

# Nyt om skat og vedvarende energi og cleantech

## 1. Indledning

Incitamenter vedrørende brugen af vedvarende energi kan udformes på en række forskellige måder, og der ses ikke at være nogen egentlig foretrukken metode blandt lovgivere på verdensplan. Det er ligeledes velkendt, at beskatning spiller en væsentlig rolle som klima- og miljøpolitisk redskab. Dette ses såvel ved indførelsen af beskatning på forurening og udledninger som ved indførelsen af særlige incitamenter, herunder i form af skattefri tilskud, reducerede skattesatser, skattefritagelser, særlige skattecreditter og accelererede afskrivninger.

Ud over dette har de almindelige skatteretlige rammevilkår tillige betydning for udbredelsen af vedvarende energi og cleantech.

I denne artikel orienteres om nogle relevante nyere udviklingslinjer vedrørende beskatningen af forskellige aspekter af vedvarende energi og cleantech i Danmark.



Af Jakob Bundgaard, Partner, ph.d.,  
Moalem Weitemeyer Bendtsen Advokatpartnerselskab,  
adjungeret professor, Handelshøjskolen, Aarhus Universitet.

## 2. Ny lovgivning af generel betydning for investering i vedvarende energi

Den 17. december 2010 vedtog folkettingen nye regler om fysiske personers investering i vedvarende energi. Der er konkret tale om en ændring af bestemmelsen i Ligningslovens § 8 P. Ændringerne træder i kraft den 1. januar 2011.

Lovændringernes overordnede formål er at forbedre og forenkle vilkårene for fysiske personer, der investerer i vedvarende energianlæg. Baggrunden for ændringerne er således at tilskynde private til at investere i vedvarende energianlæg (herefter "VE-anlæg").

### 2.1 Hidtil gældende regler

Producenter af energi, der er produceret af VE-anlæg, som ikke sælger elektricitet til nettet, er ikke skattepligtige eller afgiftspligtige af den producerede energi. Det betyder, at produktionen af energi til eget forbrug ikke beskattes, og at udgifter til opstilling og drift ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Producenter af energi, der er tilsluttet nettet, er som udgangspunkt indkomstskattepligtige af indkomst ved salg af energi, medmindre andet følger af den øvrige skattelovgivning. Fysiske personer, der investerer i VE-anlæg eller i andele i disse, skal som udgangspunkt medregne indkomsten herved efter de almindelige skatteregler.

Ved lov nr. 722 af 24. juni 2010 blev reglerne om elafgift ændret således, at alle former for vedvarende energi omfattes af den såkaldte tilbageløbsordning og herved sikres teknologineutralitet. Efter lov om afgift på elektricitet, er elektricitet, som en husstand selv producerer på eget VE-anlæg, under visse betingelser undtaget fra den almindelige afgift på elektricitet af hele den producerede mængde ("måleren kan løbe baglæns"). VE-anlægget kan dermed populært sagt "lagre" overskydende produktion på det kollektive elnet til senere forbrug. Reglen gælder alene anlæg på 6 kWh eller derunder og betegnes som "tilbageløbsordningen". Afgiftsfritagelsen gælder alle VE-anlæg omfattet af lov om fremme af vedvarende energi, og afgrænsningen svarer således til afgrænsningen af VE-anlæg i den skematiske ordning.

De skatteretlige aspekter heraf blev der blandt andet taget stilling til i forbindelse med behandlingen af lovforslag L 162 (ændring af lov



om afgift på elektricitet), idet der som spørgsmål til skatteudvalget blev spurgt til skattepligten for salg af el fra anlæg under 6 kw baseret på vedvarende energikilder til nettet. Skatteministeren udtalte, at alle indtægter som udgangspunkt er skattepligtige i medfør af statskattelovens § 4, med mindre andet følger af den øvrige skattelovgivning. Dette gælder også indkomst ved salg af elektricitet til nettet, uanset energikilde.

Der blev dog yderligere spurgt til, hvorvidt en producent ville være indkomstskattepligtig af den producerede el, hvis den, når eventuelle fremtidige muligheder tillader det, kan lagres på forbrugsstedet og herved anvendes til eget forbrug. Hertil svarede Skatteministeren, at producenten alene er indkomstskattepligtig og afgiftspligtig af den elektricitet, der sælges til nettet. Producenter der sælger el fra vedvarende energianlæg, som ikke sælger el til nettet, er hverken skattepligtige eller afgiftspligtige af den producerede elektricitet. Denne skattefrihed gælder også producenter, der lagrer el på produktionsstedet, hvor den oplagrede el udelukkende anvendes til eget forbrug. Dette betyder samtidig, at produktionen ikke beskattes, og at udgifter til opstilling og drift ikke kan fradrages.

I medfør af hidtil gældende regler kan fysiske personer, der ejer vindmøller eller vindmølleandele, én gang for alle vælge at opgøre indkomsten fra driften af vindmøller efter en skematisk ordning. Efter den skematisk ordning medregnes 60 % af den del af bruttoindkomsten fra vindmølledriften, der overstiger kr. 3.000, i den skattepligtige indkomst. Der er ikke adgang til nogen form for fradrag, idet de 40 % af indkomsten, der er skattefri, modsvarer den manglende adgang til fradrag. Vælges den skematisk ordning, anses vindmøllen eller vindmølleandelene for udelukkende benyttet til private formål. Vælger skatteyderen ikke at anvende den skematisk ordning, anses vindmøllerne for udelukkende erhvervs-mæssigt benyttet.

Er den skematisk ordning valgt, kan dette valg ikke efterfølgende ændres. Alle de andele, som den pågældende person har i VE-anlæg, skal indgå i ordningen. Valget er bindende til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås. Skatteyderen kan derfor ikke i samme indkomstår både have andele i VE-anlæg, der er omfattet af den skematisk ordning og andele i VE-anlæg, der drives erhvervs-mæssigt. Skatteyderen kan dog vælge at sælge alle andele omfattet af den skematisk ordning i det ene indkomstår og derefter, i det efterfølgende indkomstår, investere fortjenesten i VE-anlæg, uden at den skematisk ordning automatisk skal anvendes på de nye andele.

## 2.2 De nye regler

De nye regler udgør en markant udvidelse af anvendelsesområdet til at omfatte alle *typer af VE-anlæg*. De omfattede VE-anlæg er ikke begrænset til elproducerende anlæg, hvorfor også f.eks. varmeproducerende anlæg er omfattet. De nye regler henviser til lov om fremme af vedvarende energi, hvorefter der ved vedvarende energi forstås bl.a.

vindkraft, biogas, biomasse, solenergi, bølge- og tidevandsenergi og geotermisk varme. Endvidere kan klima- og energiministeren fastsætte nærmere regler for hvilke energiformer, der kan betegnes som vedvarende energi. Således fremtidssikres ordningen, da også fremtidige vedvarende energikilder, der ikke kendes i dag, er omfattet. De hidtidige regler omfattede kun vindmøller.

Bundfradraget hæves med de foreslåede regler fra kr. 3.000 til kr. 7.000 i den skematisk ordning. Således skal kun den del af indkomsten fra drift af VE-anlæg, der overstiger kr. 7.000, medregnes som personlig indkomst (marginalt ca. 55 %).

De anlæg der er omfattet af nye regler er begrænset til:

1. Vedvarende energianlæg, der udelukkende producerer energi til én husstand.
2. Vedvarende anlæg eller andele i vedvarende energianlæg, hvor andelen eller anlægget er erhvervet til den egentlige kostpris – dvs. til en pris, der svarer til en forholdsmæssig andel af opstillersens omkostninger til projektet. Mere konkret skal prisen fastlægges efter de samme principper som dem, der gælder for prisen på andele, der sælges under den såkaldte køberetsordning i lov om fremme af vedvarende energi § 14. Der gælder et krav i denne forbindelse om, at et provenu fra et udbud til naboerne vedrørende vindmølleprojekter skal dække en forholdsmæssig andel af opstillersens omkostninger til projektet, således at opstillersens og køberne indskyder det samme beløb pr. ejerandel.
3. Vindmøller eller vindmølleandele, for hvilke det gælder, at afkastet allerede beskattes efter den skematisk ordning.

Med indførelsen af de nye regler kan der være vindmøller, der er omfattet af den gældende skematisk ordning, der ikke vil opfylde betingelserne for at blive omfattet af de nye regler, f.eks. fordi den oprindelige købspris ikke opfylder betingelserne for at kunne godkendes efter de foreslåede regler. Dette imødekommes ved, at vindmøller eller vindmølleandele, der anvender den gældende skematisk ordning, også kan omfattes af den nye ordning i resten af vindmøllens levetid. Det er dog en betingelse, at ejerne anvendte den skematisk ordning i indkomståret 2009.

Vindmølleandele, der er omfattet af køberetsordningen, er automatisk omfattet af de nye regler. Det samme er tilfældet, hvis opstillersens af en vindmølle sælger andele ud over de 20 %, der er omfattet af køberetsordningen, til samme pris som de andele, der sælges efter køberetsordningen.

Efter de nye regler gælder det, at der ikke kan foretages fradrag for udgifter forbundet med driften af det vedvarende energianlæg, herunder afskrivninger, hvis den skematisk ordning anvendes. Bestemmelsen svarer til de gældende regler i vindmølleordningen. Vælges den skematisk ordning anses VE-anlægget for udelukkende at være benyttet til privat virksomhed. Dette svarer til de gældende regler for vindmølleordningen.



Hvis den skattepligtige vælger at medregne den skattepligtige indkomst fra driften af det vedvarende energianlæg efter skattelovgivningens almindelige regler i stedet for efter den skematiske ordning, vil VE-anlægget, eller andelene heri, blive anset for udelukkende erhvervsmæssigt benyttet. Dette svarer til den gældende bestemmelse for vindmølleordningen. Skatterådet har i denne forbindelse accepteret, at der kan ske principskifte vedrørende senere erhvervede anlæg, jf. SKM 2010.739 SR. I sagen blev det anerkendt, at der skete et skifte fra den skematiske ordning, som af skatteyderen blev anvendt på en tidligere erhvervet vindmølleandel, til en anvendelse af skattelovgivningens almindelige regler for erhvervsmæssig virksomhed, som ønskedes anvendt på en nyerhvervet vindmølleandel. Det blev i sagen tillige tillagt afgørende betydning, at der ville gå mindst seks måneder efter afhændelsen af den første vindmølleandel inden erhvervelsen af den næste. Skatterådet henviste i denne forbindelse til TfS 1997.819 for en tilsvarende principiel udtalelse fra Told- og Skattestyrelsen. Det blev således konkret accepteret, at skatteyder(e/en)? kunne anvende de almindelige skatteregler for en 10 % ejerandel af en erhvervelse af et vindmølleprojekt i Tyskland.

Reglerne om den skematiske ordning indeholder ikke den kapacitetsgrænse på 6 kWh, som er indeholdt i tilbageløbsordningen.

Den skematiske ordning medfører ikke dobbeltkompensation i sammenhæng med tilbageløbsordningen, da den del af el-produktionen, der er omfattet af tilbageløbsordningen, under alle omstændigheder ikke bliver beskattet, da den ikke resulterer i en betaling fra el-værket til producenten. Da indtægten ikke beskattes, berøres den ikke af den skematiske ordning. Den skematiske ordning omfatter alene den del af el-produktionen, der sælges til et selskab, og denne del af produktionen vil ikke være omfattet af tilbageløbsordningen.

## 2.3 Fordele og ulemper

Såfremt bruttoindkomsten fra driften af VE-anlæg er mindre end bundfradraget på kr. 7.000, er den skematiske ordning gunstig. Overskuddet fra driften af VE-anlægget er skattefrit, og skatteyderen kan samtidig (privat) fradrage renteudgifter til finansiering af møllen med en skatteværdi på 33,5 % (på sigt 25,5 %) i en gennemsnitskommune efter de almindelige skatteregler.

Overstiger bruttoindkomsten derimod bundfradraget, kan reglerne være ugunstige. Det skyldes for det første, at den skattepligtige indkomst beskattes med en høj marginal skattesats og for det andet, at de 40 %, som den skattepligtige bruttoindkomst reduceres med, samtidig skal vejes op mod det mistede fradrag.

I lyset af den gældende tilbageløbsordning, som ikke gælder vedrørende salg til el-nettet, er det min vurdering, at de nye regler vil få meget begrænset anvendelse. Den økonomiske tilskyndelse er således fraværende for en række vedvarende energikilder, idet skatteydere besparelse ved tilbageløbsordningen er noget større end tilskuddet ved direkte salg til nettet på 60 øre for eksempelvis solenergi.

## 2.4 Forholdet til EU-lovgivning

Det kan overvejes, om de nye regler strider mod EU-traktatens forbud mod statsstøtte. Efter disse regler kan der alene være tale om statsstøtte, såfremt støtten tilfalder en virksomhed. De nye regler kan alene anvendes af fysiske personer, og den skematiske ordning må ikke anvendes sammen med virksomhedsordningen.

Den skematiske ordning er begrænset til alene at omfatte husstands-anlæg og anlæg eller andele i anlæg, hvor udbudsprisen er fastsat efter de samme principper som de andele i vindmøller, der er udbudt



## Kør lønnen på internettet!

- DanLøn gør det **hurtigt, nemt** og **billigt** at køre løn.
- Der er intet startgebyr og ingen løbende abonnementer.
- Systemet overfører automatisk alle betalinger til SKAT, Feriekonto, pensioner m.fl.
- Du kan helt enkelt overføre beløbene til dit bogføringsprogram.
- Der sker automatisk indberetning til elndkomst.
- Du får gratis e-mail-support.
- Som revisor kan du benytte DanLøn til at køre løn for dine kunder, nemt og billigt.
- Over 22.000 virksomheder bruger DanLøn. Prøv selv gratis og anonymt!

[www.danlon.dk](http://www.danlon.dk)



efter køberetsordningen. Med kravet sikres, at fordelene ved den skematiske ordning alene tilfalder husholdningerne og således ikke en eventuel professionel "vindmølleopstiller" eller energiproducent. Hermed imødegås muligheden for, at VE-anlæg sælges til private til en højere pris, og at støtten dermed kapitaliseres i VE-anlæggets anskaffelsessum, og dermed udgør indirekte statsstøtte.

De nye regler strider på dette punkt samlet set efter Skatteministerens opfattelse ikke mod forbuddet mod statsstøtte.

### 3. Nyere praksis

#### 3.1 Solceller

##### 3.1.1 Afskrivning på solcelleanlæg (SKM 2008.926 SR)

I en afgørelse fra 2008 har Skatterådet bekræftet, at et solcelleanlæg monteret på hhv. landjorden og på stativer på en bygning kan anses som afskrivningsberettigede driftsmidler.

Ved vurderingen af om der er tale om en installation eller et driftsmiddel, tillægges det afgørende betydning, om solcelleanlægget har en fastere tilknytning til bygningen og tjener denne som sådan eller ej. Det er således afgørende, om solcelleanlægget har fast tilknytning til bygningen samt, om den producerede elektricitet leveres til installationer i bygningen eller leveres direkte til det offentlige el-net. Det konkluderes, at et solcelleanlæg, der monteres på stativer på en bygning, er en autonom enhed og ikke som sådan en del af bygningen. Dette betyder, at et anlæg af denne type, hvorfra el-produktion afsættes til el-nettet, ikke siges at tjene bygningen som sådan og derfor kan anses, som et afskrivningsberettiget *driftsmiddel*, der kan afskrives med op til 25 % årligt.

Er solcelleanlægget derimod integreret i bygningens bestanddele i forbindelse med nybyggeri og anvendes den producerede elektricitet som strømforsyning for bygningen, anses solcelleanlægget for en installation, som er underlagt de mindre gunstige afskrivningsregler, hvorefter der alene kan afskrives med indtil 4 % årligt af anskaffelsessummen.

Afgørelsen bidrager ikke yderligere til afgrænsningen mellem driftsmidler og installationer i den konkrete sammenhæng vedrørende solcelleanlæg. I afgørelsen tages der ikke stilling til, om solcelleanlæg, som er integreret i bygningens bestanddele i forbindelse med nybyggeri, men hvor den producerede elektricitet ikke anvendes som strømforsyning for bygningen, men derimod afsættes til el-nettet, skal kvalificeres som et driftsmiddel eller en installation.

Afslutningsvis bemærkes det endvidere, at driftsmidler, som består af faste anlæg til fremstilling af el med en kapacitet over 1 MW, afskrives på en særskilt saldo, hvor der alene kan afskrives højst 15 % (23 % i 2008 og 2009) af den afskrivningsberettigede saldogværdi. Afskrivningssatsen er således lavere end satsen efter de almindelige regler,

hvorefter afskrivningen på driftsmidler kan udgøre op til 25 % af den afskrivningsberettigede saldogværdi.

##### 3.1.2 Indkomst fra solcelleanlæg – andelsboligforeninger (SKM 2010.692 SR)

I den seneste sag havde en andelsboligforening stillet en række spørgsmål vedrørende den skatteretlige og momsretlige behandling af indtægter fra salg af el fra solceller.

Der er tale om to andelsboligforeninger bestående af et større antal rækkehuse. Foreningerne har ikke erhvervs-mæssige indtægter og er ikke registreret som skattepligtige. Disse foreninger fik opført solcelleanlæg på tagene af samtlige boliger. Det var oplyst, at solcelleanlæggene er på ca. 30,6 KW, svarende til ca. 0,8 Kwh pr. rækkehus, og at de med de nuværende elpriser vil kunne generere en samlet indtægt på kr. 55.000. Andelsboligforeningerne er kontraktsparter og står som ejere af de samlede solcelleanlæg.

Den samlede producerede mængde el skal sælges til et elselskab til markedspris. Denne ordning benævnes "nettoordningen".

Afregningsproceduren vedrørende anlæggene er sådan, at el-måleren kan løbe baglæns. Rent praktisk kræver denne ordning, at husejeren kan måle og registrere el modtaget fra det kollektive elnet og el leveret til det kollektive elnet. Måleren kan enten indeholde to tællere, som registrerer el henholdsvis modtaget fra nettet og leveret til nettet, eller den kan indeholde en tæller, der registrerer den samlede el leveret til og fra nettet (en måler som kan løbe begge veje).

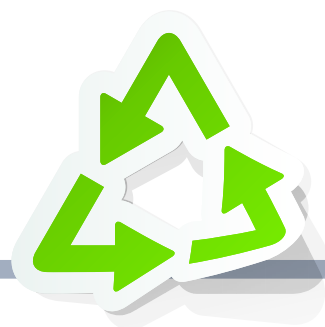
Forbrugers fordel skabes derfor, fordi de ikke skal købe hele deres forbrug af el, når solen skinner, til almindelige elpriser, de får blot leveret el produceret via deres solcelleanlæg gratis retur fra det kollektive elnet. Derimod er der ikke mulighed for at modtage penge fra elselskaberne, hvis der produceres mere, end der forbruges. I sådanne tilfælde vil forbrugeren blot have mere strøm til gode, som kan anvendes i fremtiden.

Konkret udvælges to målerboliger, som vil få opsat en såkaldt vekselboks måler. Måleren vil registrere halvdelen af den samlede producerede el fra solcelleanlægget på den pågældende boligblok. Derudover vil måleren registrere den mængde el, som målerboligen selv forbruger. De øvrige boliger i blokkene, som ikke får opsat målere, skal afregne for forbrugt el i egen bolig med elselskabet, som det er tilfældet inden opsætningen af solcelleanlægget.

Målerboligerne får på denne måde afregnet el fra solcelleproduceret el fra deres egen elregning. Efterfølgende afregner målerboligerne med de øvrige boliger efter nærmere aftalt fordelingsnøgle.

På dette grundlag stillede andelsforeningerne følgende spørgsmål til Skatterådet:

1. Skal andelsboligforeningen betale skat af indtægterne ved salg af el fra solceller via nettoordningen?



2. Skal andelshaverne betale skat af indtægterne ved salg af el fra solceller via nettoordningen?
3. Kan andelsboligforeningen afskrive anlægget?
4. Kan andelshaverne afskrive anlægget?
5. Er andelsboligforeningen berettiget til at fratække momsen fra indkøbssummen og hvordan gør andelsboligforeningen det?
6. Er andelshaverne berettiget til at fratække momsen fra indkøbssummen – og hvordan gør andelshaverne det?

I forhold til det første spørgsmål svarede Skatterådet, at der ikke kan være skattepligt af eventuelt salg af el til el-leverandøren. Dette resultat fandt Skatterådet fremgik af det forhold, at andelsforeningerne står som kontraktspart i forhold til sælger af solcelleanlæggene og af den måde, hvorpå afregningen foregår, herunder særligt, at andelsboligforeningerne ikke er involveret i afregningen af produceret og forbrugt el.

For så vidt angår spørgsmål 2 vedrørende selve andelshaverne fandt Skatterådet, at den beskrevne lagring på elnettet ikke er skattepligtig for producenterne. Herved henvises til SKM 2009.17 SR vedrørende solvarme (se nedenfor), hvor der alene var tale om en reduktion af private udgifter, og at denne besparelse ikke kan være skattepligtig. Der henvises også til det ovenfor nævnte svar på spørgsmål 3 til L 162. Skatterådet fandt samtidig anledning til at præcisere, at det er en forudsætning for skattefriheden, at der i forbindelse med målerboligernes afregning med elselskabet ikke sker nogen form for udbetaling til de pågældende andelshavere, såfremt der netto måtte registreres en overproduktion af el fra solcelleanlægget i forhold til forbrugt el. Det er endvidere en forudsætning, at den solcelleproducerede el udelukkende anvendes privat.

For så vidt angår spørgsmål 3 om muligheden for skattemæssige afskrivninger på solcelleanlægget blev dette afvist med henvisning til, at der ikke er tale om en erhvervmæssig anvendelse. Tilsvarende blev det til spørgsmål 4 udtalt, at andelshaverne ikke kan afskrive på anlægget, idet det er foreningerne, der er ejer af solcelleanlæggene.

Endelig blev det til spørgsmål 5 og 6 vedrørende momsfradragsretten udtalt, at dette ikke kan komme på tale, idet der ikke udøves økonomisk virksomhed.

## 3.2 Solvarme

### 3.2.1 Solvarmeanlæg – ikke skattepligt af leverancer til og fra varmeværk til privatbrug (SKM 2009.17 SR)

I en nylig afgørelse fra Skatterådet tages der stilling til, om et påtænkt koncept vedrørende leverancer til og fra et fjernvarmeværk udløser skattepligt hos de private forbrugere.

Ifølge det påtænkte koncept kan private forbrugere installere solvarmeanlæg på deres tage, hvor solvarmeanlæggene bliver bekostet og ejet af de berørte forbrugere. I de perioder hvor der produceres mere varmeenergi, end der forbruges i det pågældende hus, vil den overskydende varme blive leveret ud på fjernvarmenettet. Omvendt vil der kunne trækkes varme hjem fra fjernvarmenettet i de perioder, hvor solvarmeanlægget producerer mindre end det faktiske forbrug. Solvarmeanlægsejernes køb og salg af varmeenergi er baseret på kostægtedsprikkippet, hvilket betyder, at købs- og salgspriser ikke nødvendigvis er identiske.

Leverer forbrugeren mere varme, end der benyttes, giver dette ikke anledning til kompensation, hvorimod der vil være en efterbetaling,

**SR**  
øger revisor  
Statsautoriseret revisor

Dynamisk Statsautoriseret revisor, som er klar til at blive partner, søges til større veletableret revisionskontor i København

Se mere på [www.n-c.dk](http://www.n-c.dk)



**Nielsen & Christensen**

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

hvis der forbruges mere, end der produceres. Opgørelsen foretages på årsbasis, og det vil ikke være muligt at overføre varmemængder fra én regnskabsperiode til en anden. Afregningen vil således aldrig give anledning til, at forbrugerne bliver kompenseret økonomisk, hvorfor den optimale forbruger alene kan opnå den gevinst at have en varme-regning på kr. 0.

Skatterådet bekræftede, at der er tale om en installation i et privat hjem, der har til formål at nedbringe udgiften til opvarmning af huset via solvarme, og som ikke havde skattemæssige konsekvenser.

Endvidere bemærkes det, at det ingen forskel gør, at der i dette konkrete tilfælde sker en overførsel af den overskydende indvundne solenergi til et fjernvarmeanlæg, typisk i sommermånederne, hvorfra solvarme senere kan tilbageføres til den pågældendes hjem, når der opstår et behov for dette, typisk i vintermånederne. Dette ses at være en naturlig forudsætning for, at denne konkrete ordning i praksis fungerer.

Under forudsætningen om at de pågældende ejere alene anvender den indvundne solenergi til at nedbringe det pågældende hjemms private udgifter, fandt Skatterådet, at deltagelse i denne ordning er uden skattemæssige konsekvenser for ejerne af solvarmeanlægget.

### 3.3 Vindmøller

#### 3.3.1 Ret til at få overskud/pligt til at dække underskud ved et vindmølleprojekt anses som investering i erhvervmæssig virksomhed (SKM 2009.237 SR)

I en nylig afgørelse fra Skatterådet bekræftes det, at en spejling af ejerskab i et vindmølleprojekt anses som investering i erhvervmæssig virksomhed. Afgørelsen omhandler et selskab, som påtænkte at opføre en vindmøllepark og i den forbindelse lade de omkringboende deltage i projektet uden at disse bliver ejere af vindmølleparken.

Naboerne til vindmølleprojektet organiseres i et selskab (Naboselskabet), hvor de hver især bliver ejere med ret til udbytte mv. Dette Naboselskab betaler en andel af investeringen i vindmølleprojektet mod retten til at modtage løbende overskud/pligt til at inddække underskud herfra. Naboselskabet har ingen ejendomsret til vindmølleparken.

Denne aftale blev anerkendt skatteretligt, og Skatterådet fandt at den investering, som Naboselskabet foretager i vindmølleprojektet er at anse som en investering i erhvervmæssig virksomhed. Dette indebærer, at retten til andel i et eventuelt overskud vil være skattepligtig, ligesom der ved indkomstopgørelsen vil være fradrag for beløb til dækning af eventuelt underskud.

Der tages ikke stilling til den tidsmæssige placering (periodisering) i det konkrete tilfælde, men det bemærkes, at over- og underskudsandelene skal medregnes på tidspunktet for den endelige retserhvervelse.

Endeligt blev det bemærket, at alle overskudsandelene er skattepligtige og ikke kun den del af overskuddet fra projektet, som overstiger Naboselskabets foretagne investering heri.

#### 3.3.2 Husstandsvindmøller kan anses som udelukkende erhvervmæssigt benyttet (SKM 2009.290 SR)

I et bindende svar fra Skatterådet fra 2009 er det blevet bekræftet, at husstandsvindmøller kan anses for udelukkende erhvervmæssigt benyttet, uanset at en del af den producerede el anvendes privat.

Fysiske personer, som ejer vindmøller, kan én gang for alle vælge, at vindmøllerne udelukkende anses som benyttet til private formål med den konsekvens, at den skematiske ordning, som beskrevet ovenfor, kan finde anvendelse. Vælger den skattepligtige ikke at benytte disse lempeligere regler, men i stedet at medregne indkomsten fra vindmølleledriften efter skattelovgivningens almindelige regler, anses vindmøllerne for *udelukkende erhvervmæssigt benyttet*.

Skatterådet udtalte, at selvstændig erhvervsvirksomhed skal forstås på samme måde inden for skattelovgivningen, hvorfor husstandsvindmøller kan anses for udelukkende erhvervmæssigt benyttet, *uanset* at en del af den producerede el anvendes privat, når blot den skattepligtige vælger *ikke* at benytte den skematiske ordning. Dette fortolkningsbidrag må tillige gælde for andre typer energiteknologi efter de seneste lovændringer.

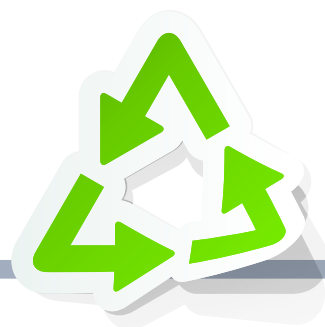
Uanset at en del af el-produktionen benyttes til privatforbrug, er konsekvenserne af ovenstående som følger:

- At underskud fra vindmølleledriften kan fratrækkes i anden indkomst, herunder lønindkomst.
- Hele vindmøllen anses som et driftsmiddel og kan således afskrives med 25 % p.a.
- Indkomsten fra vindmølleledriften anses som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, hvorfor virksomhedsordningen kan anvendes.
- Driver ejeren af vindmøllen samtidig anden aktivitet, som beskattes efter reglerne i virksomhedsskatteoven, skal hele vindmøllen ligeledes placeres i virksomhedsordningen.

#### 3.3.3 Skattemæssig behandling af naboerstatning efter lov om vedvarende energi (SKM 2010.229 SR og SKM 2010.574 SR)

Skatterådet har i to nylige bindende svar udtalt, at den udgift, som knytter sig til betaling af naboerstatning efter lov om fremme af vedvarende energi (VE-loven), kan afskrives over en periode på 10 år for vindmølleejeren, som skal betale erstatningen. Naboerstatningen sidestilles med afståelse af fast ejendom for modtageren heraf og beskattes følgende efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven.

Begge sager omhandlede naboerstatning efter VE-loven. I afgørel-



serne var der henholdsvis tale om en modtager af naboerstatning for tab i ejendommens salgsværdi i forbindelse med placering af vindmøller i området, hvor ejendommen var beliggende, samt om en udvikler af vindmølleprojekter, som var erstatningsansvarlig for tab i salgsværdien.

I sagerne ønskedes det klarlagt, hvorledes naboerstatningen skattemæssigt behandles for henholdsvis modtager af erstatningen samt for vindmølleejeren, for hvem det er pålagt at yde erstatningsbeløbet.

For så vidt angik vindmølleejeren (som betaler af naboerstatningen) konkluderede Skatterådet, at erstatningsbetalingen kunne afskrives over en periode på 10 år efter afskrivningsloven. Skatterådet konkluderede dette på trods af, at SKAT havde indstillet til, at udgiften ikke skulle kunne afskrives, da SKAT var af den opfattelse, at udgiften til erstatningsbetalingen ikke havde den fornødne relation til selve erhvervelsen af vindmøllen.

Imidlertid kunne udgiften ikke fradrages som driftsomkostning efter statskatteloven, da udgiften ikke ansås for at være afholdt af hensyn til den løbende indkomsterhvervelse, men derimod som en privat udgift, som var indkomstopgørelsen uvedkommende.

Skatterådet lagde vægt på, at erstatningen ikke fremkom som følge af ansvarspådragende adfærd i forbindelse med sædvanlig, løbende drift. Der var derimod tale om en forpligtelse, hvis beståen var kendt forud for opstilling af vindmøllen.

Udgiften kunne heller ikke betragtes som en lejeudgift, da der ikke var aftalt en brugsret mellem parterne.

For så vidt angik naboerstatning for modtageren af beløbet anførte Skatterådet, at udgangspunktet er, at en erstatningsbetaling beskattes på samme måde som den indtægt eller det aktiv, den træder i stedet for.

Under hensynstagen til ovenstående konkluderedes det derfor, at erstatningsbeløbet skulle beskattes efter de regler, der gælder for afståelse af fast ejendom, særligt ejendomsavancebeskatningsloven (EBL).

Efter EBL er fortjenesten vedrørende ejendomme, der både benyttes privat og erhvervsmæssigt – under nærmere angivne betingelser – skattefri ved afståelse af ejendommen for så vidt angår den del, der anvendes til privat bolig.

Skatterådet var af den opfattelse, at naboerstatningen knyttede sig til den private del af ejendommen, hvorfor erstatningsbeløbet var skattefrit for modtageren.

### 3.4 Øvrige forhold – ESCO-samarbejder

I en nylig afgørelse har Skatterådet (måske ubevidst) forholdt sig til de momsretlige rammer for såkaldte ESCO-samarbejder. ESCO er en forkortelse for "energy service company" eller på dansk en energitjenestevirksomhed, der planlægger og udfører energibesparelser. Overordnet er ESCO som samarbejdsform et samarbejde mellem en privat

energitjenestevirksomhed og en anden part. I Danmark er den anden part oftest en offentlig myndighed, hvor der igangsættes en række energirenoveringer i de offentlige bygninger. Et ESCO-samarbejde kan være interessant for mange kommuner pga. et betydeligt efterslæb på vedligeholdelse af bygningsmassen og heraf et højt energiforbrug. Ved et ESCO-samarbejde foretages der forbedringer og investeringer i bygningsmassen, som finansieres af de opnåede energibesparelser. ESCO'en stiller forslag om konkrete forbedringer og garanterer i den forbindelse for de besparelser, der kan opnås som følge heraf. Hvis energibesparelserne ikke opnås, skal ESCO'en dække differencen, idet denne har forpligtet sig hertil ved aftaleindgåelsen. Den offentlige part løber således ingen økonomisk risiko ved samarbejdet. Normalt vil investeringerne være indtjent gennem besparelserne på en periode mellem 5-10 år. De fleste ESCO-samarbejder bygger primært på tekniske foranstaltninger, som leverer varen, eks. lys, varme, isolering, el eller ventilation i et mere energioptimalt forhold, dog kan undervisning om energibesparelser indgå i ESCO-samarbejdet.

ESCO indebærer en række udfordringer, herunder af juridisk art.

Skatterådet for nyligt med SKM 2010.738 SR nægtet momsfradrag for energibesparende foranstaltninger foretaget af spørger, men på tredjemands ejendom, uanset at foranstaltningerne tilhører spørger. Spørger opførte en ejendom med tredjemand, der bestod af to ejerlejligheder på hhv. 35 % og 65 % af ejendommens samlede areal. Spørger ejer de 35 %, mens tredjemand ejer de 65 %. Af spørgers andel udlejes 85 % til tredjemand med moms, idet arealet er omfattet af en frivillig momsregistrering. I forbindelse med opførelsen blev det besluttet, at hele ejendommen skulle opgraderes til lavenergi-klasse 1, og samtlige udgifter hertil blev afholdt af spørger. Spørger foretog herefter momsfradrag for udgifter på spørgers andel og ønskede herefter tillige et momsfradrag for udgifterne på tredjemands andel af ejendommen, eftersom disse jo også var blevet betalt af spørger.

Momsloven indeholder bestemmelser, hvorefter en virksomhed kan foretage momsfradrag for bl.a. udgifter i forbindelse med opførelse af en bygning, jf. ML § 39. Denne fradragsret gælder kun for virksomhedens lokaler. Momsloven indeholder en opremsning af, hvilke af virksomhedens lokaler der ikke medregnes. Skatterådet konkluderede, at idet udgifterne hidrørte fra arbejde udført på tredjemands ejendom, var der ikke tale om udgifter, der vedrører virksomhedens lokaler. Af den grund kunne der ikke gives momsfradrag for den del af opgraderingsudgifterne, der var udført på tredjemands ejendom. Skatterådet tiltrådte denne konklusion og begrundelse.

I en vis udstrækning medfører sagen begrænsninger for udbredelsen af ESCO i privat regi. Det er dog værd at notere, at Skatterådet ikke generelt har forholdt sig til den momsretlige behandling af energibesparende foranstaltninger, som har en klar forbindelse til erhvervsudøvelsen hos en leverandør.