



Sag nr:

SKATTERÅDETØstbanegade 123
2100 København ØTelefon 72 22 18 18
E-mail via www.skat.dk/kontakt
www.skat.dk

12. januar 2015

J.nr. 13-5463424
CVR-nr. 69995713**Spørger**Næstved Varmeværk A.m.b.A.
Åderupvej 22 – 24
4700 Næstved**Repræsentant**Deloitte
René Møller Jensen og René Moody Nielsen
Papirfabrikken 26
8600 Silkeborg

JOURNALNR.		MODTAGE 16-01-2015	Ekstern Modt.
			Til Orientering
			Til Godkendelse
MODT			
GET			
SET			
		FORDELT	DATO

Bindende svar

Nr.	Spørgsmål	Spørgers opfattelse	SKATs indstilling	Skatterå- dets svar
1	Kan SKAT bekræfte, at Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om Næstved Varmeværk yder kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme?	Ja	Nej	
2	Kan SKAT bekræfte, at Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om Næstved Varmeværk yder kredit til nye kunder til dækning af udgifter i forbindelse med tilslutning til fjernvarme, såfremt kreditten ydes rentefrit?	Ja	Nej	
3	Kan SKAT bekræfte, at Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmemforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om	Ja	Nej	

Næstved Varmeværk yder lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varmeanlæg for at opnå energibesparelser?

- 4 Kan SKAT bekræfte, at Ja Nej
Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om Næstved Varmeværk yder lån til eksisterende kunder til dækning af udgifter i forbindelse med ombygning af varmeanlæg for at opnå energibesparelser, såfremt lånet ydes rentefrit?

Anmodningens dato mv.

Anmodningen er modtaget d. 14. oktober 2013.

Gebyret er registreret indbetalt d. 15. oktober 2013.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Næstved Varmeværk A.m.b.A. er stiftet i 1965 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 varmforsyningsloven og vedtægter for Næstved 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.

Af Næstved Varmeværks vedtægter fremgår:

”Selskabets hovedformål er at etablere og drive kollektiv fjernvarmeforsyning i overensstemmelse med lovgivningen. Der skal sikres en samfundsøkonomisk, herunder miljøvenlig anvendelse af energi til bygningers opvarmning og forsyning med varmt vand.”

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.

Næstved 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.

Næstved Varmeværk A.m.b.A. overvejer at tilbyde både kommende og nuværende forbrugere muligheden for henholdsvis at opnå kredit hos Næstved 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 Næstved 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.

Næstved Varmeværk A.m.b.A. overvejer denne mulighed, da andre varmforsyningsvirksomheder tilbyder tilsvarende lån. Der kan blandt andet henvises til Vestegnens Kraftvarmeselskab I/S (VEKS), som i en årrække har ydet denne type lån til eksisterende og nye kunder.

Den lånemodel, som Næstved Varmeværk A.m.b.A. overvejer, svarer til lånemodellen udbudt af VEKS.

Såfremt en debitor misligheder lånet overfor Næstved 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. 120 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

Efter spørgerens repræsentants opfattelse, skal de stillede spørgsmål besvares således:

Spørgsmål 1: Ja

Spørgsmål 2: Ja

Spørgsmål 3: Ja

Spørgsmål 4: Ja

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 varmforsyningsloven og vedtægter for Næstved 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 Næstved Varmeværk A.m.b.A.'s tilfælde vil være at drive fjernvarmeværket og herunder optage nye og bibeholde nuværende kunder hos varmeværket samt opfylde de lovmæssige energispare forpligtelser, som er pålagt varmeværkerne.

Det er ikke meningen med kredit-/lånemodellen, at personer og virksomheder, der ikke er andelshavere/kunder hos Næstved Varmeværk A.m.b.A., kan opnå kredit hos varmeværket, ligesom personer og virksomheder, der er eller bliver andelshavere/kunder hos varmeværket, 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 fjernvarmeværket.

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 varmeværket er at optimere kundetilgangen til gavn for både nye og bestående andelshavere og deres varmepriser. Det må derfor være indenfor almindelig varmeværksdrift at gøre mulighederne for nye andelshavere til at tilslutte sig varmeværket så gode som muligt, f.eks. ved at yde kredit på tilslutningsbidrag ved nyt tilslutning. Det må endvidere være indenfor almindelig varmeværksdrift at opfylde de lovmæssige energibesparelser, der er pålagt varmeværkerne, 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 skattefritagelsesbestemmelsernes rammer.

Denne antagelse understøttes af et ikke-offentliggjort bindende svar, hvor Told-Skat 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 fjernvarmevirksomhed, 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 fjernvarmevirksomhed, hvilket tilgang af nye andelshavere og tilgodeseelse af nuværende andelshavere også må antages at være. I spørgsmålet om skattefrihed bør der således ikke være forskel på, om fjernvarmeværket 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) varmekærket har, jo bedre økonomi er der i driften af varmekærket, 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 Næstved Varmekærk 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 Næstved Varmekærk A.m.b.A.'s varmekærks-virksomhed og formål.

I vores vurdering indgår, at der i varmeforsyningsloven er en pligt for varmekærker til at realisere energibesparelser. Vi mener derfor, at Næstved Varmekærk A.m.b.A.'s situation kan sidestilles med situationen i Skatterådets svar om opsætning 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 varmeforsyning. Lånemuligheden er udelukket 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 Næstved Varmekærk 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 Næstved Varmekærk 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 varmekærket, 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 Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om Næstved 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 fremhævelse)

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

SKM 2009.468.V

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 SKM 2009.468.V, 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 havnevirkksomhed (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 lejemål 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 lovbekendtgørelse nr. 681 af 23. juni 2004 om etablering og fælles udnyttelse af master til radio-kommunikationsformål 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. Udøver 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 vekslerervirksomhed 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 vekslererselskaber, 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

Næstved Varmeværk A.m.b.A. driver virksomhed med fjernvarmedrift og er skattefritaget efter selskabsskattelovens § 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.”

Selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4 skal efter SKATs opfattelse fortolkes indskrænkende, jf. Skatteministeriets udtalelse i SKM20109.759.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.

Næstved Varmeværk A.m.b.A. overvejer at tilbyde kommende forbrugere muligheden for at opnå kredit hos Næstved Varmeværk A.m.b.A. i forbindelse med tilslutningen til værket. På denne måde forventes Næstved 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 varmeforsyningsloven.

Der vil efter SKATs opfattelse være snævre grænser for, i hvilke tilfælde, der kan indgå biaktiviteter i et skattefritaget varmemærk. 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 varmemærket ud af skattefritagelsen.

Kreditgivning er efter SKATs opfattelse ikke en normal del af driften som varmemærk. Næstved Varmeværk A.m.b.A. bevæger sig ind i et området finansiering, der er meget fjern for varmemærker. Dette uanset, at værket ikke bliver næringsdrivende med lånevirksomhed, 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 Næstved 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 Næstved Varmeværk A.m.b.A. ikke vil bevare skattefriheden efter selskabsskatteloven § 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 kildeskatteloven, kursgevinstloven, selskabsskatteloven, virksomhedsskatteloven og forskellige andre love), hvor det foreslås, at varme-

værker 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 Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmeforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om Næstved 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 varmekværk.

Det fremgår ligeledes, at fjernvarmekværker 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 varmekværksaktiviteten.

Det er således uden betydning, om långivningen sker rentefrit.

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

Indstilling

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

Spørgsmål 3

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

Begrundelse

Det er oplyst, at der i varmeforsyningsloven er en pligt for varmekværker til at realisere energibesparelser.

Det er SKATs opfattelse, at situationen ikke er sammenlignelig med SKM2007.182.SR, da Næstved 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 varmekværksdrift, 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 Næstved Varmeværk A.m.b.A. udelukkende driver varmeforsyningsvirksomhed i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4's forstand, selv om Næstved 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 Næstved 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

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

I 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret jf. Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1.

Hvornår er svaret ikke bindende

Svaret er jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, ikke bindende i følgende tilfælde:

- hvis der sker ændringer i de faktiske forhold eller forudsætninger, der har været afgørende for svaret,
- hvis de love og bekendtgørelser, som har ligget til grund for svaret ændres,
- hvis det bindende svar er i strid med EU-retten.

Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3, ikke bindende, i det omfang en udenlandsk, respektive en færøsk eller en grønlandsk, skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Klagevejledning

Hvis du vil klage

Hvis du ikke er enig i Skatterådets afgørelse, kan du klage til Landsskatteretten. Det står i skatteforvaltningslovens § 11. Skatteankestyrelsen er sekretariat for Landsskatteretten, og af praktiske grunde skal du derfor sende din klage til Skatteankestyrelsen.

Hvornår skal du klage?

Skatteankestyrelsen skal have din klage senest tre måneder efter den dag, hvor du får denne afgørelse.

Hvordan skal klagen se ud?

Klagen skal være skriftlig. Du skal skrive alle de punkter, du vil klage over. For hvert punkt skal du skrive, hvorfor du mener, at Skatterådets afgørelse er forkert.

Du skal vedlægge:

- Denne afgørelse
- Dokumenter, som støtter og underbygger din klage.

Hvor skal du sende klagen hen?

Du skal sende klagen til:

Skatteankestyrelsen

Ved Vesterport 6, 6. sal

1612 København V

Hvad koster det at klage?

Det koster 400 kr. at klage. Du kan sætte beløbet ind på registreringsnummer 0216, kontonummer 4069029361. Skriv virksomhedens navn og cvr-nr. Hvis du ikke er en virksomhed skal du skrive dit navn og cpr.nr.

Hvis Landsskatteretten giver dig ret i hele din klage eller i en del af den, får du pengene tilbage. Du får også pengene tilbage, hvis du senere får ret i klagen ved en domstol.

Du kan få et møde med Skatteankestyrelsen

Du har mulighed for at få et møde med en sagsbehandler i Skatteankestyrelsen. Skriv dit ønske i klagen og et telefonnummer, hvor Skatteankestyrelsen kan kontakte dig.

Du kan søge om at få SKAT til at betale din rådgiver

Hvis du får en rådgiver til at hjælpe med klagesagen, kan du søge om at få SKAT til helt eller delvist at betale for rådgivningen. Reglerne står i skatteforvaltningslovens kapitel 19. Du kan læse mere om denne mulighed på [skat.dk/ Omkostningsgodtgørelse](http://skat.dk/Omkostningsgodtgørelse).

I henhold til skatteforvaltningslovens § 53, stk. 2, kan skattepligtige efter selskabsskatteovens §§ 1 eller 2 og skattepligtige efter fondsbeskatningslovens § 1, ikke opnå omkostningsgodtgørelse efter reglerne i skatteforvaltningslovens kap. 19 i forbindelse med eventuel påklage af afgørelsen.

Love og regler

Du kan finde de love og regler, vi henviser til, på [skat.dk/ Love](http://skat.dk/Love).

Har du brug for flere oplysninger?

Du kan læse mere om at klage på www.skatteankestyrelsen.dk.

Med venlig hilsen



Aynur Aya Sütçü

Aynur.sutcu@skat.dk

Direkte telefon 72 37 47 98

