, Handel, Haandværk, Fabrikdrift, Søfart, Fiskeri eller hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art;

b. af Bortforpagtning, Bortfæstning eller Udleje af rørligt og urørligt Gods, saavel som af vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods. Lejeværdien af Bolig i den skattepligtiges egen Ejendom beregnes som Indtægt for ham, hvad enten han har gjort Brug af sin Beboelsesret eller ej; Værdien ansættes til det Beløb, som ved Udleje kunde opnaas i Leje af vedkommende Ejendom eller Lejlighed, dog at den, naar særlige Forhold maatte gøre denne Maalestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;

c. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsesrente, Aftægt og deslige;

d. af Tiender;

e. af Rente eller Udbytte af alle Slags Obligationer, Aktier og andre inden- eller udenlandske Pengeeffekter, saa og af udestaaende Fordringer og af Kapitaler, udlaante her i Landet eller i Udlandet, med eller uden Pant, mod eller uden Forskrivning. Som Udbytte af Aktier og Andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende Selskab er udbetalt Aktionærer eller Andelshavere som en Del af det af Selskabet i sidste eller i tidligere Regnskabsaar indtjente Overskud, hvad enten Udbetalingen finder Sted som Dividende, som Udlodning ved Selskabets Likvidation eller lignende eller ved Udstedelse af Friaktier. Friaktier, der tildeles et Selskabs Aktionærer, bliver at henregne til Modtagerens Indkomst med et Beløb, svarende til deres Paalydende, og i Tilfælde, hvor Aktier udstedes mod Vederlag, som dog er mindre end deres Paalydende, skal et Beløb, svarende til Forskellen mellem Tegningskursen og Aktiernes Paalydende, ligeledes medregnes til Modtagerens skattepligtige Indkomst.

f. af Lotterispil samt andet Spil og Væddemaal.

[…]

Statsskattelovens § 6

Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger;

b. fra Embedsindtægter de Udgifter til Kontorhold m.v., som Embedets Bestridelse har medført;

c. Pensioner og andre Byrder, der paahviler et Embede. Beløb, der anvendes til Pensions- og Enkeforsørgelse, Livsforsikring, Ulykkes-, Syge-, Invaliditets-, Alderdoms- og Arbejdsløshedsforsikring, dog ikke ud over et samlet Beløb af indtil 400 Kr. aarlig;

d. de Beløb, som i det paagældende Aar er udredet i personlig paalignede Skatter, i Skatter og Afgifter paa fast Ejendom og Næring til Stat, Kommune og Kirke, i Tiende, Fæste- og Forpagtningsafgifter, Aftægtsydelser og lignende Byrder;

e. Renter af Prioriteter og anden Gæld, samt hvad der er anvendt til blot Vedligeholdelse eller Forsikring af de af den skattepligtiges Ejendele, hvis Udbytte beregnes som Indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til Afdrag paa hans Gæld, hvilket ogsaa gælder om Fideikommisbesidderes Afdrag paa Fideikommissets Gæld.

[…]

Praksis

UfR 1984, 957 HD (TfS 1984, 425)

På en tvangsauktion den 23. marts 1976 var et selskab højestbydende, og der blev udstedt fogedudlægsskøde den 1. juni 1976. På datoen for tvangsauktionen var der forfaldent i alt 11.618 kr. i renter og ejendomsskatter, mens der på datoen for udstedelse af fogedudlægsskøde var forfaldent i alt 12.752 kr. i renter og ejendomsskatter. Højesteret fandt, at renter og ejendomsskatter, det var forfaldne på datoen for tvangsauktionens afholdelse (dvs. 11.617 kr.) og dækkede perioden før dette, var ikke fradragsberettigede tillæg til købesummen.

SKM2001. 506. ØLR

Lagt til grund, at den feriepengeforpligtelse, som GiroBank A/S havde overtaget i forbindelse med omdannelsen af PostGiro til GiroBank, var en del af GiroBank A/S' anskaffelsessum for virksomheden, hvorfor beløbet ikke var fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6 a. Ej fundet godtgjort, at der forelå en fast administrativ praksis for at indrømme fradrag i sådanne situationer.

Landsskatterettens kendelse af 24. oktober 2013 (j. nr. 11-0301849)

En kommune udskilte den 27. juni 2007 sin varmeforsyningsvirksomhed til et 100 % ejet datterselskab med regnskabsmæssig virkning fra 1. januar 2007. Selskabet fungerede efter et "hvile- i-sig- selv-princip", hvilket indebærer, at selskabet hverken skal have overskud eller underskud.

Ved kommunens udskillelse af varmeforsyningen i selskabsform bevarede tjenestemændene deres ansættelse hos kommunen, der betalte deres løn, pensioner mv. Tjenestemændene arbejdede for selskabet, der løbende betalte kommunen for at låne tjenestemændene.

Som led i overdragelsen overtog selskabet samtlige pensionsforpligtelser, der var relateret til de kommunale tjenestemænd, og som var knyttet til varmeforsyningsvirksomheden. De overdragne pensionsforpligtelser var inden overdragelsen uafdækkede, hvilket betød, at kommunen bar risikoen for udgiften til tjenestemandspension.

I forbindelse med selskabets overtagelse af varmeforsyningsvirksomheden, forpligtede selskabet sig til at friholde kommunen for udgifter til tjenestemandspensioner.

Pensionsforpligtelsen blev efterfølgende med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2007 igen overtaget af kommunen mod, at selskabet betalte kommunen et beløb på 2.436.231 kr. Selskabet har herefter fradraget dette beløb i den skattepligtige indkomst for indkomståret 2007.

SKAT godkendte ikke det selvangivne fradrag på 2.436.231 kr., hvilket Landsskatteretten tiltrådte. Selskabets skattepligtige indkomst blev derefter forhøjet med 2.436.231kr. Landsskatteretten udtalte herved, at der ikke foreligger en driftsudgift for selskabet, der kan fratrækkes efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet der ikke er tale om en udgift, der har været anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde selskabets indkomst.

Landsskatteretten henså herved til, at der var tale om en hensættelse for forpligtelser, der helt åbenbart var opstået inden selskabet overtog varmeforsyningsvirksomheden, og som senere bliver tilbageført til Kommunen. Der var dermed ikke tale om en udgift, som kunne relateres til selskabets drift, men derimod et beløb, der relaterede sig til overdragelsen af forsyningsvirksomheden, og som var indgået som en del af berigtigelsen af overdragelsessummen for den overtagne virksomhed. Retten bemærkede i denne forbindelse, at det ikke har nogen betydning, om det omhandlede beløb kan betragtes som en gæld eller en hensættelse, herunder om hvor præcist beløbet kan opgøres.

Landsskatteretten udtalte endvidere, at statsskattelovens§ 6, stk. 1, litra a, efter praksis, bl.a. Højesterets dom af 6. september 1984 offentliggjort i UfR 1984, 957, samt Østre Landsrets dom af 26. juni 2001 offentliggjort i SKM 2001.506, ikke omfatter udgifter, der relaterer sig til forpligtelser, der overtages i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse eller i forbindelse med overtagelse af aktiver, og som er indgået som en del af anskaffelsessummen for den overtagne virksomhed eller aktiv.