



## Spørgsmål om indregning af skat i varmepriserne

Dato: 25.01.2010 • Journalnr.: 4/0904-0100-0005

### RESUMÉ

1. Energitilsynets sekretariat er blevet opmærksom på, at flere fjernvarmeværker har skatteomkostninger og indtægter i eftervisningerne af de budgetterede priser efter varmforsyningsloven. Skatteomkostningerne og indtægterne kommer som regel fra de årsregnskaber, som fjernvarmeværkerne udarbejder efter årsregnskabsloven.
2. Skattespørgsmålet indgik senest i Energitilsynets afgørelse og tilkendegivelse om forrentning af indskudskapital for EnergiGruppen Jylland. Afgørelsen vedrører opgørelsen af en rimelig forrentning. Det fremgår af tilkendegivelsen, at Energitilsynet vil tage generel stilling til, hvordan skat, som følge af indregning af forrentning, skal behandles i overensstemmelse med varmforsyningsloven.
3. Problemstillingen er overordnet, om en varmforsyningsvirksomheds omkostninger til skat skal dækkes af varmeprisen.
4. Problemstillingen opstår, fordi varmforsyningslovens § 20, stk. 1, som fastlægger de omkostninger, der kan indregnes i varmeprisen, ikke indeholder skat som indregningsberettiget omkostning.
5. Klima- og Energiministeriet har efter indstilling fra sekretariatet udsendt et lovforslag i høring, som bemyndiger ministeren til at fastsætte nærmere regler for regulering af bl.a. skatteomkostninger.
6. Dels er det således relevant at grundlaget for Energitilsynets behandling af sådanne sager klarlægges, dels er det relevant, at Energitilsynets overordnede indstilling til en fremtidig regulering er kendt, således at den kan inddrages, hvis lovforslaget vedtages og bemyndigelsen udnyttes.
7. Derudover gør der sig det forhold gældende i relation til skat, at der kan være tale om omkostninger, som virksomheden kan undgå f.eks. ved at udskyde skattebetalingen til senere regnskabsår. Dermed kan der være tale om en mere fremtidig omkostning end de omkostninger varmforsyningslovens § 20 ellers anvender.

SEKRETARIATET FOR  
ENERGITILSYNET

Carl Jacobsens Vej 35  
2500 Valby

Tlf. 4171 5400  
[post@energitilsynet.dk](mailto:post@energitilsynet.dk)  
[www.energitilsynet.dk](http://www.energitilsynet.dk)

8. Med grundlag i, hvad der er årsag til skattebetalingen, sonderer notatet mellem:

- Omkostninger og indtægter indgår på forskellige tidspunkter (tidsforskydninger f.eks. en overdækning, der betragtes som et overskud)
- Omkostninger og indtægter behandles på forskellig måde i opgørelserne (f.eks. en omkostning, der må indregnes i varmeprisen men som samtidig udløser skattepligt)

9. Samlet er notatets konklusion, at udgangspunktet for det nuværende retsgrundlag er, at skattebetalinger ikke er en omkostning, der kan indregnes i varmeprisen og at fravigelser kun kan ske på baggrund af en konkret stillingtagen og hvor en fortolkning af prisbestemmelsen tillader det.

10. Notatet gennemgår for begge grupper nogle konkrete eksempler, sekretariatet er stødt på og konkluderer på den baggrund, at der ved behandling af en konkret sag bl.a. dels bør lægges vægt på, om omkostningen til skattebetaling er opstået alene som følge af en tidsmæssig forskydning, at virksomheden har tilrettelagt sit skatteregnskab under hensyn til at opnå en effektiv varmepris og at skatteomkostning ikke modsvares af en indtægt, dels på, at den indtægt, der udløser skattepligten, af selskabet anvendes til dækning af en indregningsberettiget omkostning, som ikke kan sidestilles med en indtægt for selskabet eller selskabets ejer.

11. Endelig er det sekretariatets vurdering, at hvis Energitilsynet inddrages i et fremtidigt arbejde om regulering af skatteomkostninger, bør målsætningen være at opretholde den restriktive linje for, hvilke omkostninger, der kan indregnes i varmeprisen, som hidtil har været gældende.

12. Ved at opretholde en restriktiv linie - det vil sige kun give mulighed for indregning af en omkostning, hvis denne må betragtes som nødvendig og forudsat, at der er tale om en omkostning, der er betalt - fastholdes den hidtidige praksis for forståelse af varmforsyningslovens prisfastsættelse, som udtrykker det hvile-i-sig-selv princip, der er fundamentet i prisreguleringen. Tilkendegivelse

13. Energitilsynet tilkendegav på baggrund af den tilhørende sagsfremstilling og vurdering følgende:

- Ved behandling af spørgsmålet vedrørende skatteomkostninger i relation til varmeregnskaber bør nedenstående rammer lægges til grund, indtil spørgsmålet er reguleret direkte i lov eller bekendtgørelse.
- Med grundlag i, hvad der er årsag til skattebetalingen, bør der sondres mellem:  
*Gruppe A - Omkostninger og indtægter indgår på forskellige tidspunkter (tidsforskydninger ? f.eks. en overdækning, der betragtes som et overskud)*  
*Gruppe B - Omkostninger og indtægter behandles på forskellig måde i opgørelserne (f.eks. en omkostning, der må indregnes i varmeprisen men som samtidig udløser skattepligt)*
- For begge grupper er udgangspunktet, at skattebetalinger ikke er en omkostning, der kan indregnes i varmeprisen
- For begge grupper gælder også, at fravigelser fra udgangspunktet kun kan ske ved konkret stillingtagen til fremlagt dokumentation.

- Ved en konkret stillingtagen vil Energitilsynet for så vidt angår gruppe A bl.a. lægge vægt på, om omkostningen til skattebetaling er opstået alene som følge af en tidsmæssig forskydning, at virksomheden har tilrettelagt sit skateregnskab under hensyn til at opnå en effektiv varmepris og at skatteomkostning ikke modsvares af en indtægt.
- Ved en konkret stillingtagen vil Energitilsynet for så vidt angår gruppe B bl.a. lægge vægt på, at den indtægt, der udløser skattepligten, af selskabet anvendes til dækning af en indregningsberettiget omkostning, som ikke kan sidestilles med en indtægt for selskabet eller selskabets ejer.
- Hvis Energitilsynets inddrages i et fremtidigt arbejde om regulering af skatteomkostninger, vil målsætningen være, at opretholde den restriktive linje for, hvilke omkostninger, der kan indregnes i varmeprisen, i overensstemmelse med hidtidig praksis og med henblik på fortsat at værne om lovens hvile-i-sig-selv princip.

### SAGSFREMSTILLING

14. Energitilsynets sekretariat er blevet opmærksomt på, at flere fjernvarmeværker har skatteomkostninger og indtægter i eftervisningerne af de budgetterede priser efter varmforsyningsloven. Skatteomkostningerne og indtægterne kommer som regel fra de årsregnskaber, som fjernvarmeværkerne udarbejder efter årsregnskabsloven.

15. Skattespørgsmålet indgik senest i Energitilsynets afgørelse og tilkendegivelse om forrentning af indskudskapital for EnergiGruppen Jylland. Afgørelsen vedrører opgørelsen af en rimelig forrentning. Det fremgår af tilkendegivelsen, at Energitilsynet vil tage generel stilling til, hvordan skat, som følge af indregning af forrentning, skal behandles i overensstemmelse med varmforsyningsloven.

16. Problemstillingen er overordnet, om en varmforsyningsvirksomheds omkostninger til skat skal dækkes af varmeprisen.

17. Problemstillingen opstår, fordi varmforsyningslovens § 20, stk. 1, som fastlægger de omkostninger, der kan indregnes i varmeprisen, ikke indeholder skat som indregningsberettiget omkostning.

18. Derudover gør der sig det forhold gældende i relation til skat, at der kan være tale om omkostninger, som virksomheden kan undgå ? f.eks. Ved at udskyde skattebetalingen til senere regnskabsår. Dermed kan der være tale om en mere fremtidig omkostning end de omkostninger varmforsyningslovens § 20 ellers anvender.

19. Endelig er det relevant at inddrage baggrunden for, at indtægter er pålagt skattepligt. Det skyldes, at hvis en skatteomkostning indregnes i varmeprisen, kan det anføres, at skatten dermed ikke betales af de, der opnår indtægten, men derimod af andre, og at skattepligten dermed er omgået.

20. På den baggrund er Energitilsynet nødsaget til at vurdere, hvordan skatteomkostninger og ?indtægter skal håndteres i regnskaber udarbejdet efter varmforsyningsloven.

21. Som nævnt ovenfor blev sekretariatet opmærksomt på problemstillingen i forbindelse med sagsbehandlingen af Energigruppen Jyllands anmodning om forrentning af indskudskapital. På baggrund heraf tog sekretariatet efterfølgende initiativ til at foreslå Klima- og Energiministeriet at ændre varmforsyningslovens § 20, stk. 1, således, at reguleringen af disse spørgsmål fremover klart fremgår af lov eller bekendtgørelser.
22. Derfor modtog Energitilsynet den 11. december 2009 et lovforslag i høring, som bemyndiger ministeren til at fastsætte nærmere regler for andre omkostninger, der kan indregnes i priserne. Af bemærkninger til forslaget fremgår, at ændringen bl.a. tager sigte på, at regulere skatteomkostninger i varmeregnskaber.
23. Da der er tale om et lovforslag, der bemyndiger ministeren til at udstede nærmere regler, vil der - forudsat folketinget beslutter at give klima- og energiministeren denne bemyndigelse - være en periode indtil bemyndigelses kan udnyttes i form af en bekendtgørelse. I denne periode må eventuelle spørgsmål om skatteomkostninger afgøres på baggrund af det nuværende retsgrundlag.
24. Derudover er det sekretariatets forventning, at Energistyrelsen vælger at inddrage sekretariatet i det forberedende arbejde med bekendtgørelsens udformning.
25. Derfor vil det være hensigtsmæssigt, at Energitilsynet tilkendegiver, hvordan tilsynet mener, disse omkostninger bør håndteres både på grundlag af den nuværende regulering og med hensyn en eventuel stillingtagen for den regulering, en bekendtgørelse må forventes at udstikke.
26. Det er baggrunden for, at sagen forelægges for Energitilsynet.

## LOVGRUNDLAG

27. Nedenfor gennemgås, hvordan fjernvarmeværkerne beskattes, og hvordan skattebeløbene indregnes i regnskaberne, der udarbejdes efter årsregnskabsloven.

28. Skattemyndighederne anser fjernvarmeforsyning for at være erhvervmæssig aktivitet, som derfor er en skattepligtig aktivitet. Sker aktiviteten i et selskab, vil der være tale om selskabsskattepligt.

29. Hovedparten af fjernvarmeværkerne har været undtaget fra skattepligt på grund af en generel skattefrihed jf. selskabsskatteovens § 3, stk. 1, nr. 4:

Stk. 1. Undtaget fra skattepligten er:

1. Staten og dens institutioner, jf. dog § 1, stk. 1, nr. 2 d og 2 g
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.
3. Anerkendte trossamfund og kirkelige institutioner, oprettet i tilslutning til disse eller til folkekirken.
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.

Det er en betingelse, at alle inden for værkets område kan få leverance fra værket. For de nævnte værker er organisationsformen uden betydning for fritagelsen, men ud over den anførte offentlige adgang og leveringspligt er det en betingelse, at det er vedtægtsmæssigt bestemt, at virksomhedernes indtægter både løbende og ved opløsning kun kan anvendes til værkets, formål, eller til formål til videreførelse af virksomheden.

Der bortses dog fra normal forrentning eller tilbagebetaling af eventuel indskudskapital. I følge selskabsskatteovens § 3, stk. 6 er de nævnte værker undtaget fra skattepligten, uanset at det i § 3, stk. 1, nr. 4 nævnte krav om vedtægtsbestemmelse ikke er opfyldt, såfremt det må anses for udelukket at ændre foretagendets vedtægter. Det er en betingelse, at der ved likvidation af foretagendet ikke udloddes mere end den indskudte kapital, og at foretagendet overholder den i stk. 1, nr. 4 fastsatte begrænsning for anvendelsen af foretagendets indtægter. [1]

31. Disse betingelser vil normalt være opfyldt for så vidt angår rene fjernvarmeværker.

32. Kraftvarmeværker vil derimod være fuldt skattepligtige, da disse værker også har indtægter ved salg af el.[2] Skattepligten gælder for såvel centrale som decentrale kraftvarmeværker.

33. Fjernvarmeværker, som driver kraftvarmeværker, vil derfor være skattepligtige af hele indkomsten.

34. Denne skattepligt, har været gældende en længere årrække, men har for mange skattepligtige selskaber tilsyneladende ikke voldt problemer. Således har skattepørgsmålet ikke tidligere været rejst for Energitilsynet. Det skyldes formentlig dels, at kernen i hvile-i-sig-selv-princippet er, at indtægter ikke må være højere end de omkostninger, selskabet har, dels at en række værker ved etableringen genererede et relativt stort underskud som betød, at selskaberne ikke opnåede et samlet overskud. Endelig har værkerne hidtil ikke været drevet med profit for øje, og hovedparten af selskaber har derfor heller ikke forrentet indskudskapitalen. Det er formentlig også baggrunden for, at skatteomkostninger ikke er nævnt i regulering af varmepriserne.

35. De omkostninger et selskab omfattet af varmforsyningsloven kan indregne i varmeprisen fremgår af varmforsyningslovens § 20, stk. 1 og 2:

§ 20. Inden for de i § 20 a nævnte indtægtsrammer kan kollektive varmforsyningsanlæg, industrivirksomheder, kraft-varme-værker med en eleffekt over 25 MW samt geotermiske anlæg m.v. i priserne for levering til det indenlandske marked af opvarmet vand, damp eller gas bortset fra naturgas indregne nødvendige udgifter til energi, lønninger og andre driftsomkostninger, efterforskning, administration og salg, omkostninger som følge af pålagte offentlige forpligtelser samt finansieringsudgifter ved fremmedkapital og underskud fra tidligere perioder opstået i forbindelse med etablering og væsentlig udbygning af forsyningsystemerne, jf. dog stk. 7-11, § 20 a, stk. 7, og § 20 b.

Stk. 2. Efter regler fastsat af transport- og energiministeren kan der endvidere indregnes driftsmæssige afskrivninger og med det i § 21 nævnte Energitilsyns tiltræden henlæggelser til nyinvesteringer og forrentning af indskudskapital, jf. dog stk. 7.

36. Som det heraf fremgår, indgår skatteomkostninger ikke. Med henblik på en præcisering af reguleringen af skatteomkostninger har Klima- og Energiministeriet 11. december 2009 udsendt et lovforslag i høring. Forslaget vedrørende § 20 lyder således:

§ 20, stk. 2, affattes således:

»Stk. 2. Klima- og energiministeren kan fastsætte regler om indregning af yderligere udgifter og omkostninger end nævnt i stk. 1, herunder regler om indregning af driftsmæssige afskrivninger, henlæggelser til nyinvesteringer og, med det i § 21 nævnte tilsyns (Energitilsynets) tiltræden, forrentning af indskudskapital, jf. dog stk. 7.

37. Af bemærkningerne til det lovforslag, der er sendt i høring, fremgår følgende om omkostninger til skat,

"Den foreslåede ændring skal rette op på, at omkostninger til skat ikke er håndteret i den nuværende varmforsyningslov. I forbindelse med Energitilsynets gennemgang af regnskaber i Region Midtjylland er tilsynet blevet opmærksom på dette problem.

Kollektive varmforsyningsanlæg og andre producenter og leverandører af varme, som er omfattet af varmforsyningslovens prisbestemmelser, er i det omfang, de er skattepligtige, også skattepligtige af varmekraftens virkninger efter reglerne i skattelovgivningen. Varmeforsyningslovens prisbestemmelser indeholder ikke regler om, hvordan de omfattede virksomheder prismæssigt skal forholde sig til skat. Som udgangspunkt må et betalt skattebeløb betragtes som en nødvendig omkostning, men da virksomhederne kan have forskellige skattebeløb, alt efter om skatten eksempelvis behandles skattemæssigt eller regnskabsmæssigt, herunder om beløbet aktuelt forfalder eller først skal betales på et senere tidspunkt, bør regelgrundlaget være af teknisk detaljeret karakter.

For at skabe sammenhæng mellem varmforsyningslovens prisbestemmelser og den til enhver tid gældende skattelovgivning, foreslås det derfor, at ministerens hjemmel i den nugældende § 20, stk. 2, udvides til også at fastsætte regler for indregning af skattemæssige omkostninger."

## VURDERING

38. Kraftvarmeværkerne er som nævnt fuldt skattepligtige, det vil sige at værket skal betale skat af årets overskud. Varmeforsyningslovens hvile-i-sig-selv-princip betyder, at indtægter ikke må være større end, at de netop dækker de omkostninger, værket har. Umiddelbart burde varmforsyningslovens hvile-i-sig-selv-princip derfor friholde varmforsynerne for alle skatteomkostninger, da over-/underdækning afvikles overfor forbrugerne.

39. På grund af forskelle mellem opgørelsesregler i varmforsyningsloven og i skattelovgivningen vil den situation imidlertid kunne opstå, at et varmforsynings-selskabs overdækning, som konstateres i et varmeår, og som tilbageføres i det efterfølgende, i skattemæssige sammenhænge betragtes som et overskud det varmeår, det konstateres. Dermed udløses der skattepligt uanset, at det efter varmforsyningslovens regulering vil blive tilbageført året efter.

40. Sammenhængen mellem prisetervisningen efter varmforsyningsloven (VFL), årsregnskabet efter årsregnskabsloven (ÅRL) og indkomstopgørelsen efter selskabsskatteoven (SSL) kan også illustreres således:

Boks 1 – konvertering fra varmeregnskab til skatteregnskab



Kilde – Energitilsynets sekretariat

41. Opgørelsen af over-/underdækning efter varmforsyningsloven konverteres først til over-/underskud efter årsregnskabsloven og endeligt til positiv eller negativ indkomst efter selskabsskattelovgivningen.

42. Opgørelsesreglerne ifølge varmforsyningsloven fremgår af lovens § 20 samt den eksisterende praksis for anmeldelse af regnskaber til Energitilsynet.

43. Opgørelsesreglerne ifølge skattelovgivningen fremgår ligeledes af selskabsskatteloven og den eksisterende praksis for opgørelse af den skattepligtige indkomst (udfyldelse af selskabsselvangivelsen). Hvis kraftvarmeværket indgår i en koncern, vil der også være tvunget national sambeskatning med andre danske selskaber i koncernen (se nedenfor).

44. Konverteringen fra et varmeregnskab til et skatteregnskab kan betyde, at det samme forhold behandles forskelligt afhængigt af, om forholdet beskrives i varmeregnskabet, årsregnskabet eller skatteregnskabet. Eksempler på sådanne forskelle er uddybende beskrevet nedenfor.

45. Inden eksemplerne behandles, er det nødvendigt at være opmærksom på, at årsagen til, at et forhold beskrives forskelligt kan opdeles i to grupper:

- a) Omkostninger og indtægter indgår på forskellige tidspunkter (tidsforskydninger f.eks. en overdækning, der betragtes som et overskud)
- b) Omkostninger og indtægter behandles på forskellig måde i opgørelserne (f.eks. en omkostning, der må indregnes i varmeprisen men som samtidig udløser skattepligt)

46. De tekniske betegnelser, som anvendes i dansk regnskabspraksis for disse to grupper er henholdsvis "midlertidige forskelle for tidsmæssige forskydninger" - for gruppe A - og "permanente forskelle for omkostninger uden fradragsret" for gruppe B.

47. Betegnelserne bør anvendes, da de er entydigt defineret i forbindelse med udarbejdelsen af indkomstopgørelser.

48. Indregning af skattebeløb i varmepriserne er derfor i det efterfølgende opdelt efter, om der er tale om forhold, der kan henføres under henholdsvis "midlertidige forskelle for tidsmæssige forskydninger" og "permanente forskelle for omkostninger uden fradragsret".

#### **MIDLERTIDIGE FORSKELLE FOR TIDSMÆSSIGE FORSKYDNINGER**

49. Varmeforsyningslovens hvile-i-sig-selv-princip medfører, at en konstateret overdækning skal tilbageføres til forbrugerne ved regulering af varmepriserne fremadrettet.

50. En konstateret overdækning vil derfor modsvares af et regnskabsmæssigt underskud i det efterfølgende år, hvor varmepriserne reguleres. I det efterfølgende varmeår budgetteres således med en indtægt svarende til overdækningen, som derfor betyder, at virksomhedens samlede indtægtsbehov mindskes.



51. Nedenfor gengives 3 konkrete eksempler. Svarene på, hvordan skattespørgsmålene håndteres, gives efterfølgende i dette afsnits samlede konklusion. Det skyldes, at et endeligt svar på håndteringen af konkrete problemstillinger efter sekretariatets vurdering ikke kan ske generelt, men kun efter en egentlig sagsbehandling. Eksemplerne er derfor i denne sammenhæng brugt til illustration af nogle af de problemstillinger, sekretariatet er præsenteret for.

#### **EKSEMPEL 1 - SKATTEPLIGTIG INDKOMST SVARER TIL REGNSKABSMÆSSIGT RESULTAT**

52. Første eksempel vedrører et kraftvarmeværk, der har konstateret en overdækning i forbindelse med årsopgørelsen. Selskabet skal herefter også aflægge et skattemæssigt regnskab.

53. Hvis kraftvarmeværket vælger at selvangive indkomsten til skattemyndighederne uændret i forhold til den regnskabsmæssige overdækning, vil overdækningen af skattemyndighederne blive betragtet som et overskud, og der vil skulle betales skat heraf[3].

54. I eksemplet i boks 2 bliver skattebetalingen på den baggrund 1.000 kr.

Boks 2 - Eksempel på skattebetaling på 1.000 kr.

Resultatopgørelse		Balance	
Resultat før skat	4000		
Skat af årets resultat	-1000	Passiver (Gæld)	
Resultat efter skat	3000	Skyldig skat	1000

Kilde - Energitilsynets sekretariat

55. Som nævnt vil selskabet efter varmforsyningsloven skulle behandle den konstaterede overdækning sådan, at den fremstår som en indtægt i det følgende års budget, og dermed samlet mindske budgetårets indtægtsbehov. Imidlertid vil dette selskab, som følge af skattemyndighedernes behandling af overdækningen som et overskud, have fået en omkostning svarende til den skattebetaling, overskuddet udløser.

56. Når overdækningen derfor efter varmforsyningsloven modsvares fuldt ud af en tilsvarende indtægt i det efterfølgende budgetår, er der ikke en indtægt i budgetåret til dækning af skattebetalingen. I varmeregnskabet vil skattebetalingen derfor medføre et underskud.

57. Selskabet kan minimere risikoen for skattebetaling ved at undgå overdækninger, f.eks. ved at anmelde nye priser i løbet af en budgetperiode, hvis selskabet kan se, at der ellers vil opstå en overdækning. Ligeledes vil et selskab ikke have et skattemæssigt overskud, hvis selskabet har et underskud fra tidligere regnskabsperioder.

58. Uanset dette illustrerer eksemplet, at det er nødvendigt at vurdere, om en skattebetaling som den beskrevne bør kunne indregnes i varmeprisen som en omkostning. Konsekvensen heraf vil være, at et selskab som i eksemplet dels ville opføre overdækningen som en indtægt i det efterfølgende budgetår, dels i samme budgetår ville indregne en omkostning til skat.

59. Som dokumentation for denne indregning vil selskabet som led i anmeldelsen af sit budget, skulle medsende skatteopgørelsen, herunder præcisere den relevante information, der vil skulle udgøre grundlaget for skatteomkostningen.

#### **EKSEMPEL 2 - SKATTEPLIGTIG INDKOMST ÆNDRES I FORHOLD TIL REGNSKABSMÆSSIGT RESULTAT.**

60. Kraftvarmeværket har i eksempel 1 ovenfor mulighed for at opgøre indkomsten efter de skattemæssige regler, hvor anlægsaktiverne ofte kan afskrives hurtigere end efter de valgte, regnskabsmæssige principper (og efter varmforsyningslovens afskrivningsregler).[4]

61. Det betyder, at værket f.eks. kan afskrive i det skattemæssige regnskab, så der i dette regnskab kommer en større omkostning, der kan modsvare det overskud, det samme skatteregnskab indeholder.

62. At vælge en større afskrivning i skatteregnskabet påvirker ikke varmeregnskabet, da de to regnskabs afskrivningsprofiler ikke behøver at være de samme.

63. Det regnskabsmæssige overskud i sådanne tilfælde bliver udlignet eller eventuelt ændret til et skattemæssigt underskud, som kan fremføres og fratrækkes i fremtidige skattemæssige overskud.

64. På denne måde undgås skattebetalingen, som var resultatet i eksempel 1.

65. Til gengæld vil der i et regnskab opstillet efter Årsregnskabsloven skulle bogføres en skatteudgift, som betegnes "udskudt skat". Denne udskudte skat opstår, fordi kraftvarmeværket har valgt at afskrive mere i skatteregnskabet end i varmeregnskabet, og dermed har udskudt skattebetalingen til et senere tidspunkt.

66. Denne udgift modsvares ikke af en betaling, men kun af en hensættelse i balancen i årsregnskabet. Hensættelsen repræsenterer en forpligtelse til at betale skatten på et senere tidspunkt.

67. Varmeforsyningslovens § 20, stk. 1, og afskrivningsbekendtgørelsen[5] giver hjemmel til, at henlæggelser behandles som nødvendige omkostninger, efter regler fastsat herom. Det samme gælder ikke hensættelser.

68. Eksemplet illustrer, at det er nødvendigt at vurdere, om hensættelser bør indregnes i varmeprisen således at omkostninger til udskudt skat allerede påvirker varmeprisen, når omkostningen konstateres eller om omkostningen først bør kunne indregnes, når der er tale om en faktisk betaling.

69. For fuldstændighedens skyld skal det nævnes, at udskudt skat også kan være en indtægt i det tilfælde hvor der er en underdækning, som skattemæssigt udlignes ved, at de skattemæssige afskrivninger er mindre end de regnskabsmæssige (varmeprismæssige) afskrivninger.

Boks 3 - Eksempel på udskudt skat på 1.000 kr.

Resultatopgørelse		Balance	
Resultat før skat	4000		
Skat af årets resultat	-1000	Passiver (Gæld)	
Resultat efter skat	3000	Udskudt skat	1000

Kilde – Energitilsynets sekretariat

**EKSEMPEL 3 - SOM EKSEMPEL 2, MEN MED EN NEGATIV INDKOMST (UNDERSKUD), SOM REFUNDERES I FORBINDELSE MED SAMBESKATNING I EN KONCERN.**

70. Hvis kraftvarmeværket indgår i en koncern med andre danske selskaber kan et skattemæssigt underskud udnyttes i andre danske selskaber i koncernen via national sambeskatning.

71. Selskabet kan f.eks. lade kraftvarmeværket aktiver afskrive hurtigt i det skattemæssige regnskab, så der i kraftvarmeværkets skatteregnskab opstår et underskud. Dette underskud kan derefter anvendes i et af koncernens andre selskabers skatteregnskab. Fordelen herved er, at et søsterselskab, der har et skattemæssigt overskud, kan anvende underskuddet fra kraftvarmeværket til at udligne, og dermed undgå at betale skat af det konstaterede overskud. Hvornår skattebetalingen derfor forfalder, er et uvist spørgsmål.

72. Det selskab, som udnytter kraftvarmeværkets underskud, skal refundere underskuddets skattemæssige værdi ved en indbetaling til kraftvarmeværket. Det skyldes, at det mistede skattefradrag vil skulle bruges af kraftvarmeværket, når dette selskab opnår et skattemæssigt overskud som følge af, at aktiverne er afskrevet hurtigt i skatteregnskabet med henblik på at opnå et underskud, mens selskabets indtægter afspejler den lavere afskrivningsprofil i varmeregnskabet.

73. Eksemplet illustrerer, at det er nødvendigt at vurdere, om det beløb et selskab modtager fra et koncernforbundet selskab som refusion for et fremtidigt mistet skattefradrag, skal indgå som en indtægt i varmeregnskabet det år, refusionsbeløbet modtages, mod at omkostninger til skat på et senere tidspunkt indregnes som omkostning, eller om beløbet skal henstå til fremtidig betaling.

## Boks 4 - Eksempel med refusion af negativ indkomst på 1.000 kr.

Resultatopgørelse		Balance	
Resultat før skat	- 4000	Aktiver	
Skat af årets resultat	1000	(Tilgodehavender)	
Resultat efter skat	3000	Tilgodehavende moderselskab	1000

Kilde – Energitilsynets sekretariat

### KONKLUSION I RELATION TIL MIDLERTIDIGE FORSKELLE FOR TIDSMÆSSIGE FORSKYDNINGER

74. Fælles for alle de tre eksempler er, at skattebetalingerne såvel ind- som udbetalinger alene er udtryk for en tidsmæssig forskydning og ikke udtryk for forøgede omkostninger eller indtægter på langt sigt.

75. Det vil sige virksomhederne altovervejende kan handle således, at der ikke opstår en egentlig omkostning, men at skattepligten blot kan ses som reguleringer i regnskabet.

76. Varmeforsyningslovens § 20 beskriver faktiske omkostninger. Ligeledes er det et krav, at disse faktiske omkostninger også skal være nødvendige.

77. På den baggrund er det sekretariatets vurdering, at i det omfang, at en skattepligt blot giver regnskabsmæssige reguleringer, er der ikke grundlag i varmforsyningslovens § 20, stk. 1 og 2, eller reguleringer udstedt med hjemmel heri, til at betragte sådanne reguleringer som nødvendige omkostninger. Disse skattemæssige reguleringer bør derfor kun afspejles i skatteregnskabet og ikke i regnskaber aflagt med hjemmel i varmforsyningsloven.

78. I det omfang, der er tale om faktiske skattebetalinger på selvangivelsens girokort eller tilbagebetaling af skat, kan sekretariatet ikke udelukke, at beløbene bør betragtes som nødvendige omkostninger.

79. Det vil være tilfældet, hvis selskabet over for Energitilsynet kan påvise, at selskabet ikke har kunnet undgå den omkostning ved at tilrettelægge sit skattemæssige regnskab anderledes, herunder at det skattemæssige overskud ikke skyldes en tidligere udnyttelse af underskud i andre koncernselskaber. Det vil altså være nødvendigt med en konkret stillingtagen.

80. Hvis Energitilsynet på baggrund af en konkret omkostning fandt frem til, at denne omkostning burde være indregningsberettiget, opstår spørgsmålet, med hvilken hjemmel en sådan omkostning skal indregnes, idet skat efter det nuværende retsgrundlag, som tidligere beskrevet, ikke er nævnt i varmforsyningslovens § 20, stk. 1.

81. Vurderes sagen derfor på baggrund af den nuværende retsstilling, er omkostningen ikke omfattet af bestemmelsen ordlyd og kan som udgangspunkt derfor ikke indregnes. Det skyldes også, at § 20 efter Energitilsynets hidtidige praksis er blevet fortolket restriktivt og som en udtømmende liste over indregningsberettigede omkostninger.

82. En fravigelse herfra ville derfor alene kunne ske på baggrund af en konkret sag, hvor en fortolkning af § 20, stk. 1 og 2, kan begrunde det.

83. For de tre eksempler vil udgangspunktet være, at omkostningerne ikke er indregningsberettigede og derfor skal dækkes ved fradrag i indskudskapitalen. Hvis man overfor sekretariatet kan dokumentere, at omkostninger skyldes en overdækning, der efterfølgende er tilbageført, vil der antagelig være grundlag for at fravige udgangspunktet. Er der derimod tale om udskudt skat eller koncernudnyttelse af et underskud, vil dette næppe være tilfældet.

84. Sekretariatet vil derfor indstille, at det i forbindelse med den kommende regulering overvejes om og i givet fald på hvilken måde, omkostninger til skat som følge af midlertidige forskelle for tidsmæssige forskydninger skal håndteres i varmeregnskaberne. Sekretariatet indstiller ligeledes, at en restriktiv linje opretholdes, men at det bør overvejes, om der er grundlag for en generel regulering af konkrete fravigelser med henblik på at skabe et klart retsgrundlag.

85. Ved at opretholde en restriktiv linie det vil sige kun give mulighed for indregning af en omkostning, hvis denne må betragtes som nødvendig og forudsat, at der er tale om en omkostning, der er betalt, fastholdes den hidtidige praksis for forståelse af varmforsyningslovens prisfastsættelse, som udtrykker det hvile-i-sig-selv princip, der er fundamentet i prisreguleringen. Baggrunden for den praksis er, at når hvile-i-sig-selv-princippet giver varmevirksomheder ret til at få dækket omkostningerne, vil denne ret modsvares af en restriktiv vurdering af omkostningerne.

#### **PERMANENTE FORSKELLE FOR OMKOSTNINGER UDEN FRADRAGSRET**

86. Når kraftvarmeværkerne er omfattet af selskabsskattepligt, kan der forekomme indtægter, som ikke er skattepligtige og omkostninger, som ikke er fradragsberettigede. Problemet opstår, fordi den skattemæssige sondring ikke konsekvent modsvarer varmforsyningslovens definitioner af indtægter og omkostninger.

87. Derfor kan der opstå situationer, hvor kraftvarmeværket skal selvangive en indkomst, som afviger fra det regnskabsmæssige resultat efter varmforsyningsloven.

88. Et eksempel på en indtægt, der ikke behandles lige i henholdsvis skatteopgørelsen og varmeregnskabet, kunne være avance ved salg af fast ejendom, som ikke er en skattepligtig indtægt, men som er en indtægt efter varmforsyningsloven og som derfor skal fremgå af varmeregnskabet. I denne situation vil et selskab omfattet af varmforsyningsloven derfor have en højere indtægt i varmeregnskabet end i skatteregnskabet.

89. Et eksempel på en omkostning, der ikke behandles lige i henholdsvis skatteregnskabet og varmeregnskabet kunne være repræsentationsomkostninger, hvor der kun er delvis fradrag i skatteregnskabet mens omkostningen i varmeregnskabet indgår fuldt ud ? dog underlagt Energitilsynets rimelighedsvurdering. I denne situation vil et selskab omfattet af varmforsyningsloven derfor have højere omkostninger i varmeregnskabet end i det tilsvarende skatteregnskab. Da omkostninger skal modsvares af indtægter, vil selskabet skattemæssigt have et overskud, mens varmeregnskabet vil hvile-i-sig-selv.

90. Disse forskelle vil være permanente, da de ikke modsvares af en senere forskel, som har den modsatte skattevirkning. Der er således tale om en endelig skattebetaling, som alene opstår på baggrund af kraftvarmeværkets skattemæssige status.

91. En anden permanent forskel som bør nævnes er forrentning af indskudskapital. Forrentning af indskudskapital er en indregningsberettiget omkostning ? når den er tiltrådt af Energitilsynet, jf. varmforsyningslovens § 20, stk. 2. Forrentning af indskudskapital er en skattepligtig indtægt.

92. Dette spørgsmål blev aktuelt i forbindelse med Energitilsynets tiltrædelse af forrentning af indskudskapitalen i Energigruppen Jylland. I denne sag tiltrådte Energitilsynet, at selskabet kunne få forrentet sin indskudskapital men udtalte samtidig, at hvorvidt den efterfølgende omkostning til betaling af skat, skulle betragtes som en nødvendig omkostning med den konsekvens, at beskatningen blev betalt af varmemeforbrugerne ville blive vurderet som et mere generelt spørgsmål.

93. En mere generel formulering af spørgsmålet bliver derfor, om varmemeforbrugerne bør dække omkostningerne til skattebetaling, i de situationer, hvor et selskabs indtægt/omkostning defineres anderledes i skattelovgivningen end i varmforsyningsloven, og hvor denne forskel udløser en skattebetaling, eller om skattebetalingen i stedet bør dækkes af ejerne ved fradrag i indskudskapitalen.

94. Ved vurdering af dette spørgsmål er det relevant at erindre, som nævnt indledningsvist, at ikke alle selskaber omfattet af varmforsyningsloven er underlagt selskabsskat. Dermed er der forskel mellem ejere, hvis selskab er underlagt skattepligt og ejere, hvis selskaber er skattefritaget.

95. Hvis skattebetalinger, som udløses som følge af, at en indtægt/omkostning opgøres anderledes i skatteregnskabet indregnes som omkostninger i varmeregnskabet, vil det betyde, at forbrugere tilknyttet en skattepligtig varmforsyning (kraftvarmeværk) ville få en højere varmepris end forbrugere tilknyttet en tilsvarende skattefritagen varmforsyning.

96. Samtidig fremgår det af citatet ovenfor under lovgrundlag (pkt.22), at det er afgørende for, at et selskab omfattes af skattefritagelsen, at selskabet indtægter, både løbende og ved opløsning, kun kan anvendes til konkrete formål. Det fremgår ligeledes, at normal forrentning eller tilbagebetaling af indskudskapital ikke i sig selv kan betyde, at et selskabs undtagelse fra skattefritagelsen ophører. Skattemyndighederne sonderer dermed mellem selskaber på grundlag af selskabernes indtægters anvendelse, ligesom det er væsentligt, at hvis et selskab omfattes af undtagelsesbestemmelsen, som dermed er skattefritaget, udøver aktiviteter ud over de, der begrundes undtagelsen og dermed skattefritagelsen, bliver selskabet skattepligtig af hele sit indkomstgrundlag.

97. På den baggrund er det derfor sekretariatets vurdering, at skattebetalinger (ind- og udbetalinger), som er beregnet på grundlag af permanente forskelle for omkostninger uden fradragsret, som udgangspunkt ikke kan indregnes i varmepriserne. Det er ligeledes sekretariatets vurdering, at disse skattebetalinger heller ikke fremover som udgangspunkt bør kunne indregnes i varmeprisen.

98. Hvis skatteomkostningerne i sådanne tilfælde kunne væltes over på varmeforbrugerne som en prisstigning, ville selskabet de facto være skattefritaget.

99. Udgangspunktet bygger derfor på den forudsætning, at skattepligten udløses, fordi overskuddet i skatteregnskabet udtrykker en indtægt virksomheden har opnået og som på linje med andre indtægter beskattes efter reglerne herom, hvis det selskab, der modtager indtægten, af skattemyndighederne er pålagt skattepligt.

100. Imidlertid viser ovenfor nævnte eksempel vedrørende repræsentationsomkostninger, at en skattepligt også kan udløses som følge af, at en omkostning kun delvist er fradragsberettiget. Da omkostningen samtidig anerkendes som en omkostning i varmeforsyningsloven og dermed ikke kan betragtes som en indtægt selskabet har opnået, finder sekretariatet, at en sådan omkostning bør undtages udgangspunktet for permanente forskelle for omkostninger uden fradragsret.

101. Eksemplet er imidlertid et konkret eksempel, og sekretariatet vurderer, at det på det foreliggende grundlag vil være nødvendigt at tage konkret stilling, hvis en omkostning til betaling af skat skal fravige udgangspunktet.

102. Giver en sådan undtagelse forudsætter dette, at kraftvarmeværket fører særskilt regnskab med disse permanente forskelle og opfører den akkumulerede saldo i indkomstopgørelsen. Hvis kraftvarmeværket ikke udarbejder denne opgørelse vil det ikke være muligt at opdele fremtidige skattebetalinger i en del der kan indregnes i varmeprisen og en del der ikke kan indregnes.

103. På den baggrund vil sekretariatet indstille, at det i forbindelse med arbejdet med den fremtidige regulering overvejes om der er grundlag for en generel regulering af konkrete fravigelser også på dette område, herunder fastsætte regler for efterfølgende kontrol, med henblik på at skabe et klart retsgrundlag.

## TILKENDEGIVELSE

104. Energitilsynet tilkendegav på baggrund af den tilhørende sagsfremstilling og vurdering følgende:

- Ved behandling af spørgsmålet vedrørende skatteomkostninger i relation til varmeregnskaber bør nedenstående rammer lægges til grund, indtil spørgsmålet er reguleret direkte i lov eller bekendtgørelse.
- Med grundlag i, hvad der er årsag til skattebetalingen, bør der sondres mellem:

*Gruppe A - Omkostninger og indtægter indgår på forskellige tidspunkter (tidsforskydninger ? f.eks. en overdækning, der betragtes som et overskud)*  
*Gruppe B - Omkostninger og indtægter behandles på forskellig måde i opgørelserne (f.eks. en omkostning, der må indregnes i varmeprisen men som samtidig udløser skattepligt)*

- For begge grupper er udgangspunktet, at skattebetalinger ikke er en omkostning, der kan indregnes i varmeprisen
- For begge grupper gælder også, at fravigelser fra udgangspunktet kun kan ske ved konkret stillingtagen til fremlagt dokumentation.
- Ved en konkret stillingtagen vil Energitilsynet for så vidt angår gruppe A bl.a. lægge vægt på, om omkostningen til skattebetaling er opstået alene som følge af en tidsmæssig forskydning, at virksomheden har tilrettelagt sit skatteregnskab under hensyn til at opnå en effektiv varmepris og at skatteomkostning ikke modsvares af en indtægt.
- Ved en konkret stillingtagen vil Energitilsynet for så vidt angår gruppe B bl.a. lægge vægt på, at den indtægt, der udløser skattepligten, af selskabet anvendes til dækning af en indregningsberettiget omkostning, som ikke kan sidestilles med en indtægt for selskabet eller selskabets ejer.
- Hvis Energitilsynets inddrages i et fremtidigt arbejde om regulering af skatteomkostninger, vil målsætningen være at opretholde den restriktive linje for, hvilke omkostninger, der kan indregnes i varmeprisen, i overensstemmelse med hidtidig praksis og med henblik på fortsat at værne om lovens hvile-i-sig-selv princip.

[1] Landsskatteretten udtalte i [SKM2001.273.LSR](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=121467&chk=202317#pos) [link](#) [til](#) <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=121467&chk=202317#pos> at samtlige aktiviteter i en lufthavn ansås at falde ind under bestemmelsen om undtagelse for skattepligt efter selskabsskatteloven. Da der imidlertid ikke var truffet vedtægtsmæssig bestemmelse vedrørende fordeling af selskabets kapital ved en eventuel likvidation, ansås lufthavnen ikke for undtaget fra skattepligt.

[2] Fælles for institutioner med betinget fuldstændig fritagelse er, at disse er fritaget for skattepligt, såfremt indkomsten hidrører fra den/de aktivitet(er), der ifølge lovbestemmelsen 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. (Jf. Ligningsvejledningen for selskaber)

[3] Denne skattepligt af overdækning fremgår af Landsskatterettens afgørelse af 16. november 2006 [SKM2006.766.LSR](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=121467&chk=202317#pos) [Link til http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=121467&chk=202317#pos](#). Der er reelt kun tale om en fortolkning af de almindelige regler for opgørelse af skattepligtig indkomst. "Virksomheden skal således ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2001 som udgangspunkt medregne de indtægter, som virksomheden har oppebåret, og de udgifter, som virksomheden har afholdt, i de pågældende indkomstår, jf. statskattelovens §§ 4-6"

[4] Skattereglerne tillader ikke fradrag for henlæggelser i modsætning til varmforsyningsloven og regnskabslovgivningen. Dette forhold kan også bevirke skattebetaling, hvis værket ikke regulerer regnskabsresultatet. Den manglende fradragsret for henlæggelser er alene en tidsmæssig forskydning, da værket får skattemæssigt fradrag for afskrivninger på det fulde investeringsbeløb når anlægget sættes i drift.

[5] Jf. BEK nr. 175 af 18/03/1991 om driftsmæssige afskrivninger, henlæggelser til nyinvesteringer og forrentning af indskudskapital i følge lov om varmforsyning