

Udskriftsdato: 25. december 2025

AFG nr 10394 af 24/02/2015 (Gældende)

Bindende svar - Skattefritagne varmekærers långivning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 13-5463424

Bindende svar - Skattefritagne varmemærkers långivning

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at X A.m.b. A. udelukkende drev varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, hvis det ydede kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte at varmemærket beholdt sin skattefritagelse, hvis det ydede lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varmeanlæg for at opnå energibesparelser. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte spørgsmålene såfremt lånene blev ydet rentefrit.

SKM2015. 190. SR -

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at X A.m.b. A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X yder kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme?
2. Kan SKAT bekræfte, at X A.m.b. A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X Varmeværk yder kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme, såfremt kreditten ydes rentefrit?
3. Kan SKAT bekræfte, at X A.m.b. A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X yder lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varmeanlæg for at opnå energibesparelser?
4. Kan SKAT bekræfte, at X A.m.b. A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X yder lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varmeanlæg for at opnå energibesparelser, såfremt lånet ydes rentefrit?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Nej
4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

X Varmeværk A.m.b. A. er stiftet i XXXX og driver udelukkende virksomhed med fjernvarmedrift. Selskabet er fritaget for skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4.

Varmeværket er ikke oprettet med henblik på erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor formålet må betragtes som ideelt. I henhold til varmemforsyningsloven og vedtægter for X Varmeværk A.m.b. A. kan fjernvarmemværkets midler/indtægter ikke komme andelshaverne eller andre til gode, men skal anvendes til at mindske varmepriserne for alle forbrugerne samlet set.

Af X Varmeværks vedtægter fremgår, at selskabets hovedformål er at etablere og drive kollektiv fjernvarmemforsyning i overensstemmelse med lovgivningen, samt at sikre en samfundsøkonomisk, herunder miljøvenlig anvendelse af energi.

Ved tilslutning af en ny ejendom til et værk betales en tilslutningsafgift til værket, som en modydelse (dvs. betingelse) for, at værket leverer varme til ejendommen på givne vilkår. Det er en permanent forpligtelse, som værket påtager sig, dvs. et ejerskab.

X Varmeværk A.m.b. A. overvejer at udvide sit forsyningsområde, således at en gruppe nye forbrugere har mulighed for at blive tilkoblet nettet og optaget som andelshavere.

X Varmeværk A.m.b. A. overvejer at tilbyde både kommende og nuværende forbrugere muligheden for henholdsvis at opnå kredit hos X Varmeværk A.m.b. A. i forbindelse med tilslutningen til værket eller optage lån ved ombygning til opnåelse af energibesparende foranstaltninger på eksisterende anlæg, således X Varmeværk A.m.b. A. kan opfylde de forpligtelser til energibesparelser, selskabet er pålagt via lovgivningen. Det er varmemærkets egne midler, der vil bruges til udlån.

Kreditgivningen og lånene vil være på annuitetslånsvilkår med forskellige muligheder for løbetid, hvor ydelsen betales sammen med fjernvarmeafregningen.

Ved salg af ejendommen skal sælger enten kunne indfri kreditten/lånet, eller lade det overgå til køber.

X Varmeværk A.m.b. A. overvejer denne mulighed, da andre varmeforsyningsvirksomheder tilbyder tilsvarende lån.

Den lånemodel, som X Varmeværk A.m.b. A. overvejer, svarer til låne-modellen udbudt af Y I/S.

Såfremt en debitor misligheder lånet overfor X Fjernvarmeværk A.m.b. A., vil der blive lukket for varmen for den pågældende forbruger, indtil restancen er betalt. Kun i meget sjældne tilfælde vil selskabet lide et tab svarende til under 50.000 kr. om året ud af en omsætning på ca. X mio.kr.

Låneforholdet bliver omfattet af kreditaftaleloven, hvor der udarbejdes betalingsoversigt, opgørelse af ÅOP mv.

Det vil klart fremgå af fakturaer, hvad der er afdrag på lån og hvad der er betaling for ydelser, og hvor meget der er tilbage af afdrag.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det fremgår af selskabsskatteloven § 3, stk. 1, nr. 4, at fjernvarmeværkets indtægter udelukkende kan anvendes til værkets formål. Det er ikke præciseret, at indtægterne skal komme fra driften af fjernvarmeværket.

I henhold til varmeforsyningsloven og vedtægter for X Varmeværk A.m.b. A. kan fjernvarmeværkets midler/indtægter ikke komme andelshaverne eller andre til gode, men skal anvendes til at mindske varmepriserne for alle forbrugerne samlet set.

Som Vestre Landsret afgjorde i SKM2009. 468. VLR, skal det tillægges vægt, om indtægterne/aktiviteterne er oppebåret på baggrund af driften af værket.

Dette fremgår bl.a., at Vestre Landsret i dommen lagde vægt på, at "det overordnede formål med havnens erhvervelse af de omhandlede ejendomme måtte antages at have været at sikre arealer til brug for den fremtidige drift af havnen. Samtidig lagde retten vægt på, at det var tilstrækkeligt sandsynliggjort, at havnen havde bestræbt sig på så vidt muligt at udleje ejendommene til virksomheder med relation til havnen".

Det må derfor være afgørende, at aktiviteten er igangsat på baggrund af det overordnede formål, som i X Varmeværk A.m.b. A. 's tilfælde vil være at drive fjernvarmeværket og herunder optage nye og bibeholde nuværende kunder hos varmemærket samt opfylde de lovmæssige energispare forpligtelser, som er pålagt varmemærkerne.

Det er ikke meningen med kredit-/lånemodellen, at personer og virksomheder, der ikke er andelshavere/kunder hos X Varmeværk A.m.b. A., kan opnå kredit hos varmekæret, ligesom personer og virksomheder, der er eller bliver andelshavere/kunder hos varmekæret, ikke kan optage lån til andre formål, end de ovenfor nævnte.

Det må således anses at være en naturlig del af værkets drift at udbyde attraktive måder at optage nye andelshavere i forbindelse med tilslutning til fjernvarmekæret.

Vestre Landsret fandt ikke grundlag for at fastslå, at havnens aktiviteter med hensyn til de omhandlede ejendommen havde ligget udenfor rammerne af sædvanlig havnedrift.

Et af formålene med at drive varmekæret er at optimere kundetilgangen til gavn for både nye og bestående andelshavere og deres varmepriser. Det må derfor være indenfor almindelig varmekærksdrift at gøre mulighederne for nye andelshavere til at tilslutte sig varmekæret så gode som muligt, f.eks. ved at yde kredit på tilslutningsbidrag ved ny tilslutning. Det må endvidere være indenfor almindelig varmekærksdrift at opfylde de lovmæssige energibesparelser, der er pålagt varmekærkerne, ved at yde lån til eksisterende kunder i forbindelse med ombygning til opnåelse af energibesparelser. Det er derfor vores opfattelse, at en kredit/låneordning vil være indenfor lovens og dermed skattefritagelsesbestemmelsens rammer.

Denne antagelse understøttes af et ikke-offentliggjort bindende svar, hvor ToldSkat Selskabsrevisionen svarer, at et salg af ubrugte CO₂-kvoter ikke medfører, at selskabet bliver skattepligtigt, da CO₂-kvoterne anses for at være en ufravigelig del af det at drive fjernvarmekærksvirksomhed, idet de vedrører selskabets CO₂-udslip. Det bindende svar var vedlagt anmodningen i kopi.

I svaret fremfører SKAT, at CO₂-kvoter er en ufravigelig del af det at drive fjernvarmekærksvirksomhed, hvilket tilgang af nye andelshavere og tilgodeseeelse af nuværende andelshavere også må antages at være. I spørgsmålet om skattefrihed bør der således ikke være forskel på, om fjernvarmekæret opnår indtægter ved salg af CO₂-kvoter for at opnå en indtægt til gavn for forbrugerne, eller optager nye andelshavere ved finansiering ligeledes for at opnå en indtægt til gavn for alle forbrugerne under værket. Det er åbenbart, at jo større volumen (antal kunder) varmekæret har, jo bedre økonomi er der i driften af varmekæret, hvilket er en fordel for alle andelshaverne.

Spørgsmål 1

Det er vores vurdering, at spørgsmålet bør besvares bekræftende, da ydelse af kredit i forbindelse med nye andelshaveres tilslutning til nettet må antages at være en naturlig del af X Varmeværk A.m.b. A. 's virksomhed og formål.

I vores vurdering indgår, at optagelse af nye andelshavere må antages at være en ufravigelig del af driften af et fjernvarmekærk for at kunne fastholde (og evt. udvide) markedsandele samt sikre både nye og nuværende andelshavere lavest mulige afregningspriser.

I vores vurdering indgår endvidere, at der kun ydes kredit til nye andelshavere/kunder, hvilket tilkendegiver at der ikke er et ønske om at drive virksomhed indenfor andre områder end varmeforsyning. Kreditmuligheden er udelukkende for at lette tilslutningen for nye andelshavere samt sikre priserne for nye og nuværende andelshavere.

Spørgsmål 3

Det er vores vurdering, at spørgsmålet bør besvares bekræftende, da ydelse af lån i forbindelse med nuværende andelshaveres ombygning af bestående anlæg må antages at være en naturlig del af X Varmeværk A.m.b. A. 's varmeværks-virksomhed og formål.

I vores vurdering indgår, at der i varmemforsyningsloven er en pligt for varmeværker til at realisere energibesparelser. Vi mener derfor, at X Varmeværk A.m.b. A. 's situation kan sidestilles med situationen i Skatterådets svar om op-sætning af antenner, hvor der også var en lovfastsat pligt til at lade master og antenner på skorstene og bygninger opsætte.

I vores vurdering indgår endvidere, at der kun ydes lån til nuværende andelshavere/kunder, hvilket tilkendegiver, at der ikke er et ønske om at drive virksomhed indenfor andre områder end varmemforsyning. Lånemuligheden er udelukkende for at lette og fremskynde mulighederne for at realisere energibesparelser.

Spørgsmål 2 og 4

Det er vores vurdering, at begge spørgsmål bør besvares bekræftende, da det ikke er usædvanlige handelsvilkår at tilskynde til at opnå kredit/optage lån ved at yde kreditten/lånene rentefrit.

Dette ses i mange typer af kreditsalg, hvor kunden køber varer på kredit, men ikke betaler rente. I X Varmeværk A.m.b. A. 's tilfælde er formålet med rentefri kredit/udlån, at man tilskynder kunderne at opnå kredit/lån og dermed opnår en fremskyndet tilgang af nye andelshavere/kunder samt får opfyldt de lovpligtige energibesparelser hurtigere, end hvis de nye og eksisterende kunder skulle opnå kreditten/lånene med forrentning hos X Varmeværk A.m.b. A. hos anden långiver eller via opsparede midler.

Den manglende forrentning - og dermed manglende indtægt hos værket og dermed forbrugerne - opvejes af, at når der er flere forbrugere i varmeværket, kan udgifterne til administration mv. spredes ud over flere betalere, hvilket giver lavere priser til alle forbrugerne.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at X Varmeværk A.m.b. A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X Varmeværk yder kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme.

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven § 3, stk. 1, nr. 4

Undtaget fra skattepligten er:

(...)

4) Havne, herunder lufthavne, der er åbne for offentlig trafik, samt gas- og fjernvarmeværker, når adgangen til leverance fra værket står åben for alle inden for det område, hvori værket arbejder, alt for så vidt havnens eller værkets indtægter, bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til havnens eller værkets formål. Betingelserne i 1. pkt. er opfyldt, selv om en havn eller lufthavn udøver aktivitet, der falder uden for formålet, såfremt disse aktiviteter udøves i et skattepligtigt datterselskab.

(...)

Forarbejder

Lovforslaget L 99 - 2000 § 11, nr. 7 om selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4,

(...)

Specielle bemærkninger

Statslige og kommunale havne og lufthavne er fritaget for skattepligt efter bestemmelserne i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 1 og 2, idet statslige og kommunale institutioner og virksomheder m.v. er ubetinget skatteundtagne.

Private havne og lufthavne er betinget skattefritaget efter den særlige bestemmelse i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, hvorefter visse foretagender, der ikke forfølger privatøkonomiske formål, under nærmere omstændigheder er skattefritagne. For så vidt angår havne og lufthavne, er det en betingelse, at indtægterne ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende anvendes til formålet, som skal være henholdsvis havne- eller lufthavnsvirksomhed. Der kan ske normal forrentning af en eventuel indskudskapital, uden at skattefriheden mistes.

Såfremt en havn eller lufthavn påbegynder udøvelse af såkaldt sideordnet aktivitet, dvs. aktiviteter, der ikke medgår til det formål, der betinger skattefriheden, fortabes skattefriheden, og alle aktiviteter bliver herefter undergivet skattepligt. (SKATs understregning)

Der er ikke i praksis taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt havne og lufthavne kan bevare deres skattefrihed, såfremt der udøves sideordnet aktivitet i et selvstændigt, skattepligtigt datterselskab. Der foreligger ingen retspraksis i relation til skattefritagelsesbestemmelsen i § 3, stk. 1, nr. 4, om dette spørgsmål, men Ligningsrådet har udtalt sig om spørgsmålet, jf. TfS 2001, 619. Ligningsrådet udtalte i den konkrete sag, at det må være uden betydning, om aktivitet, der går udover sædvanlig lufthavnsdrift, indskydes et datterselskab. Dermed er det Ligningsrådets opfattelse, at en lufthavn ikke kan bevare sin skattefritagelse, såfremt der drives sideordnet aktivitet i et skattepligtigt datterselskab. Den konkrete sag blev påklaget til Landsskatteretten, der dog ikke tog stilling til dette spørgsmål.

For at undgå fremtidig tvivl om skattefritagelsernes rækkevidde, foreslås det at præcisere reglerne for havne og lufthavne. Det foreslås, at det fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd, at havne og lufthavne kan drive sideordnet aktivitet i skattepligtige datterselskaber, uden selv at miste skattefriheden.

Formålet hermed er at sikre, at havne og lufthavne har mulighed for at udøve aktiviteter, der ikke direkte vedrører havne- eller lufthavnstrafik, men som er naturligt og tæt knyttet hertil, og som mest hensigtsmæssigt drives af havnen eller lufthavnen.

Der er ikke tiltænkt ændringer i afgørelsen af, hvilke aktiviteter der kan udøves af en havn eller lufthavn, uden at skattefriheden fortabes. Det fremgår af skattefritagelsesbestemmelsens ordlyd, at indtægterne ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende må anvendes til formålet. En fortolkning af bestemmelsen indebærer, at formålet skal være henholdsvis havne- eller lufthavnsvirksomhed, men bestemmelsen indeholder ingen definition af begrebet havne- og lufthavnsvirksomhed. Der er heller ikke opstået en langvarig praksis eller afsagt domstolsafgørelser, hvorpå der kan støttes ret, om afgrænsningen af henholdsvis skattefritaget havne- og lufthavnsvirksomhed og skattepligtig sideordnet aktivitet.

(...)

Praksis

SKM2009. 468. VLR

En havn udlejede en række bygninger og arealer i henhold til ca. 100 kontrakter. Omsætningen udgjorde ca. 1 % af den samlede omsætning.

Landsretten henviste til at en væsentlig del af havnens dispositioner med hensyn til erhvervelse og udleje af de omtvistede ejendomme var foretaget mens havnen var kommunal og dermed fritaget for skattepligt, og dispositionerne var i vid udstrækning godkendt af ressortministeriet. Efter bevisførelsen blev det antaget, at det overordnede formål med erhvervelsen af ejendommene havde været at sikre arealer til brug for den fremtidige drift af havnen. Retten anså det endvidere tilstrækkeligt sandsynliggjort, at havnen havde bestræbt sig på så vidt muligt at udleje ejendommene til virksomheder med relation til havnen. Retten mente derfor ikke, at der var grundlag for at fastslå, at havnens aktiviteter lå uden for rammerne af sædvanlig havnedrift. Havnen blev anset for at have opfyldt betingelserne for skattefritagelse efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4.

SKM2009. 759. DEP

Kommentar til SKM2009. 468. VLR, da Skatteministeriets anke blev hævet.

For at en havn kan være fritaget for skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, er det en udtrykkelig betingelse, at havnens indtægter ifølge vedtægterne udelukkende kan anvendes til havnens formål.

Da skattefritagelsen knytter sig til selve havnedriften, er det efter praksis endvidere en betingelse, at havnens indtægter hidrører fra aktiviteter, der falder inden for de aktiviteter, en havn almindeligvis har. Hvis havnen omvendt har aktiviteter, der ikke kan anses for havnerelaterede, fortabes skattefritagelsen, og havnen bliver skattepligtig ikke blot af sådanne aktiviteter, men af samtlige sine indtægter.

Hvad nærmere angår en havns aktiviteter med udlejning af fast ejendom beror det efter praksis på en konkret bedømmelse, om sådanne aktiviteter har en så direkte sammenhæng med havnens formål, at de kan udøves uden at berøre skattefritagelsen efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4.

Landsretten henviser i sin begrundelse blandt andet til, at formålet med skattefritagelsesbestemmelsen efter forarbejderne må antages at have været at sikre en ligestilling af private og offentlige havne i skattemæssig henseende.

Dette formål fører efter landsrettens vurdering til, at det ved fortolkningen af bestemmelsen er naturligt at inddrage den praksis, der efter retsgrundlaget for havnevirksomhed (trafikhavneloven) har udviklet - eller måtte udvikle - sig med hensyn til, hvilke aktiviteter en offentlig havn lovligt kan varetage. Der henvises i den forbindelse i dommen til forarbejderne til trafikhavneloven fra 1976, hvori det beskrives, at det i praksis har været accepteret, at offentlige havne har udlejet bygninger og arealer til ikke-havnerelaterede formål, når det ikke havde vist sig muligt at udleje til havnerelaterede aktiviteter. Det bemærkes, at efter det indtil den 1. januar 2000 gældende regelsæt kunne offentlige trafikhavne i relation til visse længerevarende lejemaal kun foretage udlejning efter forudgående godkendelse fra det nuværende Transportministerium. En tilsvarende godkendelsesordning eksisterer ikke længere.

Der vil med landsrettens fortolkning stadig være snævre grænser for, i hvilke tilfælde der kan ske udlejning til ikke-havnerelaterede aktiviteter. Det må i den forbindelse antages, at en havns udlejning på tidsbegrænsede vilkår til ikke-havnerelaterede aktiviteter vil kunne skabe en formodning for, at udlejningen ikke kan ske uden fortabelse af skattefriheden.

SKM2007. 182. SR

Skatterådet svarede, at en teleudbyder mod vederlag kunne opstille sendemaster på bygningerne tilhørende et havneselskab, uden at det medførte, at havneselskabet mistede sin betingede skattefritagelse. Det fremgik bl.a. af lovebekendtgørelse nr. 681 af 23. juni 2004 om etablering og fælles udnyttelse af master til radiokommunikationsformål mv., at hvis der ikke indgås frivillig aftale om opsætning af master eller antennesystemer, kunne der iværksættes ekspropriation, hvilket Skatterådet tillagde betydelig vægt.

Den juridiske vejledning C. D. 1.3.1 Skattefritagne selskaber og institutioner med flere

Nedenfor oplistes de selskaber, institutioner der er henholdsvis ubetinget fuldstændigt eller delvist fritagne og betinget fuldstændigt eller delvist fritagne:

(...)

Betinget fuldstændigt skattefritagne

Fælles for institutioner med en betinget fuldstændig fritagelse er, at disse er fritaget for skattepligt, såfremt indkomsten hidrører fra den/de aktivitet(er), der ifølge bestemmelsen betinger den fuldstændige skattefritagelse. Udover institutionerne derimod aktivitet(er), som går ud over formålet, er institutionerne ikke blot skattepligtige af indkomsten heraf, men af den samlede indkomst.

(...)

Den juridiske vejledning C. A. 6.1.7 Rentefri eller lavt forrentede lån

Ved rentefri eller lavt forrentede lån opnår debitor en løbende rentefordel. Hvis sådanne lån bliver givet inden for gaveafgiftskredsen, er der ikke hjemmel i boafgiftsloven til at foretage en kapitalisering af den løbende rentefordel og beregne gaveafgift af den kapitaliserede værdi.

I en sag, hvor der var ydet rentefrie lån mellem to brødre, der ikke var omfattet af gaveafgiftskredsen i den dagældende AAL § 44, fandt Landsskatteretten, at der på baggrund af praksis ikke skulle ske beskatning af rentefordelen. Landsskatteretten fandt heller ikke, at der skulle ske beskatning efter kursgevinstloven, ligesom der heller ikke i praksis var tilstrækkeligt grundlag for at overføre rentefikseringsmodellen efter SL § 4, litra e, til familieforhold, hvor der til forskel fra koncernforhold ikke var tale om en overordnet dispositionsret over den samlede økonomi. Se TfS 1997, 791. Den anførte afgørelse vedrører perioden før 1- juli 1995, hvor der i AAL § 44 antoges at være hjemmel til en rentefiksering mv

I aftaler af gensidig bebyrdende karakter, som fx ved salg af aktie eller andre formuegoder, sker der beskatning, hvis der udstedes et rentefrit eller lavt forrentet pantebrev eller gældsbevis som led i købesummens berigtigelse, idet der i så fald ikke er betalt fuldt vederlag for det pågældende formuegode. Se TfS 2000, 369.

(...)

Den juridiske vejledning C. B. 2.4.2.1 Banker og bankvirksomhed

Næringsformodningen

Handelsnæring omfatter umiddelbart en række personer eller selskaber, som driver bank- eller vekselersvirksomhed mv. Disse aktører er kendetegnet ved at en del af deres næringsvej omfatter handel med aktier og andre værdipapirer. Se lov nr. 1413 af 21/12 2005, bemærkningerne til § 17, stk. 1.

Selskaber, som branchemæssigt hører til gruppen af bank- og vekselerselskaber, er derfor omfattet af en særlig formodning for næringsvirksomhed ved handel med aktier.

Eksempel

En sparekasse blev anset for næringsskattepligtig af en beholdning af unoterede aktier. Landsretten lagde vægt på, at der for en sparekasse var en formodning for, at aktierne var erhvervet som led i handelsnæring, og at denne formodning ikke var blevet tilstrækkeligt afkræftet. Se SKM2007. 51. ØLR.

Begrundelse

X Varmeværk A.m.b. A. driver virksomhed med fjernvarmedrift og er skattefritaget efter selskabsskatte-lovens § 3, stk. 1, nr. 4.

Skattefritagelsen er betinget af at "... adgangen til leverance fra værket står åben for alle inden for det område, hvori værket arbejder, alt for så vidt havnens eller værkets indtægter, bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til havnens eller værkets formål."

Selskabsskatte-lovens § 3, stk. 1, nr. 4 skal efter SKATs opfattelse fortolkes indskrænkende, jf. Skattemini-steriets udtalelse i SKM2009. 759. DEP: "Der vil (...) stadig være snævre grænser for, i hvilke tilfælde der kan ske udlejning til ikke-havnerelaterede aktiviteter."

Aktiviteten skal »udelukkende« være af den pågældende art. Er der andre aktiviteter (biaktiviteter) er betingelserne i bestemmelsen ikke opfyldt med den konsekvens at skattefriheden ikke kan opretholdes.

X Varmeværk A.m.b. A. overvejer at tilbyde kommende forbrugere muligheden for at opnå kredit hos X Varmeværk A.m.b. A. i forbindelse med tilslutningen til værket. På denne måde forventes X Varmeværk A.m.b. A. at få flere kunder, der i sidste ende vil gøre det billigere for de øvrige kunder, pga. "hvile i sig selv" princippet i varmforsyningsloven.

Der vil efter SKATs opfattelse være snævre grænser for, i hvilke tilfælde, der kan indgå biaktiviteter i et skattefritaget varmekværk. Der er ikke nogen undergrænse for en biaktivitets størrelse, herunder om den er overskudgivende eller ej. Det er således alene tilstedeværelsen af en biaktivitet, som vil kunne bringe varmekværket ud af skattefritagelsen.

Kreditgivning er efter SKATs opfattelse ikke en normal del af driften som varmekværk. X Varmeværk A.m.b. A. bevæger sig ind i et området finansiering, der er meget fjern for varmekværker. Dette uanset, at værket ikke bliver næringsdrivende med lånevirkomhed, da det ikke tilbyder alle og enhver kredit men kun til nye kunder, der derved bliver forpligtet til at aftage varme, dvs. en øremærket kredit til et forudbestemt formål.

Kreditgivningen vil derfor efter SKATs opfattelse udgøre en biaktivitet for X Varmeværk A.m.b. A.

I modsætning til ovenfor nævnte antennesag SKM2007. 182. SR, hvor der var tale om tvungen opsætning af master er Spørger her ikke tvunget til at tilbyde finansiering.

Aktiviteten med låneydelser, mod rente (hvor evt. overskud vil tilfalde forbrugerne samlet set) er derfor efter SKATs vurdering en aktivitet, der ligger udenfor værkets vedtægtsmæssige formål.

Det er derfor SKATs opfattelse, at X Varmeværk A.m.b. A. ikke vil bevare skattefriheden efter selskabsskatte-loven § 3, stk. 1, nr. 4, hvis der tilbydes lån til tilslutningsafgiften til nye forbrugere.

Det bemærkes, at der den 17. december 2014 er fremsat lovforslag L 98 (Forslag til lov om ændring af kildeskatte-loven, kursgevinstloven, selskabsskatte-loven, virksomhedsskatte-loven og forskellige andre

love), hvor det foreslås, at varmemærker uden at fortabe skattefriheden kan udøve sideordnede aktiviteter i skattepligtige datterselskaber, jf. lovforslagets § 3, nr. 3.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at X Varmeværk A.m.b. A. udelukkende driver varmforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X Varmeværk A.m.b. A. yder kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme, såfremt kreditten ydes rentefrit.

Begrundelse

Jf. svaret på spørgsmål 1 anses udlån for at være en biaktivitet i forhold til drift af varmemærk.

Det fremgår ligeledes, at fjernvarmeverker ikke kan udøve biaktiviteter uden, at miste skattefritagelsen. I den forbindelse er biaktivitetens størrelse og om den giver overskud uden betydning. Det afgørende er, om der er tale om en biaktivitet i forhold til varmemærksaktiviteten.

Det er således uden betydning, om långivningen sker rentefrit.

Det er derfor SKATs opfattelse, at X Varmeværk A.m.b. A. ikke kan yde lån rentefrit uden at dette medfører, at fjernvarmeverket bliver skattepligtigt af alle sine aktiviteter.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at X Varmeværk A.m.b. A. udelukkende driver varmforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X Varmeværk yder lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varme anlæg for at opnå energibesparelser.

Begrundelse

Det er oplyst, at der i varmforsyningsloven er en pligt for varmemærker til at realisere energibesparelser.

Det er SKATs opfattelse, at situationen ikke er sammenlignelig med SKM2007. 182. SR, da X Varmeværk A.m.b. A. ikke er tvunget til at tilbyde disse kreditter, men gør det af forretningsmæssige årsager og for (frivilligt) at honorere de krav, som lovgivningen stiller.

Det ligger efter SKATs opfattelse ikke indenfor almindelig varmemærksdrift, at yde lån til eksisterende kunder i forbindelse med ombygning til opnåelse af energibesparelser og det er derfor SKATs opfattelse, at en kredit/låneordning ikke vil være indenfor skattefritagelsesbestemmelsens rammer.

Se også begrundelsen til svaret på spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Spørgsmål 4

Det bedes bekræftet, at X Varmeværk A.m.b. A. udelukkende driver varmeforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om X Varmeværk A.m.b. A. yder lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varmeanlæg for at opnå energibesparelser, såfremt lånet ydes rentefrit.

Begrundelse

Se begrundelsen til svaret på spørgsmål 2.

Da långivning anses for en biaktivitet, kan X Varmeværk A.m.b. A., efter SKATs opfattelse ikke bibeholde sin skattefritagelse efter selskabsskatteloven § 3, stk. 1, nr. 4, hvis det tilbyder rentefrie lån til ombygningerne.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling.