

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9738 af 24/08/2021 (Historisk)

Spildevandsforsyningsselskab - klimatilpasningsprojekt - afskrivninger og fradrag efter statsskatteloven

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0272631

Spildevandsforsyningsselskab - klimatilpasningsprojekt - afskrivninger og fradrag efter statsskatteloven

Skatterådet kunne bekræfte, at afholdte anlægsomkostninger vedrørende et klimatilpasningsprojekt, hvor ejerskabet til anlæggene ikke var hos forsyningsselskabet, kunne aktiveres og afskrives efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der var lagt vægt på, at betingelsen om, at aktivernes værdi forringes ved brugen, var opfyldt, idet det var oplyst, at anlæggene havde en gennemsnitlig teknisk levetid på 50 år. Det omhandlede klimatilpasningsprojekt måtte desuden anses at være omfattet af bestemmelsen i afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1, idet formålet med projektet var at kunne lagre regnvandet i anlæggene. Spørger ville derfor kunne have afskrevet på anlæggene efter denne bestemmelse, såfremt Spørger havde været ejer af anlæggene. Udgifterne forbundet med etableringen af klimatilpasningsprojektet kunne desuden indregnes i de betalinger, der blev opkrævet hos forbrugerne, og der var dermed en direkte og umiddelbar forbindelse mellem udgifterne til etablering af klimatilpasningsprojektet og erhvervelsen af den skattepligtige indkomst. Skatterådet kunne tillige bekræfte, at afholdte løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse vedrørende de omhandlede anlæg kunne fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der var lagt vægt på, at Spørger kunne indregne drifts- og vedligeholdelsesudgifterne forbundet med klimatilpasningsprojektet i de betalinger, der var opkrævet hos forbrugerne, og der var således en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de løbende drifts- og vedligeholdelsesudgifter til klimatilpasningsprojektet og erhvervelsen af den skattepligtige indkomst.

Skatterådsmøde 24. august 2021 - SKM2021. 468. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at afholdte anlægsomkostninger vedrørende et klimatilpasningsprojekt, hvor ejerskabet til anlæggene ikke er hos forsyningsselskabet H1, kan aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at afholdte løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse vedrørende de omhandlede anlæg, jf. spørgsmål 1, kan fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a?

Svar:

1. Ja
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Afgørelsen er offentliggjort i stærkt redigeret form.

H1 er et forsyningsselskab, som blandt andet står for at lede spildevand og regnvand væk.

H1 er subjektivt skattepligtig efter de gældende skatteregler for selskaber.

H1 deltager i et klimatilpasningsprojekt. Formålet med projektet er at indrette områder omkring en å, så regnvand ved skybrud kan rummes dér i stedet for at oversvømme nærliggende huse og infrastruktur.

Projektet indeholder flere delprojekter, som skal udføres over en flerårig periode. Der er i forbindelse med projektet lavet en cost-benefit-analyse, hvoraf det fremgår, at der er en gennemsnitlig teknisk levetid for anlæggene på 50 år.

Anlægsomkostningerne i forbindelse med klimatilpasningsprojektet kan opdeles i to kategorier:

- Anlægsomkostninger, hvor ejerskabet til anlæggene er hos forsyningsselskabet.
- Anlægsomkostninger, hvor ejerskabet til anlæggene ikke er hos forsyningsselskabet men i stedet hos kommunen.

H1s udgifter i forbindelse med deltagelse i klimatilpasningsprojektet indgår i de opkrævninger, H1 foretager hos forbrugerne. Størrelsen af opkrævningerne er lovregulerede og godkendes af myndighederne. H1 er skattepligtig af opkrævningerne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Sammenfattende er det repræsentantens vurdering:

- at de omhandlede anlægsomkostninger henholdsvis løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse heraf har driftsomkostningskarakter,
- at de omhandlede anlægsomkostninger henholdsvis løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse heraf er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a,
- at fradragsrettens tidsmæssige placering af anlægsomkostninger, der er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, sker på grundlag af en konkret vurderet antagelig levetid, hvor der i tvivlstilfælde kan findes bidrag i afskrivningslovens definitioner mv., hvis muligt, og endelig
- at fradragsretten, herunder den tidsmæssige placering, for løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse af de omhandlede anlæg sker ud fra grundlæggende skatteretlige principper, det vil sige i overensstemmelse med det såkaldte pligtpådragelsesprincip.

Repræsentanten finder således, at spørgsmål 1 og 2 bør besvares med "Ja".

Herefter anfører repræsentanten følgende:

Anlægsomkostninger

Grundlæggende vil fradragsretten for de omhandlede anlægsomkostninger være hjemlet i statsskatteloven eller afskrivningsloven.

En fradragsret for afholdte anlægsomkostninger vil i så fald ofte skulle fordeles over en årrække i form af skattemæssige afskrivninger, dvs. at fradragsretten ikke gives under ét i det indkomstår, hvori anlægsomkostningerne afholdes.

Ved bedømmelsen af fradragsretten henses til en række forhold:

- Der skal være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften, hvorved forstås, at der skal være en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten
- Udgiften skal være afholdt af en erhvervsmæssig virksomhed
- Der skal være tale om en igangværende virksomhed

Repræsentanten finder, at der i forhold til de omhandlede anlægsomkostninger kan svares bekræftende på nævnte forhold. Videre findes anlægsomkostningerne principielt at kunne karakteriseres som værende naturlige og sædvanlige, bl.a. henset til forsyningsselskabets virksomhedsudøvelse sammenholdt med baggrunden for anlægsomkostningerne.

Efter repræsentantens opfattelse synes der således at være forsvarlige argumenter for at påstå, at anlægsomkostningernes driftsomkostningskarakter - og deraf følgende fradragsret herfor - er til stede.

Fradragsretten for anlægsomkostningerne fordeles over en årrække i form af skattemæssige afskrivninger. En grundlæggende forudsætning for skattemæssige afskrivninger på aktiver er normalt, at det enkelte aktivs værdi forringes ved brugen, uden at denne forringelse kan undgås ved løbende vedligeholdelse. En

værdiforringelse, som i offentliggjort skattepraksis - principielt set - ikke er konkret defineret til absolut og betinget at skulle udtrykke en nærmere specifik angiven årrække på 10 år, 20 år, 50 år osv., men værdiforringelsen skal være reel og til stede.

De omhandlede anlæg undergår utvivlsomt en værdiforringelse, uden at denne forringelse kan undgås ved løbende vedligeholdelse. Et faktum der også følger af cost-benefit-analysen.

Værdiforringelselementets realitet ved anlægsprojekter inden for spildevand (skybrudssikringer mv.) har været behandlet af Skatterådet i offentliggjort skattepraksis, eksempelvis:

- I Skatterådets bindende svar af 16. december 2014 (SKM2014. 876. SR) behandledes værdiforringelselementets realitet ved anlægsprojekter vedrørende skybrudsveje, forsinkelsespladser, oversvømmelsesarealer mv.

Skatterådet fandt, at de omhandlede anlægsprojekter vedrørende skybrudsveje, forsinkelsespladser, oversvømmelsesarealer mv. opfyldte den grundlæggende forudsætning om forringelse under brug af det omhandlede aktiv (værdiforringelsesbetingelsen). Der hensås herved til foreliggende kontrakter mellem Kommune og Spildevandsselskabet, hvor anlæggene forventedes at have en levetid på 75 år under afholdelse af drifts- og vedligeholdelsesomkostninger i den forventede levetid.

- I Skatterådets bindende svar af 25. februar 2014 (SKM2014. 193. SR) behandledes værdiforringelselementets realitet ved anlægsprojekter til at (i) "etablere afvanding af vejområde, som samtidig sikrer A-vej og nedstrøms arealer bedre mod terrænmæssige oversvømmelser ved ekstrem regn" og (ii) "at etablere nedsivning på parkeringsområde".

Skatterådet fandt (også her), at de omhandlede anlægsprojekter opfyldte den grundlæggende forudsætning om forringelse under brug af det omhandlede aktiv (værdiforringelsesbetingelsen). Der hensås herved til foreliggende kontrakter mellem Kommune og Spildevandsselskabet, hvor anlæggene

forventedes at have en levetid på 25 år under afholdelse af drifts- og vedligeholdelsesomkostninger i den forventede levetid.

Som det fremgår, er værdiforringelselementets realitet ved klimaprojekter i form af skybrudssikringer mv. til stede. Et forhold og faktum, som også er aktuelt vedrørende de omhandlede anlægsprojekter.

Løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse af de omhandlede anlæg

Kommunen og forsyningsselskabet indgår driftsaftale(r), der har til formål at beskrive rammerne for den løbende drift og vedligeholdelse af de respektive (del)projekter (anlæg).

Det fremgår bl.a. heraf, hvorledes den overordnede fordeling af drift og vedligeholdelsesopgaver er, udførelsen heraf samt - ikke mindst - parternes afholdelse af omkostninger til drift og vedligeholdelse af de omhandlede projekter/anlæg, som den enkelte part er pålagt og ansvarlig for.

Afholdelsen af de løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse af de omhandlede projekter/anlæg, herunder de af kommunen pålagte og opkrævede betalinger over for forsyningsselskabet, sker under nøje iagttagelse af gældende lovgivning, bekendtgørelser mv. på området, hvilket bl.a. betyder, at forsyningsselskabets afholdelse af de løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse er såkaldt pligtige omkostninger til afholdelse i henhold til lovgivning, bekendtgørelse mv.

Forsyningsselskabets opkrævning i taksterne over for forbrugerne - fastsættelsen heraf, som er nøje lovreguleret og som prøves, godkendes mv. af myndigheden (-erne) på området - indeholder også de omhandlede løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse.

Forsyningsselskabet er skattepligtig af opkrævninger og betalinger hos forbrugerne, dvs. at forsyningsselskabets skattepligtige indkomst bl.a. består heraf.

Alt-i-alt så der er symmetri mellem omkostninger, der direkte er afholdt til erhvervelse af indkomst og skattepligtig indkomst, hvorfor fradragsretten herfor, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er til stede. Dette bl.a. på linje med - og som behandlet ved SKM2014. 193. SR.

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og afskrivningsloven

Anlægsomkostninger

Som det fremgår ovenfor, kan de af forsyningsselskabet afholdte anlægsomkostninger opdeles i to kategorier:

Kategori 1

Der er her tale om anlægsomkostninger, hvor ejerskabet til anlæggene er hos forsyningsselskabet (læs: projekter).

Fradragsretten for anlægsomkostningerne, herunder den tidsmæssige placering heraf, skal - som altovervejende hovedregel - ske efter afskrivningslovens bestemmelser.

Fradragsrettens tidsmæssige placering afhænger af den skatteretlige klassifikation af de omhandlede anlægsomkostninger, det vil sige,

- at anlægsomkostninger, som klassificeres som driftsmidler behandles i overensstemmelse med afskrivningslovens bestemmelser herom i lovens kapitel 2,
- at anlægsomkostninger, som klassificeres som bygninger og installationer behandles i overensstemmelse med afskrivningslovens bestemmelser herom i lovens kapitel 3,
- at anlægsomkostninger, som klassificeres som bygninger mv. lejet grund behandles i overensstemmelse med afskrivningslovens bestemmelser herom i lovens kapitel 5, og så fremdeles.

Kategori 2

Der er her tale om anlægsomkostninger, hvor ejerskabet til anlæggene ikke er hos forsyningsselskabet, men i stedet hos kommunen.

I denne situation skal det vurderes, om anlægsomkostningerne omfattes af adgangen til at foretage skattemæssige afskrivninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, idet afskrivninger efter statsskatteloven kan foretages på aktiver, hvor skatteyder ikke har ejendomsretten til aktivet, jf. bl.a. Højesterets afgørelse i "Slusedommen" (TfS 1985, 6 HR).

I lighed med Slusedommen må de omhandlede anlægsomkostninger til klimatilpasningsprojekterne siges at have direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten - og dermed også en aktuel driftsmæssig begrundelse for afholdelse heraf - så anlægsomkostningerne aktiveres og afskrives lineært efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Repræsentanten henviser til, at det i SKM2014. 876. SR anføres:

"I Slusedommen var etablering af en større sluse absolut nødvendig for den fremtidige indkomsterhvervelse. En parallel kan drages til N A/S, hvor det ikke får betydning for den eksisterende drift, om projektet etableres, men hvor en fremtidig konkret indkomsterhvervelse (i form af øgede forbrugerbetalinger) alene kan opnås, såfremt klimatilpasningsprojektet igangsættes. Retten til at opkræve indtægten er uløseligt knyttet til medfinansieringen.

N A/S bidrager til betaling af såvel anlægs- som driftsudgifter, uanset at selskabet ikke er den formelle ejer af de pågældende projekter.

Der tilflyder N A/S et aktiv i form af mindre belastning på de eksisterende anlæg, som aflastes i spidsbelastningsperioder ved hjælp af klimatilpasningsprojekterne, ligesom de eksisterende anlæg ved investeringen fremtidssikres i forhold til forventede større nedbørsmængder som følge af klimaforandringer i fremtiden. N A/S kan desuden forvente færre afhjælpningsomkostninger i de pågældende områder.

Hvis N A/S havde været ejer af de pågældende klimatilpasningsprojekter, ville der have været afskrivningsadgang efter afskrivningsloven (dette kan Skatterådet lægge til grund for besvarelsen). Grundet den lovmæssige regulering af forsyningsbranchen er det imidlertid ikke muligt for selskabet selv at være projektejer på de pågældende projekter, da der ikke er tale om sædvanlige spildevandstekniske løsninger.

Når det er anden offentlig myndighedsbestemmelse, at det ikke er muligt at erhverve aktivet, tillades efter praksis afskrivning efter statsskatteloven, jf. bl.a. TfS 1987, 109 og TfS 1987, 125.

Varigheden og udbyttet af de enkelte projekter må vurderes på projektniveau."

Tilsvarende principielle forhold mv. gør sig gældende i nærværende sag.

Med Skatterådets afgørelse bekræftedes det, at betaling af projektejers anlægsudgift, der vedrører anlæg, som det enkelte forsyningsselskab ikke kunne være ejer af, men som ejedes af projektejer, kunne aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Rådet tog desuden stilling til nogle spørgsmål om fastsættelse af afskrivningsperioden. Det udtaltes vejledende, at der for denne type udgifter, der vedrører aktiver, som virksomheden ikke selv ejer, fastsættes en passende afskrivningsperiode, der her - med en nærmere begrundelse - normalt vil kunne fastsættes til 25 år.

Alt-i-alt, herunder den offentliggjorte skattepraksis, findes de omhandlede anlægsomkostninger fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Fradragsrettens tidsmæssige placering fastsættes til en passende afskrivningsperiode svarende til en konkret vurderet antaget levetid, hvor der i tvivlstilfælde herom eksempelvis kan findes bidrag i afskrivningslovens definitioner, afskrivningsprocent ("periode") mv., hvis muligt.

Løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse af de omhandlede anlæg

Grundlæggende vil fradragsretten for forsyningsselskabets løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse af de omhandlede anlæg, som afholdes direkte eller indirekte være hjemlet i statsskatteloven.

Ved bedømmelsen af fradragsretten henses til en række forhold:

- Der skal være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften, hvorved forstås, at der skal være en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten
- Udgiften skal være afholdt af en erhvervsmæssig virksomhed
- Der skal være tale om en igangværende virksomhed

Repræsentanten finder, at der i forhold til de løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse kan svares bekræftende på nævnte forhold. Videre findes drifts- og vedligeholdelsesomkostningerne principielt at kunne karakteriseres som værende naturlige og sædvanlige, bl.a. henset til forsyningsselskabets virksomhedsudøvelse sammenholdt med baggrunden for omkostningerne.

Der synes således at være forsvarlige argumenter for at påstå, at drifts- og vedligeholdelsesomkostningernes driftsomkostningskarakter - og deraf følgende fradragsret herfor - er til stede.

Dette i overensstemmelse med grundlæggende skatteretlige principper samt også i overensstemmelse med principper mv. i de oven for omtalte afgørelser.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at afholdte anlægsomkostninger vedrørende klimatilpasningsprojektet, hvor ejerskabet til anlæggene ikke er hos forsyningsselskaberne, kan aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan der ved beregningen af den skattepligtige indkomst fratrækkes driftsomkostninger, dvs. de udgifter, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger. Bestemmelsen var tidligere hovedbestemmelsen til at foretage skattemæssige afskrivninger.

Efter indførelsen af afskrivningsloven må det antages, at en ejers adgang til at afskrive på et aktiv, der benyttes erhvervsmæssigt, udelukkende er reguleret i afskrivningsloven og ikke også af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der kan eksempelvis henvises til SKM2009. 479. VLR, som omhandlede, om et selskab kunne afskrive på et golfbaneanlæg. Landsretten udtalte, at en ejers adgang til at afskrive på erhvervsmæssigt benyttede aktiver er reguleret i afskrivningsloven, hvorfor der ikke var hjemmel til at afskrive på golfbaneanlægget efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

De afskrivningsberettigede aktiver, der herefter omfattes af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er således typisk aktiver, som ikke opfylder betingelsen i afskrivningslovens § 1 om ejerskab til aktivet. Der kan henvises til TfS 1985, 6 HR hvor Højesteret afgjorde, at et skibsværft kunne aktivere og afskrive på udgifter til etablering af en sluse efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, selvom værftet ikke blev ejer af anlægget.

I nærværende sag er anmodningen om bindende svar begrænset til at angå de delprojekter, hvor H1 på grund af lovgivningen på området ikke kan opnå ejerskabet til aktiverne.

Det er en grundlæggende forudsætning for afskrivning på aktiver efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at det omhandlede aktivs værdi forringes ved brugen, uden at denne forringelse kan undgås ved løbende vedligeholdelse jf. eksempelvis TfS 1988, 444 SD.

I TfS 1988, 444 SD blev en virksomhed nægtet adgang til at afskrive på bidrag til offentlige parkeringspladser, idet Statsskattedirektoratet fandt, at de afholdte udgifter, der tilførte virksomheden et "aktiv" i form af en nytteværdi for driften af virksomheden, bevarede sin værdi for indkomsterhvervelsen i en ubestemt fremtid, hvorfor der ikke indtrådte nogen værdiforringelse. Der kunne derfor ikke afskrives skattemæssigt på nogen del af de afholdte udgifter.

I nærværende sag fremgår det af den udarbejdede cost-benefit-analyse den gennemsnitlige tekniske levetid for anlæggene er 50 år.

I praksis sidestilles teknisk forældelse med fysisk forældelse, og der kan således også afskrives på aktiver, der forældes teknisk. Henset til at det er oplyst, at anlæggene har en gennemsnitlig teknisk levetid på 50 år, må betingelsen om, at aktiverne undergår en værdiforringelse, anses at være opfyldt.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 2.4.5.9, Afskrivninger uden for afskrivningsloven, at det må antages, at den eksisterende praksis om afskrivningsret på aktiver efter statsskattelovens

§ 6, stk. 1, litra a, vedrører tilfælde, hvor der ville bestå afskrivningsret efter afskrivningsloven, såfremt det pågældende aktiv var ejet af den pågældende skatteyder, jf. eksempelvis SKM2014. 193. SR.

Ifølge afskrivningslovens § 5 C, stk. 1, nr. 5, er der adgang til at afskrive på spildevandsanlæg. Det fremgår ikke af bestemmelsen, hvad der skal forstås ved spildevandsanlæg.

I de almindelige bemærkninger til lovforslaget (LFF 2007-04-18 nr. 213) til lov nr. 540 af 6. juni 2007, hvorved bestemmelsen i afskrivningslovens § 5 C blev indført, fremgår det, at *"endelig omfatter bestemmelsen også driftsmidler, der anvendes til rensning af spildevand. Bestemmelsen omfatter spildevandsrenseanlæg, pumper og filteranlæg."*

Formålet med nærværende klimatilpasningsprojekt er at skybrudssikre områder mod oversvømmelse. Der er således ikke tale om et driftsmiddel, som anvendes til rensning af spildevand, hvorfor anlægget ikke kan anses at være omfattet af begrebet spildevandsanlæg i afskrivningslovens § 5 C, stk. 1, nr. 5.

Efter afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1, er der adgang til at afskrive på en række infrastrukturanlæg, herunder anlæg til transport, lagring og distribution m.v. af el, vand, varme, olie, gas og spildevand.

I SKM2014. 193. SR fandt Skatterådet, at et kloakselskab kunne have afskrevet efter afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1, på et klimatilpasningsprojekt, såfremt selskabet havde været ejer af anlægget. Dette begrundede Skatterådet med, at de omhandlede projekters aktiver - ud fra formuleringen af afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1 - kunne antages at blive anvendt til "transport, distribution og lagring mv." - eller hvad der må sidestilles hermed. De omhandlede projekter bestod i, at der på to arealer skulle etableres permeabel belægning, som skulle gøre traditionel vejafvanding og den deraf følgende udvidelse af kloaknettet overflødig. Regnvandet kunne således nedsives i området i stedet for at blive tilført kloaksystemet. Hvis nedsivning ikke kunne lade sig gøre, kunne vandet opmagasineres i belægningen, inden det blev tilledt kloaksystemet. Skatterådet henviste endvidere til, at det fremgår af spildevandsbekendtgørelsens § 4, stk. 7, at ved et spildevandsanlæg forstås såvel åbne som lukkede ledninger og andre anlæg, der tjener til afledning eller behandling af spildevand mv. i forbindelse med udledning til vandløb, søer eller havet, afledning til jorden eller anden form for bortskaffelse.

Det fremgår af spildevandsbekendtgørelsens § 4, stk. 1, at der ved spildevand forstås alt vand, der afledes fra beboelse, virksomheder, øvrig bebyggelse og befæstede arealer. Af stk. 3. fremgår det, at der ved tag- og overfladevand forstås regnvand fra tagarealer og andre helt eller delvist befæstede arealer, herunder jernbaner, såfremt det ikke indeholder andre stoffer, end hvad der sædvanligt tilføres regnvand i forbindelse med afstrømning fra sådanne arealer eller har en væsentlig anden sammensætning.

I spildevandsbekendtgørelsens § 6, nr. 1 er det fastsat, at kommunalbestyrelsens plan for bortskaffelse af spildevand blandt andet skal indeholde serviceniveau for håndtering af tag- og overfladevand.

Regnvand (tag- og overfladevand) må således anses at være omfattet af spildevandsbegrebet.

Klimatilpasningsprojektet handler om gennem en række delprojekter at indrette de grønne områder omkring åen, så regnvand ved skybrud kan rummes der i stedet for at oversvømme nærliggende huse og infrastruktur. I overensstemmelse med hvad Skatterådet kom frem til i SKM2014. 193. SR, må nærværende klimatilpasningsprojekt således også kunne anses at være omfattet af bestemmelsen i afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1, idet formålet med projektet er at kunne lagre regnvandet i anlæggene for derved at undgå oversvømmelse.

Såfremt H1 havde været ejer af anlæggene, ville der således have bestået en ret til at afskrive i henhold til afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1.

H1 kan indregne udgifterne forbundet med etableringen af klimatilpasningsprojektet i de betalinger, der opkræves hos forbrugerne. Afholdelsen af udgifterne er dermed en forudsætning for erhvervelsen af disse indtægter. Der er således en direkte og umiddelbar forbindelse mellem udgifterne til etablering af klimatilpasningsprojektet og erhvervelsen af den skattepligtige indkomst.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at de af H1 afholdte anlægsomkostninger vedrørende kapacitetsprojektet, hvor ejerskabet til anlæggene ikke er hos forsyningsselskabet, kan aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at afholdte løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse vedrørende de omhandlede anlæg, jf. spørgsmål 1, kan fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan der ved beregningen af den skattepligtige indkomst fratrækkes driftsomkostninger, dvs. de udgifter, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst.

Det er en betingelse for fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at der skal være en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde udgiften. Der skal således være en direkte og umiddelbar forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelse af indkomsten.

Skatterådet bekræftede i SKM2014. 193. SR, at kloakselskabets betalinger i forbindelse med medfinansieringen af et klimatilpasningsprojekt kunne fratrækkes som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Der er ved vurderingen lagt vægt på, at kloakselskabets andel af omkostningerne til drift og vedligeholdelse af projekterne skulle indregnes løbende som en driftsomkostning til miljømål og servicemål i selskabets prisloft i det prisloftår, betalingen knyttede sig til, samt at det måtte anses for naturligt, at der var fradragsret for løbende driftsomkostninger, som afholdtes på anlæg, hvorpå der kunne afskrives. Endvidere blev der henvist til SKM2001. 209. LSR som støtte for, at der kan bestå fradrag for omkostninger afholdt på anlæg, som den pågældende skatteyder ikke er ejer af.

Skatterådet bekræftede ligeledes i SKM2014. 876. SR, at et forsyningsselskab efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kunne fratrække betalinger, som dækkede over drifts- og vedligeholdelsesudgifter på et klimatilpasningsprojekt, som bestod i etablering af skybrudsveje, forsinkelsespladser, oversvømmelsesarealer m.m.

H1 kan indregne drifts- og vedligeholdelsesudgifterne forbundet med klimatilpasningsprojektet i de betalinger, der opkræves hos forbrugerne. Afholdelsen af udgifterne er dermed en forudsætning for erhvervelsen af disse indtægter. Der er således en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de løbende drifts- og vedligeholdelsesudgifter til klimatilpasningsprojektet og erhvervelsen af den skattepligtige indkomst.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at de afholdte løbende årlige omkostninger til drift og vedligeholdelse vedrørende de omhandlede anlæg kan fradrages efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Spørgsmål 2

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet:

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

Afskrivningslovens § 5 C

Følgende driftsmidler afskrives på en særskilt saldo:

(...)

5) Spildevandsanlæg.

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.

Spildevandsbekendtgørelsens § 4

Ved spildevand forstås alt vand, der afledes fra beboelse, virksomheder, øvrig bebyggelse og befæstede arealer.

(...)

Stk. 3. Ved tag- og overfladevand forstås regnvand fra tagarealer og andre helt eller delvist befæstede arealer, herunder jernbaner, såfremt det ikke indeholder andre stoffer, end hvad der sædvanligt tilføres regnvand i forbindelse med afstrømning fra sådanne arealer eller har en væsentlig anden sammensætning.

(...)

Stk. 7. Ved et spildevandsanlæg forstås såvel åbne som lukkede ledninger og andre anlæg, der tjener til afledning eller behandling af spildevand mv. i forbindelse med udledning til vandløb, søer eller havet, afledning til jorden eller anden form for bortskaffelse.

Spildevandsbekendtgørelsens § 6

Kommunalbestyrelsens plan for bortskaffelse af spildevand skal ud over de i § 5 oplyste oplysninger og kortbilag indeholde:

1) Serviceniveau for håndtering af tag- og overfladevand, som er fastsat af kommunalbestyrelsen i medfør af reglerne i bekendtgørelse nr. 2276 af 30. december 2020 om fastsættelse af serviceniveau m.v. for håndtering af tag- og overfladevand for et givent område, der er defineret og begrundet.

LFF 2007-04-18 nr. 213 - Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre skattelove

Almindelige bemærkninger

2.4 Ændringer af afskrivningsloven

(...)

Afskrivning på driftsmidler med lang levetid

(...)

Endelig omfatter bestemmelsen også driftsmidler, der anvendes til rensning af spildevand. Bestemmelsen omfatter spildevandsanlæg, pumper og filteranlæg.

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. C. 2.4.5.9, Afskrivninger uden for afskrivningsloven

Afskrivninger efter statsskatteloven

Ordinære afskrivninger kan bl.a. fradrages ved indkomstopgørelsen. Se SL § 6, stk. 1, litra a. Denne bestemmelse var hovedbestemmelsen til at foretage skattemæssige afskrivninger indtil 1957, hvor den første afskrivningslov blev gennemført.

Det må antages, at en ejers adgang til at afskrive på et aktiv, der benyttes erhvervsmæssigt, udelukkende er reguleret i afskrivningsloven og ikke også af SL § 6, stk. 1, litra a. Se SKM2009. 479. VLR, hvor det blev afvist, at der kunne afskrives på en golfbane efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Afskrivningsmetoden efter statsskatteloven er lineær, bunden og pro anno. Se TfS 1987, 109 DEP og TfS 1997, 126 LSR.

De afskrivningsberettigede aktiver/udgifter, der omfattes af SL § 6, er typisk aktiver/udgifter, som ikke opfylder betingelsen i AL § 1 om ejerskabet til aktivet.

Det må antages, at den eksisterende praksis om afskrivningsret på aktiver efter SL § 6, stk. 1, litra a, vedrører tilfælde, hvor der ville bestå afskrivningsret efter afskrivningsloven, såfremt det pågældende aktiv var ejet af den pågældende skatteyder, jf. SKM2014. 193. SR.

(...)

Medfinansiering af klimatilpasningsanlæg

Skatterådet har i to afgørelser, SKM2014. 193. SR og SKM2014. 876. SR vedrørende kommunale spildevandsforsyningselskaber anset selskabernes udgifter afholdt til medfinansiering af klimatilpasningsanlæg for afskrivningsberettigede efter SL § 6, stk. 1, litra a. Det følger af lovgivningen på området, at spildevandselskaber er afskåret fra at eje anlægsaktiverne. Da selskaberne ikke ejede klimatilpasningsanlæggene, var afskrivning efter afskrivningsloven udelukket. Skatterådet fandt derimod, at udgifterne kunne afskrives efter statsskatteloven, og henviste til TfS 1985, 6 HR (Slusedommen).

I flere tilfælde har kommunerne oprettet skaterbaner i forbindelse med sådanne klimatilpasningsanlæg. De merudgifter, der er afholdt til udførelse af skaterbanerne, er ikke afskrivningsberettigede, da udgifterne typisk afholdes af kommunerne selv, og da udgifterne ikke vedrører erhvervsmæssige formål.

Praksis

TfS 1985, 6 HR

Et skibsværft påtog sig at afholde en del af anlægsudgifterne til bygningen af en ny sluse samt visse forpligtelser i forbindelse med slusens drift og nedrivning. Slusen var afgørende for værftets mulighed for at bygge skibe af en sådan størrelse, at de kunne sælges.

Højesteret fandt, at udgiften til slusen udelukkende var en erhvervsmæssig udgift, der tjente til sikring af værftets fremtidige indkomst, hvorfor udgiften ikke havde en sådan karakter, at den kunne fradrages fuldt ud som en driftsomkostning i det år, hvor udgiften var afholdt. Efter det oplyste om slusens opførelse og værftets forpligtelser med hensyn til slusens drift og eventuelle nedrivning fandtes udgiften derimod at have en sådan forbindelse med værftets fremtidige indtægtserhvervelse, at udgiften kunne aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Højesteret fandt således, at det var uden betydning, at værftet ikke var ejer af slusen, hvilket alene skyldtes en bestemmelse truffet af en anden offentlig myndighed.

SKM2009. 479. VLR

Sagen omhandlede, hvorvidt et selskab havde ret til skattemæssige fradrag for afskrivninger på selskabets golfbaneanlæg efter reglerne i afskrivningslovens § 14, stk. 1 eller 3, § 5 eller statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

Landsretten fandt, at der ikke var hjemmel i afskrivningsloven til at afskrive på golfbaneanlægget. Landsretten udtalte i den forbindelse, at adgangen til at afskrive på erhvervsmæssigt benyttede aktiver er reguleret af afskrivningsloven, hvorfor der ikke kunne afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Landsretten fandt således, at selskabet ikke var berettiget til at afskrive på golfbaneanlægget.

TfS1988, 444 SD

En virksomhed havde indbetalt beløb til en kommunal parkeringsfond samt afholdt omkostninger til etablering af et parkerings- og stiareal, idet kommunen stillede krav om etablering af parkeringspladser i forbindelse med virksomhedens udvidelse. Parkerings- og stiarealet blev efter opførelsen overtaget af kommunen ved frivillig ekspropriation, mod at kommunen afholdt alle omkostninger til den fremtidige drift og vedligeholdelse af arealerne.

Statsskattedirektoratet fandt, henset til det oplyste om omfanget af kommunens vedligeholdelsesforpligtelse, at de afholdte udgifter havde tilført virksomheden et "aktiv", der bevarede sin værdi for indkomsterhvervelsen i en ubestemt fremtid, og at der således ikke kunne antages at indtræde nogen værdiforringelse af "aktivet". På denne baggrund fandt Statsskattedirektoratet, at der ikke var grundlag for at foretage skattemæssige afskrivninger på nogen del af de afholdte udgifter.

SKM2014. 193. SR

Et kloakselskab deltog i to klimatilpasningsprojekter. Projekterne bestod i etablering, drift og vedligeholdelse af permeable belægninger med nedsivning. Formålet med projekterne var at etablere en klimatilpasset løsning til håndtering af overfladevand, og dermed undgå, at kloaknettet blev belastet af den øgede mængde regnvand ved ekstrem regn.

Skatterådet kunne bekræfte, at kloakselskabet skattemæssigt kunne aktivere og afskrive investeringsomkostningerne efter statsskattelovens § 6, stk.1, litra a. Skatterådet lagde vægt på, at betingelse om, at aktiverne skal undergå en værdiforringelse, som ikke kunne være undgået ved almindelig vedligeholdelse, var opfyldt. Endvidere var det Skatterådets vurdering, at kloakselskabet kunne have afskrevet efter afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1, på projektet, såfremt selskabet havde været ejer af anlægget. Dette begrundede Skatterådet med, at de omhandlede projekters aktiver - ud fra formuleringen af afskrivningslovens § 5 C, stk. 2, nr. 1 - kunne antages at blive anvendt til "transport, distribution og lagring mv." - eller hvad der må sidestilles hermed.

Skatterådet kunne tillige bekræfte, at kloakselskabets betalinger i forbindelse med medfinansieringen af klimatilpasningsprojektet kunne fratrækkes af som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Ved vurderingen lagde Skatterådet vægt på, at kloakselskabets andel af omkostningerne til drift og vedligeholdelse af projekterne skulle indregnes løbende som en driftsomkostning til miljømål og servicemål i selskabets prisloft i det prisloftår, betalingen knyttede sig til, samt at det måtte anses for naturligt, at der var fradragsret for løbende driftsomkostninger, som afholdtes på anlæg, hvorpå der kunne afskrives. Da de afholdte omkostninger således dannede grundlag for erhvervelse af skattepligtige indtægter, måtte udgifterne anses som fradragsberettigede driftsomkostninger.

SKM2014. 876. SR

Et spildevandsforsyningsselskab deltog i et klimatilpasningsprojekt, som bestod af en række delprojekter, herunder etablering af skybrudsveje, forsinkelsespladser, oversvømmelsesarealer mv.

Skatterådet bekræftede, at selskabets betaling af projektejers anlægsudgift, der vedrørte anlæg, som selskabet ikke kunne være ejer af, men som ejedes af projektejer, ville kunne aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Selskabet havde oplyst, at det kunne lægges til grund for besvarelsen, at selskabet kunne have afskrevet på projekterne efter afskrivningsloven, såfremt det havde været ejer af de pågældende klimatilpasningsprojekter. Skatterådet lagde således dette til grund. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at betingelsen om, at det omhandlede aktivs værdi blev forringet ved brugen, uden at denne forringelse kunne være undgået ved løbende vedligeholdelse, var opfyldt, idet det fremgik af kontrakterne mellem kommunen og selskabet, at anlæggene forventedes at have en levetid på 75 år under afholdelse af drifts- og vedligeholdelsesomkostninger.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, som løbende driftsomkostninger i de enkelte indkomstår kunne fratrække betalinger til projektejer, der dækkede drifts- og vedligeholdelsesudgifter. Skatterådet lagde vægt på, at Skatterådet i det bindende svar SKM2014. 193. SR havde bekræftet, at et andet forsyningsselskab kunne fratrække tilsvarende udgifter som driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Skatterådet lagde således også i nærværende sag vægt på at udgifter dannede grundlag for nogenlunde tilsvarende indtægter, og at afholdelsen af de pågældende udgifter var en forudsætning for erhvervelsen af disse indtægter. Der var således en umiddelbar og direkte forbindelse mellem afholdelse af de løbende udgifter og erhvervelsen af den skattepligtige indkomst.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 1.

Praksis

SKM2001. 209. LSR

Et selskab havde erhvervet ejendomme i et industricenter med henblik på erhvervsmæssig benyttelse og havde i den forbindelse påtaget sig en forpligtelse til at afholde en forholdsmæssig andel af vedligeholdelses- og anlægsudgifter vedrørende de fællesveje, der tilhørte grundejerforeningen.

Retten lagde til grund, at vejanlægget var en forudsætning for, at der kunne udøves erhvervsmæssig virksomhed på ejendommene, og afholdelsen af udgiften til vejrenovering ansås derfor for at have driftsmæssig betydning for selskabets løbende indtjening. Endvidere var forpligtelsen til at bidrage til udgifter vedrørende vejanlægget en løbende forpligtelse for de til enhver tid værende medlemmer af grundejerforeningen. Retten fandt således, at der var tale om en driftsomkostning, som kunne fradrages med hjemmel i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og at det var uden betydning for fradragsretten, om udgifterne var medgået til dækning af grundejerforeningens drifts- eller anlægsudgifter.

SKM2014. 193. SR

Se under spørgsmål 1.

SKM2014. 876. SR

Se under spørgsmål 1.