

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9227 af 29/01/2019 (Gældende)

Salg af vindmølleandele - skattemæssig succession

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1547361

Salg af vindmølleandele - skattemæssig succession

Skatterådet kunne bekræfte, at der kunne ske skattemæssig succession ved salg af vindmølleandele til spørgers hustru. Andelene ville ikke kunne vælges beskattet efter den skematiske ordning i ligningslovens § 8 P, da betingelserne for dette, jf. stk. 5, ikke var opfyldt for de pågældende andele.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at afskrivningslovens § 4 fandt anvendelse ved hustruens køb af andelene, da disse også hos hustruen ville være erhvervmæssig virksomhed. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at køb af vindmølleandele omfattet af afskrivningslovens § 5 C kunne indgå i opgørelserne efter afskrivningslovens §§ 8 eller 9.

Skatterådsmøde 29. januar 2019 - SKM2019. 115. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at der sker skattemæssig succession ved salg af vindmølleandele til spørgers hustru?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende. Kan Skatterådet bekræfte, at afskrivningslovens § 4 finder anvendelse, og hvilken salgssum, skal der i bekræftende fald anvendes ved overdragelsen til ægtefællen?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at køb af vindmølleandele omfattet af afskrivningslovens § 5 C kan udligne saldoen efter afskrivningslovens § 8 henholdsvis medtages ved opgørelsen efter afskrivningslovens § 9?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Nej, se dog begrundelse
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har en option på at kunne købe op til fem procent af en vindmølle.

Spørger har en gammel 750 kW vindmølle, som skattemæssigt er afskrevet til ca. 65.000 kr. Møllen har en årlig produktion på ca. 2.000.000 kWh pr år.

På dele af spørgers landbrugsejendom er der udlagt et nyt mølleområde i kommunen. Et projektudviklingsfirma søger om etablering af nye 150 m høje møller, som har en estimeret produktion på ca. 15.000.000 kWh pr år pr mølle.

Spørgers mølle skal nedtages for realisering af det nye projekt.

Spørger er blevet tilbudt ca. 5.000.000 kr. for sin brugte mølle. Tilbuddet om salget er kombineret med en køberet til ejerskab i en ny mølle. Andelene i den nye mølle kan købes til VE-andelens pris forhøjet med et fast tillæg på to procent af den kontante del af købesummen.

Rent praktisk betyder optionen, at spørger har mulighed for at komme til at eje 50 procent af en mølle sammen med JP.

Salget af den nuværende mølle geninvesteres således fuldt ud i den nye mølle.

Spørger ejer ikke andre vindmøller. Han driver en landbrugsejendom med mindre husdyrhold og plante-produktion og benytter skattemæssigt virksomhedsordning.

Spørger påtænker at tegne vindmølleandelene og umiddelbart herefter overdrage andelene til ægtefællen. Ægtefællen anvender den skematiske ordning på sine vindmølleandele.

Spørger har tidligere bedt om bindende svar, og SKAT har afgivet et bindende svar af 17. marts 2016.

Det bindende svar bekræfter, at spørger kan afhænde en 750 kWmølle uden, at der skal ske ophørsbeskatning efter afskrivningslovens § 9. Det bekræftes også, at afhændelsen af vindmøllen vil være omfattet af afskrivningslovens § 8.

Det bekræftes også, at det ikke har betydning for svaret, at der geninvesteres gennem et I/S, ligesom det bekræftes, at det er uden betydning om de nye vindmølleandele beskattes efter virksomhedsskatteovens regler eller omfattes af anpartsreglerne i personskatteovens § 4, stk. 1, nr. 9.

Det bekræftes, at det uden betydning for besvarelsen, om spørger ejer 50 procent af møllen eller om han eventuelt kommer til at eje mere end 50 procent.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1 og 2

Det må følge af SKM2017. 557. LSR, at der er succession ved overdragelse af vindmølleandelene. Afgørelsen bemærker dog ligeledes, at "Uanset reglerne i kildeskatteovens § 26 A, stk. 2, finder reglerne i afskrivningslovens § 4 tilsvarende anvendelse, når der ved overdragelsen eller overførelsen af aktiver til ægtefællen sker overgang fra én benyttelsesform til en anden, jf. kildeskatteovens § 26 A, stk. 3.

–Af afskrivningslovens § 4 fremgår, at "Ændrer en skattepligtig benyttelsen af driftsmidler eller skibe fra udelukkende erhvervmæssig benyttelse til privat benyttelse eller omvendt, behandles dette som salg henholdsvis køb af de pågældende aktiver. Det samme gælder ved ændring fra eller til delvis erhvervmæssig benyttelse. Som salgssum eller købesum anvendes handelsværdien på det tidspunkt, hvor benyttelsen ændres."

Det ønskes specificeret, hvilken salgssum, der skal anvendes ved overdragelse af anparterne til ægtefællen.

Ad spørgsmål 3

SKAT har tidligere i bindende svar angivet, at spørger ikke ophører med virksomhed, jf. afskrivningslovens § 9 og afhændelse af vindmøllen er omfattet af afskrivningslovens § 8. Der tages dog ikke stilling til problemstillingen vedrørende hvorledes afskrivningslovens § 5 C spiller sammen med afskrivningslovens §§ 8 og 9. Efter ordlyden kan køb af vindmølleandele omfattet af § 5 C ikke udligne saldoen efter afskrivningslovens § 8 henholdsvis medtages ved opgørelsen efter afskrivningslovens § 9.

Spørgers høringsbrev af 11. december 2018

Bemærkninger til spørgsmål 1 og 2

Skattestyrelsen finder, at vindmølleandele udgør en erhvervmæssig virksomhed, der vil kunne overdrages til ægtefællen med succession. Det er i den forbindelse afgørende at få fastslået, om afskrivningslovens § 4 finder anvendelse. Det skyldes, at ægtefællen før overdragelsen har andre vindmølleandele, der beskattes efter den skematiske metode. Det ønskes derfor bekræftet, at de andele, der overtages

fra ægtefællen også skal beskattes efter den skematiske metode, hvorfor afskrivningsloven må finde anvendelse.

Skattestyrelsen bemærker, at henset til møllens størrelse er det Skattestyrelsens opfattelse, at andelene heller ikke efter en sædvanlig vurdering, vil kunne anses for et privat aktiv. Møllens størrelse eller aktivets værdi ses ikke i andre sammenhænge at kunne tillægges betydning for, om et aktiv er privat eller erhvervsmæssig.

Ligningslovens § 8 P må betyde, at indtægten er skattefri uanset indtægtens størrelse. Hvis det havde været lovgivers hensigt, at ordningen alene kunne finde anvendelse på mindre beholdninger burde det fremgå af lovens ordlyd, hvor store beløb eller hvor store beholdninger, bestemmelsen kan finde anvendelse på. Det fremgår ikke heraf. Hvis det er Skattestyrelsens opfattelse, at ordningen alene kan anvendes på mindre beholdninger burde det tydeligt fremgå af Den juridiske vejledning samt lovgivningen hvilke personer, der kan anvende ordningen. Ligningslovens § 8 P nævner ikke et loft for hvor mange andele, der må ejes under ordningen. Således fandt Landsskatteretten i SKM2017. 557. LSR, at 20 procent af en vindmølle kunne beskattes efter den skematiske ordning. Aktivets værdi ses ikke derved at være afgørende for, om aktivet er privat eller erhvervsmæssigt. Det er en politik tilgang hertil og ikke en juridisk.

Bemærkninger til spørgsmål 3

Driftsmidler afskrives som udgangspunkt efter afskrivningslovens § 5. Nogle driftsmidler afskrives dog efter afskrivningslovens §§ 5 B, 5 C eller 5 D. Disse forskellige saldi giver problemstillinger i relation til afskrivningslovens §§ 8 og 9.

Problemstillingen i forhold til afskrivningslovens § 8 vedrører som nævnt overfor hvorledes man kan udligne en negativ saldo.

Problemstillingen i forhold til afskrivningslovens § 9 vedrører blandt andet, hvornår der er fortjeneste, således at der kan succederes ved overdragelse inden for successionskredsen.

Disse problemstillinger blev i forbindelse med L 192 (2011-2012), forslag til lov om ændring af afskrivningsloven (forhøjelse af afskrivningsgrundlaget for investeringer i nye driftsmidler) i relation til afskrivningslovens § 5 D løst med, at der blev indsat et stk. 2 i afskrivningslovens § 8 samt et yderligere pkt. i afskrivningslovens § 9, stk. 1. Det er dog ikke løst i forhold til afskrivningslovens §§ 5 B og 5 C. Er det en lapsus fra lovgivers side?

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der sker skattemæssig succession ved salg af vindmølleandele til spørgers hustru.

Begrundelse

SKAT har i et bindende svar af 17. marts 2016 fastslået, at spørger driver virksomhed med de mølleandele, der ønskes overdraget til ægtefællen.

Ægtefæller kan overdrage aktiver, der anvendes i en virksomhed, mellem hinanden uden at dette medfører beskatning eller tabsfradrag. Ved overdragelsen indtræder den ægtefælle, der køber aktiver i den anskaffelsessum og det anskaffelsestidspunkt, samt de foretagne afskrivninger, som den ægtefælle, der har solgt aktivet, havde, jf. kildeskattelovens § 26 A.

Efter det oplyste driver ægtefællen ikke virksomhed med vindmøller, men har vindmølleandele beskattet efter den skematiske ordning, jf. ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3.

Det fremgår af ligningslovens § 8 P, stk. 1, at har en person ve-andele og har valgt beskatning efter den skematiske metode i ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3, skal denne metode også anvendes for nye anlæg.

Det fremgår af ligningslovens § 8 P, stk. 5 hvilke betingelser, der skal være opfyldt for at kunne anvende bestemmelsens stk. 1-4.

De andele, der ønskes solgt til ægtefællen er, ikke beskattet efter den skematiske ordning, og skal derfor opfylde kravet i ligningslovens § 8 P, stk. 5, nr. 2, jf. ligningslovens § 8 P, stk. 6, modsætningsvis.

Efter det oplyste har spørger option på at købe andele til udbudsprisen plus to procent, og det er disse andele, der ønskes overdraget.

Efter ligningslovens § 8 P, stk. 5, nr. 2 skal andelen være købt til samme pris, som udbudsprisen. Betingelsen i ligningslovens § 8 P, stk. 5, nr. 2 er derfor ikke opfyldt ved køb af andelen.

Efter forarbejderne har hensigten med bestemmelsen været, at der ikke måtte tilfalde opstilleren af en vindmølle en fortjeneste som følge af salget, når beskatning efter den skematiske ordning i ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3 blev valgt. Det afgørende må derfor efter Skattestyrelsens opfattelse være, at det første salg af andelen opfylder betingelsen, da et efterfølgende salg ikke vil være fra vindmølleopstilleren, jf. også SKM2018. 262. SR.

Spørger kan derfor ikke anvende den skematiske ordning på de købte vindmølleandele, da betingelserne herfor ikke er opfyldt.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at betingelsen i ligningslovens § 8 P, stk. 1 om at ”valget har virkning for alle vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg, som den fysiske person ejer og efterfølgende erhverver, og er bindende til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås...” alene kan gælde andele, der kan vælges beskattet efter ligningslovens § 8 P.

Det er således muligt at anskaffe andele, der ikke opfylder betingelserne for at kunne vælge beskatning efter ligningslovens § 8 P, og beskatning af disse vil derfor ske efter skattelovgivningens almindelige regler.

Spørgers andele i vindmøllen, der udgør en erhvervsmæssig virksomhed, vil derfor kunne overdrages til ægtefællen med succession, jf. kildeskattelovens § 26 A.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller at spørgsmål 1 besvares med ”Ja, se dog begrundelse”.

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende.

Det ønskes bekræftet, at afskrivningslovens § 4 finder anvendelse, og hvilken salgssum, skal der i bekræftende fald anvendes ved overdragelsen til ægtefællen.

Begrundelse

Jf. svaret på spørgsmål 1 kan andelene overdrages til ægtefællen med succession. Ved overdragelsen indtræder den ægtefælle, der køber andelene i den anskaffelsessum og det anskaffelsestidspunkt, samt de foretagne afskrivninger, som den sælgende ægtefælle havde, jf. kildeskattelovens § 26 A.

Da andelene, jf. svaret på spørgsmål 1, ikke opfylder betingelserne for at kunne vælges beskattet efter ligningslovens § 8 P, vil andelene også efter overdragelsen skulle beskattes efter de almindelige skattemæssige regler.

Det fremgår af ligningsloven § 8 P, stk. 4, at sker beskatning efter reglerne i stykke 2 og 3 anses anlægget for udelukkende privat benyttet. Heraf følger, at hvis anlægget ikke er beskattet efter den skematiske ordning, skal det vurderes efter de sædvanlige regler, om anlægget er et erhvervsmæssigt eller privat anlæg.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at da ægtefællen ikke efter overdragelsen kan vælge beskatning efter ligningsloven § 8 P, stk. 2 og 3, at andelene som følge heraf ikke kan anses for privat anvendt. Henset til møllens størrelse er det Skattestyrelsens opfattelse, at andelene heller ikke efter en sædvanlig vurdering, vil kunne anses for et privat aktiv. Afskrivningslovens § 4 finder derfor ikke anvendelse i forbindelse med overdragelsen til ægtefællen.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringsbrev af 11. december 2018.

Skattestyrelsen er enig i, at der ikke i ligningslovens § 8 P er angivet en grænse for antallet af mølleandele, der kan omfattes. Dette fremgår også af forarbejderne til bestemmelsen: ”Selvom ordningen formelt set kan benyttes af individer, der investerer store beløb i VE-anlæg opstillet med et erhvervsmæssigt formål i sigte, vil den altså reelt set kun blive benyttet af fysiske personer, der ejer mindre andele af sådanne VE-anlæg.”

Men bestemmelsen indeholder betingelser for, hvornår mølleandele kan vælges beskattet efter bestemmelsen. De mølleandele, som spørger ønsker at overdrage, opfylder ikke betingelserne i bestemmelsen, fordi de er anskaffet til kostpris plus to procent. Køberen – her spørgeres hustru – vil derfor heller ikke kunne vælge beskatning efter ligningslovens § 8 P, men vil skulle medregne resultatet af vindmølleandelen efter de almindelige skatteregler efter en regnskabsmæssige metode. Det er således ikke størrelsen af mølleandelen, der er afgørende for, om andelene kan vælges beskattet efter den skematiske ordning.

Der er spurgt, om der skal/kan ske overgang til ændret anvendelse ved hustruens køb af andelene. Da spørger driver virksomhed, indebærer en ændret anvendelse, at hustruen anskaffer andelene, som et privat aktiv. Da betingelserne for at vælge beskatning efter ligningslovens § 8 P ikke er opfyldt, vil andelen ikke som følge af valg af beskatning efter bestemmelse, anses for private andele, jf. ligningslovens § 8 P, stk. 4. Det må dog også vurderes efter skattelovgivningens almindelige regler, om vindmøllen kan anses for et privat aktiv, og det er i denne vurdering, at der er henset til størrelsen af møllen ved vurdering af, at der er tale om et erhvervsmæssigt aktiv.

Spørgers bemærkninger giver således ikke anledning til en ændret indstilling.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at køb af vindmølleandele omfattet af afskrivningslovens § 5 C kan udligne saldoen efter afskrivningslovens § 8 henholdsvis medtages ved opgørelsen efter afskrivningslovens § 9.

Begrundelse

Ifølge det oplyste i det bindende svar fra SKAT af 17. marts 2016 er den afstående vindmølle på 750 kW og er derfor ikke omfattet af afskrivningslovens § 5 C.

Der er ikke oplyst om størrelsen på den nye mølle, men efter det oplyste i det bindende svar lægges til grund, at møllen har en kapacitet på over 1 MW, og dermed bliver omfattet af afskrivningslovens § 5 C.

Når en vindmølle er omfattet af afskrivningslovens § 5 C skal den afskrives for sig selv.

Der er i afskrivningslovens §§ 8 og 9 alene henvist til afskrivningslovens §§ 5 og 5 D.

Der er ikke i afskrivningslovens § 5 C henvist til, at afskrivningslovens §§ 8 og 9 finder anvendelse. Der er derfor ikke efter reglerne i afskrivningsloven mulighed for at der kan ske modregning/sammenlægning af saldi efter afskrivningslovens §§ 5 og 5 D, jf. afskrivningslovens §§ 8 og 9, med en saldo efter afskrivningslovens § 5 C.

Dette fremgår også af forarbejderne til afskrivningsloven § 5 C.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringsbrev af 11. december 2018.

Skattestyrelsen kan alene forholde sig til gældende lovgivning, som denne er udformet.

Bemærkningerne giver ikke anledning til en ændret indstilling.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Nej”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet kan tiltræde Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Afskrivningsloven § 4, stk. 1

Ændrer en skattepligtig benyttelsen af driftsmidler eller skibe fra udelukkende erhvervmæssig benyttelse til privat benyttelse eller omvendt, behandles dette som salg henholdsvis køb af de pågældende aktiver. Det samme gælder ved ændring fra eller til delvis erhvervmæssig benyttelse. Som salgssum eller købesum anvendes handelsværdien på det tidspunkt, hvor benyttelsen ændres.

Kildeskatteloven § 26 A

Skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af en gift person drevet erhvervsvirksomhed, foretages af den pågældende, uanset om aktivet tilhører denne eller den med ham samlevende ægtefælle. I det indkomstår, hvori en af ægtefællerne dør, foretages skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af ægtefællernes erhvervsvirksomhed, hos den, som skal medregne indkomst fra virksomheden til sin skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Overdrager eller overfører en ægtefælle aktiver til den med ham samlevende ægtefælle til anvendelse i dennes erhvervsvirksomhed, skal fortjenester eller tab, som derved fremkommer, ikke medregnes

ved opgørelsen af den førstnævnte ægtefælles skattepligtige indkomst. Efter overdragelsen eller overførelsen behandles aktiverne med hensyn til skattemæssige afskrivninger samt til beskatning af fortjenester og fradrag af tab ved afståelse, som om de var anskaffet af den sidstnævnte ægtefælle til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet, og eventuelle afskrivninger, som tidligere er foretaget, anses for foretaget af den pågældende. Foranstående regler gælder ikke ved overdragelse af varer hørende til en af den overdragende ægtefælle drevet erhvervsvirksomhed.

Stk. 3. Uanset reglerne i stk. 2, finder reglerne i afskrivningslovens § 4 tilsvarende anvendelse, når der ved overdragelsen eller overførelsen af aktiver til ægtefællen sker overgang fra én benyttelsesform til en anden.

Stk. 4. Overdrages en virksomhed fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den ægtefælle, som virksomheden overdrages til, indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb.

Stk. 5. Såfremt overdragelsen vedrører en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, kan ægtefællen overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Den forholdsmæssige del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen beregnes efter forholdet mellem værdien af aktiverne ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen i den nævnte virksomhed og samtlige aktiver indskudt i virksomhedsordningen. Ved beregningen af den forholdsmæssige del ses bort fra finansielle aktiver. Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medregnes en forholdsmæssig del af hver af kontiene.

Stk. 6. Overtagelse efter stk. 4 og 5 forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I. Det er endvidere en betingelse for overtagelse efter stk. 5, at overdragerens eventuelle negative indskudskonto er udlignet inden overtagelsen. Såfremt den erhvervende ægtefælle ønsker at indtræde i overdragerens stilling med hensyn til beskatning efter virksomhedsordningen, skal beslutning herom senest meddeles i forbindelse med indgivelse af overdragerens selvangivelse.

Stk. 7. Overdrages en virksomhed, en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren kapitalafkastordningen på indkomst fra virksomheden, kan den erhvervende ægtefælle indtræde i kapitalafkastordningen efter reglerne i § 33 C, stk. 6. Stk. 6, 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. En ægtefælle kan overdrage sine indskud på etableringskonto og iværksætterkonto til den anden ægtefælle, som herefter indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til disse indskud.

Ligningsloven § 8 P

Fysiske personer, der ejer vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg omfattet af § 2, stk. 2 eller 3, i lov om fremme af vedvarende energi, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at medregne indkomst ved driften af energi-anlægget efter reglerne i stk. 2 og 3. Valget har virkning for alle vedvarende energi-anlæg eller andele i vedvarende energi-anlæg, som den fysiske

person ejer og efterfølgende erhverver, og er bindende til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås. (...)

Stk. 2. Af den del af bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg for hver ejer, der overstiger 7.000 kr., medregnes 60 pct. til den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Såfremt bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglen i stk. 2, kan der ikke foretages fradrag for udgifter forbundet med driften af det vedvarende energi-anlæg, herunder afskrivninger.

Stk. 4. Hvis den skattepligtige vælger at anvende reglerne i stk. 2 og 3, anses det vedvarende energi-anlæg eller andelen i det vedvarende energi-anlæg for udelukkende benyttet til private formål.

Stk. 5. Bestemmelserne i stk. 1-4 omfatter:

1. Vedvarende energi-anlæg, der er knyttet til en husstand, og som ikke har et erhvervsmæssigt formål, og
2. vedvarende energi-anlæg og andele i vedvarende energi-anlæg, hvor anlægget eller andelenes udbudspris er fastsat efter de samme principper som udbudsprisen for vindmølleandele i § 14, stk. 4, i lov om fremme af vedvarende energi.

Stk. 6. Ved overdragelse af vedvarende energi-anlæg eller andele i sådanne anlæg, hvor indkomsten inden overdragelsen blev beskattet efter stk. 2, skal der dog ikke fastsættes nogen udbudspris efter stk. 5, nr. 2.

(...)

Forarbejder

LFF 2010-11-17 nr 74

(...)

På baggrund af disse drøftelser vurderes, at den skematiske ordning ikke udgør direkte statsstøtte. Det skyldes, at den foreslåede skatteregel kun vil blive anvendt af porteføljeinvestorer, samt at EU-reglerne fastslår, at der kun kan være tale statsstøtte, såfremt støtten tilfalder en virksomhed.

Ifølge EUF-Traktatens artikel 107 kan der alene være tale statsstøtte, såfremt støtten tilfalder en virksomhed: »Bortset fra de i denne traktat hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.«

Yderligere har det betydning, at ordningen ikke må anvendes i forbindelse med den såkaldte virksomhedsordning, som netop retter sig mod virksomheder, der drives i personligt regi.

Selvom ordningen formelt set kan benyttes af individer, der investerer store beløb i VE-anlæg opstillet med et erhvervsmæssigt formål i sigte, vil den altså reelt set kun blive benyttet af fysiske personer, der ejer mindre andele af sådanne VE-anlæg.

Reelt set retter ordningen sig således alene mod private småinvestorer. Dvs. private investorer, der primært har for øje at opnå en høj forrentning af deres private opsparing. Der vil være tale om interessenter i et interessentskab - et vindmøllelaug - hvor husholdningen ejer en forholdsvis begrænset vindmølleandel via medlemskabet af foreningen. Derfor vil investorerne også typisk være passive i forhold til driften af vindmøllen.

Ordningen kan således sammenlignes med en særligt favorabel ordning for husholdningers porteføljeinvesteringer i vindmøller.

Heller ikke i relation til VE-anlæg, der er opstillet med det formål at levere strøm til en husstand, vil der være tale om direkte statsstøtte. Så længe vindmøllen ikke er opstillet med et erhvervsmæssigt formål i sigte og knyttet til en husstand, er der pr. definition tale om en husstandsvindmølle.

Den foreslåede skatteregel kan imidlertid i visse tilfælde komme til at udgøre indirekte statsstøtte: Ordningen skal gøre det mere lukrativt for private personer at investere i vedvarende energianlæg. Dermed kan det ikke udelukkes, at ordningen vil lede til, at vindmølleandele til private sælges til en højere pris, og at støtten dermed kapitaliseres i vindmølleandelens anskaffelsessum.

I den forbindelse skal det imidlertid anføres, at danske husholdningers efterspørgsel efter vindmølleandele er så marginal - set i forhold til den samlede produktion af vindmøller - at ordningen ikke forventes at påvirke det internationale marked for vindmøller. Endvidere gælder, at hvis prisen mod forventning skulle blive påvirket, vil det ikke fordreje samhandlen mellem landene. Det hænger sammen med, at danske producenter langtfra udgør de eneste aktører på det internationale marked for vindmøller.

Derimod kan det ikke udelukkes, at ordningen indebærer statsstøtte i tilfælde af, at der er en virksomhed inde i leddet mellem vindmølleproducenten og husholdningen: Er vindmøllen anskaffet og opstillet af en virksomhed, der derefter sælger andele videre til private til en pris, der er højere end en forholdsmæssig andel af omkostningerne til projektet, vil der være tale om statsstøtte.

Det er altså den situation, hvor en vindmølleopstiller sælger vindmølleandele til private til en højere pris end anskaffelsessummen, der kan udgøre et problem i relation til statsstøttereglerne.

Heraf følger, at såfremt den husholdning, der beskattes efter den skematiske ordning, har anskaffet vindmølleandelen eller vindmøllen til den egentlige kostpris - dvs. til en pris, der svarer til en forholdsmæssig andel af opstillerens omkostninger til projektet - så vil der hverken direkte eller indirekte være tale om statsstøtte.

Heraf følger også, at der ikke vil være tale om statsstøtte, når en husholdning opstiller en husstandsvindmølle. Dvs. en vindmølle, der er opstillet med et ikke erhvervsmæssigt formål i sigte, og hvor vindmøllen er knyttet til en husstand.

Det er baggrunden for, at den skematiske ordning er foreslået begrænset til alene husstands anlæg og anlæg eller andele i anlæg, hvor udbudsprisen er fastsat efter de samme principper som de andele i vindmøller, der er udbudt efter køberetsordningen i lov om fremme af vedvarende energi. Med kravet sikres, at fordelene ved den skematiske ordning alene tilfalder husholdningerne og således ikke en eventuel professionel »vindmølleopstiller« eller energiproducent.

Vindmøller eller vindmølleandele, for hvilke det gælder, at afkastet allerede i dag beskattes efter den skematiske ordning, vil dog også fremadrettet være omfattet af den skematiske ordning. Dette vil ikke stride imod EU's regler for statsstøtte: Fordelen ved udvidelsen af bundfradraget tilfalder enten køber eller sælger. I begge tilfælde er der tale om porteføljeinvestorer, og fordelene tilfalder således ikke en virksomhed, hvorfor der heller ikke i dette tilfælde vil være tale om statsstøtte.

Det betyder også, at såfremt afkastet fra en andel allerede beskattes efter den skematiske ordning, kan ejeren af denne andel uden godkendelse af udbudsprisen sælge denne til en anden privat investor, der, såfremt denne måtte ønske det og i øvrigt opfylder betingelserne, kan benytte den skematiske ordning. Dette kan ske uafhængigt af, hvilken pris andelen er blevet solgt til.

SKM2018. 262. SR⁻

Spørger havde andele i et ve-anlæg, og disse andele blev beskattet efter den skematiske ordning i ligningslovens § 8 P. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger kunne anvende den skematiske ordning, jf. ligningslovens § 8 P på vindmølleanparten, der erhvervedes fra ægtefællen, hvor ægtefællen havde ladet sig beskatte af resultatet efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9. Skatterådet kunne bekræfte, at dette også ville være tilfældet ved køb af andre brugte andele i ve-anlæg, uanset hvordan disse havde været beskattet hos sælger, dog forudsat at betingelserne i ligningsloven § 8 P i øvrigt var opfyldt. Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke er et tidsmæssigt ejerkrav i ligningslovens § 8 P, men at der skal selvangives i overensstemmelse med den valgte beskatningsmetode, uanset om andelen er solgt, før selvangivelsen for salgsåret skal indsendes.

SKM2017. 557. LSR⁻

Landsskatteretten fandt, at betingelserne for at anvende den skematiske ordning i ligningslovens § 8 P, stk. 2 og 3, var opfyldte, jf. ligningslovens § 8 P stk. 5, nr. 2. Der fandtes ikke at være grundlag for at antage, at klageren i henhold til kildeskattelovens § 26 A, stk. 2, succederede i ægtefællens status som vindmølleopstiller. Landsskatteretten ændrede derfor Skatterådets bindende svar.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Afskrivningsloven § 5 C

Følgende driftsmidler afskrives på en særskilt saldo:

(...)

4) Faste anlæg til fremstilling af varme og el med en kapacitet på over 1 MW og anlæg til indvinding af vand til almene vandforsyninger, jf. vandforsyningslovens § 3,

stk. 3.

(...)

Stk. 2. Følgende infrastrukturanlæg afskrives på en særskilt saldo:

1. Anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.

(...)

Stk. 3. Stk. 1 og 2 gælder ikke for aktiver, i det omfang disse afskrives efter kapitel 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse på den del af anlæggene m.v., som udgøres af edb-software og edb-hardware.

Stk. 4. Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 1 kan højst udgøre 15 pct. af den afskrivningsberettigede saldogværdi. (...) Afskrivning på aktiver omfattet af stk. 2 kan højst udgøre 7 pct. af den afskrivningsberettigede saldogværdi. Reglerne for driftsmidler omfattet af § 5, bortset fra § 5, stk. 4-6, § 5 A og § 6 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 5. Stk. 1, nr. 4, finder ikke anvendelse på vindmøller, der er anskaffet i indkomstår, der udløber før indkomstår, der begynder den 1. januar 2013 eller senere.

(...)

Afskrivningsloven § 8

I det omfang en negativ saldo, der er fremkommet som følge af, at salgssummer m.v. skal fradrages i afskrivningsgrundlaget, jf. § 5, stk. 2, og § 5 D, stk. 4, ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori den er opstået, skal den udlignes ved anskaffelser eller medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det følgende indkomstår.

Stk. 2. Ved opgørelsen af saldoen som nævnt i stk. 1 kan den skattepligtige vælge at foretage opgørelsen på grundlag af summen af saldiene efter § 5, stk. 2, og § 5 D, stk. 4.

Stk. 3. Fristen for udligning af et negativt saldobeløb kan efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen forlænges, når der er indgået aftale om bestilling af aktiver til levering inden udløbet af fristen efter stk. 1 og anskaffelsen af disse aktiver kan udligne den negative saldo. Tilladelse gives, såfremt aktiverne på grund af leverandørens forhold først kan leveres efter fristens udløb og den skattepligtige ikke har kunnet forudse eller afværge en overskridelse af fristen efter stk. 1. Tilladelsen kan gøres betinget af, at der stilles sikkerhed for skattebetalingen.

Afskrivningsloven § 9

I det indkomstår, hvori en virksomhed sælges eller i øvrigt ophører (ophørsåret), kan der ikke afskrives eller straksafskrives på driftsmidler eller skibe omfattet af dette kapitel. Fortjeneste eller tab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ophørsåret og opgøres som forskellen mellem på den ene side salgssummen for de i ophørsåret solgte driftsmidler og skibe, herunder salgssummen for straksafskrevne driftsmidler og skibe, og på den anden side saldoværdien ved ophørsårets begyndelse med tillæg af beløb, der i ophørsåret er anvendt til nyanskaffelser. Såfremt saldoværdien ved ophørsårets begyndelse er negativ, opgøres fortjeneste eller tab som forskellen mellem på den ene side salgssummerne med tillæg af et positivt beløb lig den negative saldo og på den anden side udgifterne til nyanskaffelser i ophørsåret. Ved opgørelsen af saldoværdien som nævnt i 2. og 3. pkt. kan den skattepligtige vælge at foretage opgørelsen på grundlag af summen af saldoværdierne efter § 5, stk. 2, og § 5 D, stk. 4.

Stk. 2. Såfremt saldoværdien ved ophørsårets udgang er positiv og der fortsat er driftsmidler eller skibe, der ikke er solgt, videreføres den positive saldo for efterfølgende indkomstår. Salgssummen for driftsmidler og skibe, der sælges efter ophørsåret, fradrages i saldoværdien. Tab kan først fradrages i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori det sidste driftsmiddel eller skib er solgt.

Stk. 3. I de i stk. 1 nævnte salgssummer fradrages eventuelle anskaffelsessummer, der som følge af reglerne i § 5, stk. 4, jf. § 5 D, stk. 6, og § 6, stk. 3, ikke fuldt ud er fradraget i den skattepligtige indkomst, og som ikke i forvejen er medregnet i saldoen.

Stk. 4. Sælges et driftsmiddel eller skib efter ophørsåret ud over de i stk. 2 nævnte tilfælde, medregnes salgssummen fuldt ud i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori salget finder sted.

Forarbejder

L540 af 6. juni 2007, der indsatte afskrivningsloven § 5 C

(...)

Efter afskrivningslovens § 8 skal en negativ saldo, der er fremkommet som følge af, at salgssummer m.v. skal fradrages i afskrivningsgrundlaget, og som ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori den er opstået, udlignes ved anskaffelser eller medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det følgende indkomstår. Denne bestemmelse foreslås ikke

ændret. Dette indebærer eksempelvis, at en negativ saldo efter afskrivningslovens § 5, stk. 1, ikke kan modregnes i en positiv saldo efter § 5 C, stk. 1 eller 2.

(...)