

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 9333 af 23/04/2024 (Gældende)

Ikke skattepligtig ved modtagelse af tilskud ved skovrejsning, men skattepligtig af elproduktion med solceller

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1002305

Ikke skattepligtig ved modtagelse af tilskud ved skovrejsning, men skattepligtig af elproduktion med solceller

Det bindende svar kom i forlængelse af et andet bindende svar, hvor Skatterådet accepterede, at Spørger kunne sælge en opkøbt ejendom efter en udmatrikulering i forbindelse med en ny miljølovgivning om boringsnære beskyttelsesområder uden, at det medførte fortabelse af skattefritagelse efter selskabsskatteloven.

Spørger ønskede under spørgsmål 1 at få bekræftet, at skattefritagelsen ville blive opretholdt i forbindelse med modtagelsen af tilskud fra Landbrugsstyrelsen i forbindelse med skovrejsning. Skatterådet bekræftede dette.

Spørger ønskede under spørgsmål 2 at få bekræftet, at der ikke ville opstå skattepligt ved, at der ville forekomme overskudsproduktion af el ved etablering af solcelleanlæg. Skatterådet afkræftede dette.

Skatterådsmøde 23. april 2024 - SKM2024.277.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at der ikke opstår skattepligt i forbindelse med modtagelse af tilskud fra Landbrugsstyrelsen i forbindelse med skovrejsning?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at der ikke opstår skattepligt ved, at der er overskudsproduktion af el ved etablering af solcelleanlæg?

Svar

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Skovrejsning:

Spørger har tidligere været i drøftelser med Skatterådet omkring sikring af BNBO og i forlængelse af denne forespørgsel er der opstået et nyt spørgsmål. I forbindelse med det første bindende svar blev det oplyst at man for at opfylde sikring af de lovkrævede BNBO-områder ville plante skov for at beskytte grundvandet. Arbejdet er sat i gang sammen med G1 som har oplyst at Landbrugsstyrelsen giver tilskud til netop dette. Og det er i denne forbindelse opstår spørgsmålet omkring skattepligten, idet G1 har oplyst Spørger om, at et sådanne tilskud er skattepligtigt. Da Skatterådet allerede har et indgående kendskab til Spørger og de krav de er underlagt i forbindelse med BNBO skal vi i forbindelse med de faktiske forhold henvise til tidligere bindende svar.

Solceller:

Spørgers bestyrelse går med tanken om at opsætte et solcelleanlæg som vil kunne producere 20% af deres samlede årlige forbrug af strøm, men hvor der vil være enkelte måneder på året, hvor der kan blive tale om en overskudsproduktion. Derfor spørgsmålet "om der kan opstå skattepligt i de måneder, hvor den eventuelle overproduktion opstår eller om der kun er skattepligt hvis der på det samlede år bliver tale om en overskudsproduktion".

Spørgers opfattelse og begrundelse

Skovrejsning:

Svar "nej"

Vi vurderer, at opfyldelse af krav til vandværksdriften herunder miljøhensyn og andre lovkrav mv. er en naturlig del af det at "varetage medlemmernes fælles interesser i vandforsyningsspørgsmål samt deraf afledte forhold" altså at det går fint i tråd med vedtægternes § 2, at Spørger er forpligtet til at opfylde kravene omkring BNBO på den bedst og mest økonomiske måde i forhold til driften af vandværket og dette i henhold til de krav som er afledt af den politiske aftale omkring netop BNBO. Ovenstående vurderes som en god begrundelse for et "nej".

Solceller:

Svar "nej"

Vi vurderer, at opfyldelse af krav til vandværksdriften herunder miljøhensyn mv. er en naturlig del af det at "varetage medlemmernes fælles interesser i vandforsyningsspørgsmål samt deraf afledte forhold" altså at det går fint i tråd med vedtægternes § 2, at Spørger er forpligtet til at drive vandværket på den bedst og mest økonomiske måde i forhold til driftsudgifterne og dette kan gøres ved at supplere med solceller og dermed reducere el-udgiften for vandværket og dette tillige med hensynet til omstilling til grøn energi. Det at anlægget periodevis har en overproduktion i forhold til energiforbrug er ikke væsentligt da året som helhed "kun" vil give en produktion som svarer til ca. 20% af det samlede årlige forbrug. Ovenstående giver en god begrundelse for et "nej".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der ikke opstår skattepligt i forbindelse med modtagelse af tilskud fra Landbrugsstyrelsen i forbindelse med skovrejsning.

Begrundelse

Skatterådet har tidligere truffet afgørelse vedrørende Spørger om nogle dispositioner i forbindelse med etablering af boringsnære beskyttelsesområder (BNBO-områder).

I forlængelse af disse dispositioner har Spørger et spørgsmål, om modtagelse af tilskud fra Landbrugsstyrelsen er et skattepligtigt beløb. Tilskuddet skal anvendes til sikring af BNBO-område til beplantning med skov for at beskytte grundvandet.

Denne anmodning om bindende svar omhandler dette tilskud.

Spørger forsyner ca. 2000 boligenheder med drikkevand. Dette sker fra vandværket.

Spørger er udtrådt af vandsektorloven og dermed ikke længere skattepligtig, men betinget fuldstændigt skattefritaget efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a. Der er således tale om et vandforsyningsselskab, der ikke er omfattet af § 2, stk. 1, i lov om vandsektorens organisering og økonomiske forhold.

Som led i den nye vandforsyningslov og den tilhørende BNBO-bekendtgørelse skal kommunerne inden udgangen af 2022 vurdere behovet for beskyttelsesindsatser mod fare for forurening af erhvervsmæssig brug af pesticider i alle BNBO og indberette om vurderingen og gennemførsel af indsatsen årligt. Spørger har i denne forbindelse fået udpeget disse BNBO-områder.

Der påhviler således vandforsyningsselskaber som en forpligtigelse efter vandforsyningsloven at gennemføre denne BNBO-indsats ved at indgå aftale med ejeren af eller indehaveren af andre rettigheder over en ejendom om dyrkningspraksis eller andre restriktioner i arealanvendelsen eller ved at indgå aftale om salg af hele eller dele af ejendommen til kommunen eller den almene vandforsyning.

Vandforsyningsselskabet gennemførte derfor nogle dispositioner som led i denne indsats, hvor en nabo-ejendom blev opkøbt og efterfølgende mageskifte, så begge vandselskabets naboejendomme kan friholdes for landbrug.

Vandforsyningsselskabet ønskede efterfølgende at frasælge stuehus/lade/længe, der er beliggende på den først opkøbte ejendom og anmodende Skatterådet om bindende svar.

Det er dette område, som vandforsyningsselskabet ønsker at beplante ved at anvende tilskuddet fra Landbrugsstyrelsen.

Ved afgørelse tiltrådte Skatterådet Skattestyrelsens indstilling til, om en gevinst på salg af ejendommen efter udmatrikulering af jord ikke ville være skattepligtig for Spørger, så vandværket ikke mistede sin skattemæssige status efter selskabsskattelovens § 3, stk.1, nr. 4a.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, er det en betingelse for skattefritagelsen, *at* leverance fra vandforsyningsselskabet står åben for alle inden for det område, hvori selskabet arbejder, og *at* vandforsyningsselskabets indtægter, bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge selskabets vedtægter kun kan anvendes til selskabets formål.

Det følger af vandforsyningsselskabets vedtægter i § 3, at adgangen til leverance fra værket er åben for alle i vandværkets forsyningsområde, idet: "*Enhver, der har en tinglyst adkomst til fast ejendom i forsyningsområdet, kan blive medlem af selskabet.*"

Desuden fremgår det af vandforsyningsselskabets vedtægter i § 4, at selskabets medlemmer har ret til at blive forsynet med vand på de vilkår, der er fastsat i regulativ.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at leverancen af vand fra vandforsyningsselskabet står åben for alle inden for det område, hvori vandforsyningsselskabet arbejder.

Det er derudover en betingelse for skattefriheden, at vandværkets indtægter udelukkende kan anvendes til den aktivitet, der betinger skattefriheden. Dette gælder både for de løbende indtægter og for de indtægter, der udover indskudskapital, er akkumuleret i vandforsyningsselskabet.

Er betingelsen opfyldt omfatter skattefriheden alle indtægter uden hensyn til, hvorledes de er fremkommet.

Det fremgår af vandforsyningsselskabet formålsbestemmelse i sine vedtægter, at:

"(...)

§ 2 *Formål.*

Selskabets formål er i overensstemmelse med den til enhver tid gældende vandforsyningslov og det for vandværket fastsatte regulativ at forsyne ejendomme inden for vandværkets forsyningsområde med godt og tilstrækkeligt vand samt at varetage medlemmernes fælles interesser i vandforsynings spørgsmål samt deraf afledte forhold.

(...)" (Skattestyrelsens understregning)

Det der begrundes vandforsyningsselskabet skattefrihed er selvsagt aktiviteten med at forsyne områdets ejendomme med vand. Vandforsyningsselskabet har udtrykkeligt anført denne virksomhed som sit formål jf. vedtægternes formålsbestemmelse.

Skatterådet har som nævnt i den tidligere afgørelse accepteret, at vandforsyningsselskabet bevarer sin skattemæssige status efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, i forbindelse med de miljømæssige tiltag til sikring af vandforsyningsselskabets forsyning af vand til områdets kunder, sådan som de nye regler om BNBO-områder forskriver.

I denne afgørelse kom Skatterådet frem til på baggrund af en konkret vurdering, at frasalget af ejendommen havde en naturlig og snæver sammenhæng med vandværkets forpligtigelse efter miljølovgivningen, hvor vandværket havde sikret de pågældende, udpegede BNBO-områder, men at der i denne forbindelse var nødvendigt at afhænde en del af ejendommen, der ellers ville udgøre en overkapacitet for vandværket.

Det var således Skatterådets opfattelse, at den tilknyttede virksomhed med de pågældende opkøb af ejendomme, og det efterfølgende frasalgs udspang af vandværkets primære virksomhed, idet den til enhver tid gældende miljølovgivning selvsagt skulle overholdes.

Indtægten vedrører tilskud fra Landbrugsstyrelsen, der skal anvendes som led i gennemførelsen af vandforsyningsselskabets bestræbelser på at udføre beskyttelse af BNBO-områder, og indtægterne fra tilskuddet er i naturlig forlængelse af disse bestræbelser, som Skatterådet accepterede i ovennævnte afgørelse.

Vandforsyningsselskabets vedtægter er i overensstemmelse med betingelserne i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, og vandforsyningsselskabets indtægter fra tilskuddet anvendes efter det oplyste udelukkende i henhold til vandforsyningsselskabets vedtægter.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger fortsat kan være omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, da indtægterne fra tilskuddet ikke vil føre til, at skattefritagelsen fortabes.

Skattestyrelsens kan derfor bekræfte, at der ikke opstår skattepligt for Spørger i forbindelse med modtagelse af tilskud fra Landbrugsstyrelsen i forbindelse med skovrejsning.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at der ikke opstår skattepligt ved, at der er overskudsproduktion af el ved etablering af solcelleanlæg.

Begrundelse

Spørger har planer, om at opsætte et solcelleanlæg. Spørger har oplyst, at anlægget vil kunne producere 20 pct. af vandforsyningsselskabets samlede årlige forbrug. Dog vil der kunne opstå en overskudsproduktion i enkelte måneder.

Spørger er af den opfattelse, at opsættelsen af solcelleanlæg sker som opfyldelse af krav til vandværksdriften herunder miljøhensyn mv., og at det er en naturlig del af det, at "varetage medlemmernes fælles interesser i vandforsyningsspørgsmål samt deraf afledte forhold". Desuden er vandværket forpligtet til at drive vandværket på den bedste og mest økonomiske måde i forhold til driftsudgifterne.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, 3. og 4. pkt., at betingelserne for skattefritagelse også anses for opfyldt, selv om et vandforsyningsselskab har aktiviteter i form af produktion af elektricitet. Det følger herefter af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, 5. pkt., at skattefritagelsen dog ikke gælder for indtægt ved produktion af elektricitet.

Bestemmelserne i 3. og 4. pkt. i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, medfører at vandforsyningsselskaber får mulighed for at have aktiviteter i form af produktion af elektricitet, uden at de herved mister skattefriheden af indkomst fra deres kerneaktivitet.

Bestemmelserne har følgende ordlyd:

"(...)

Betingelserne i 2. pkt. er også opfyldt, selv om et vandforsyningsselskab m.v. har aktiviteter i form af produktion af elektricitet eller produktion af varme. Fritagelsen efter 1. pkt. gælder dog ikke indtægt ved produktion af elektricitet og varme.

(...)"

Indtægten fra vandforsyningsselskabets kerneaktivitet - levering af vand - vil fortsat være fritaget for beskatning, mens indkomst ved el virksomhed er skattepligtig. Se bemærkninger til lov nr. 652 af 6. august 2016.

Som tidligere nævnt under spørgsmål 1 følger det af forarbejderne til selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, at vandselskabers kerneaktivitet består af levering af vand. Skattestyrelsen er herefter af den opfattelse, at produktion samt salg af el fra et solcelleanlæg tilknyttet vandforsyningsselskabet ikke kan anses for at være en del af vandværkers kerneaktivitet.

Skattestyrelsen finder herefter, at indtægt fra Spørgers kerneaktivitet fortsat vil være omfattet af skattefritagelsen efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, 4.pkt.

Derimod vil indtægt fra salget af overskydende el fra Spørgers solcelleanlæg være skattepligtig, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, 5. pkt.

Det fremgår også af bemærkningerne til lovændringen af § 3, der muliggør drift af solcelleanlæg i L123/2016 (uddrag):

"(...)

Det foreslås, at vandforsyningsselskaber m.v., der ikke er omfattet af § 2, stk. 1, i lov om vandsektorens organisering og økonomiske forhold, får mulighed for at have aktiviteter i form af produktion af elektricitet, uden at de herved mister skattefriheden af indkomst fra deres kerneaktiviteter. Da der er tale om mindre selskaber, er det ikke fundet nødvendigt at indsætte en kapacitetsgrænse eller give mulighed for at udskille elproduktionen i et datterselskab.

Forslaget betyder, at indtægt ved kerneaktiviteterne fortsat er fritaget for beskatning, mens indkomst ved elvirksomheden er skattepligtig.

(...)" (Skattestyrelsens understregning)

Det bindende svar SKM2022. 55. SR, kom frem til, at indtægten ved salg af overskydende el var efter skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, 5. pkt., men at det kun var nettoresultatet fra vindmøllens indtægt af salg af elektricitet der ville være skattepligt. Indkomsten opgøres således på baggrund af skattelovgivningens almindelige regler.

Skattestyrelsen kan ikke bekræfte, at der ikke opstår skattepligt ved, at der er overskudsproduktion af el ved etablering af solcelleanlæg.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Selskabsskatteloven, lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022:

"(...)

§ 3

Undtaget fra skattepligten er:

...

4a) Vandforsyningsselskaber og vanddistributionsselskaber, der ikke er omfattet af vandsektorlovens § 2, stk. 1, og vandforsyningsselskaber, der er omfattet af vandsektorlovens § 2, stk. 1, men som er udtrådt af den økonomiske regulering efter vandsektorlovens 3 a. Det er en betingelse, at leverance fra vandforsyningsselskabet står åben for alle inden for det område, hvori selskabet arbejder, og at vandforsyningsselskabets indtægter, bortset fra normal forrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge selskabets vedtægter kun kan anvendes til selskabets formål. Betingelserne i 2. pkt. er opfyldt, selv om et vandforsyningsselskab udøver aktiviteter, der falder uden for formålet, såfremt disse aktiviteter udøves i et skattepligtigt datterselskab. Betingelserne i 2. pkt. er også opfyldt, selv om et vandforsyningsselskab m.v. har aktiviteter i form af produktion af elektricitet eller produktion af varme. Fritagelsen efter 1. pkt. gælder dog ikke indtægt ved produktion af elektricitet og varme.

"(...)"

Bekendtgørelse om vandselskabers deltagelse i tilknyttet virksomhed nr. 1227 af 3. oktober 2016:

"(...)

§ 1, stk. 2

Bekendtgørelsen regulerer ikke aktiviteter, som et vandselskab skal eller kan udøve som et led i vandselskabets hovedvirksomhed, herunder:

- 1) Salg af vandselskabets rets-, overskuds- eller biprodukter.
- 2) Udnyttelse af vandselskabets nødvendige anlægsmæssige kapacitet (bygninger, lokaler, ledninger eller fast ejendom i øvrigt) ved udleje eller bortforpagtning, eksempelvis til antennemaster, elektronisk infrastruktur, parkering eller lager.

§ 2, stk. 1

Et vandselskab kan, uanset om den tilknyttede virksomhed udøves i vandselskabet eller i selskaber, som er helt eller delvis ejet af vandselskabet, alene deltage i tilknyttet virksomhed, når følgende to betingelser er opfyldt:

- 1) Der skal bestå en naturlig og snæver sammenhæng mellem vandselskabets hovedvirksomhed og den tilknyttede virksomhed.
- 2) Vandselskabets samlede tilknyttede virksomhed skal arbejdsmæssigt og økonomisk have et væsentligt mindre omfang end hovedvirksomheden.

§ 2, stk. 2

Vandselskaber kan under iagttagelse af betingelserne i stk. 1, alene deltage i følgende former for tilknyttet virksomhed:

- 1) Udnyttelse af uundgåelig fysisk, driftsmæssig og administrativ overkapacitet, der er nødvendig af hensyn til vandselskabets sikring af forsyningssikkerheden og af hensyn til øvrige lovkrav.

(...)"

Forarbejder

Bemærkninger til selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a i lov 1567 af 27 december 2019 - L50/2019:

"(...)

Til § 4

Nr. 3.vandforsyningsselskabers skattefrihed efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4 a, er bl.a. betinget af, at vandforsyningsselskabet alene udøver virksomhed i form af levering af vand, dog med adgang til tillige at have skattepligtige aktiviteter i form af produktion af elektricitet og varme. Er betingelsen ikke opfyldt, bliver vandforsyningsselskabet undergivet skattepligt. Det betyder, at et vandforsyningsselskab, der har andre aktiviteter ud over den aktivitet, der består i levering af vand (og eventuelt aktivitet i form af produktion af elektricitet og varme), vil blive skattepligtig af selskabets samlede indkomst og dermed også af indtægterne fra levering af vand.

(...)"

Bemærkninger til selskabsskattelovens § 3, stk. 4a, lov nr. 652 af 6. august 2016 - L123/2016:

"(...)

Til nr.7

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, er havne, herunder lufthavne, der er åbne for offentlig trafik, samt gas- og fjernvarmeværker, når adgangen til leverance fra værket står åben for alle inden for det område, hvori værket arbejder, fritaget for beskatning for så vidt havnens eller værkets indtægter, bortset fra normalforrentning af en eventuel indskudskapital, ifølge vedtægtsmæssig bestemmelse udelukkende kan anvendes til havnens eller værkets formål. Betingelserne for skattefrihed er opfyldt, selv om en havn, en lufthavn eller et gas- eller fjernvarmeværk, udøver aktivitet, der falder uden for formålet, såfremt disse aktiviteter udøves i et skattepligtigt datterselskab.

Det foreslås, at havne, lufthavne samt gas- og fjernvarmeværker får mulighed for at have aktiviteter i form af produktion af elektricitet med en installeret effekt på 25 kW eller derunder, uden at de herved mister skattefriheden af indkomst fra deres kerneaktiviteter. Efter de gældende regler kan skattefriheden opretholdes ved at udskille det elproducerende anlæg i et datterselskab. For anlæg, der har en installeret effekt på 25 kW eller derunder, er det dog fundet hensigtsmæssigt uden at skulle udskille anlægget i et selvstændigt selskab at give havnen, lufthavnen samt gas- og fjernvarmeværket mulighed for at anskaffe mindre anlæg, uden at det er nødvendigt for at opretholde skattefrihed af kerneaktiviteten at skulle udskille det elproducerende anlæg i et datterselskab.

Det er ligesom for foreninger m.v., jf. bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 2, uden betydning, hvor mange forskellige elproducerende anlæg selskabet m.v. driver. Afgørende er alene, at den samlede effekt er på 25 kW eller derunder. Hvis selskabet f.eks. driver et solcelleanlæg med en kapacitet på 6 kW og en vindmølle med en kapacitet på 15 kW, vil havnen, lufthavnen samt gas- eller fjernvarmeselskabet, være omfattet af den foreslåede ændring. Det betyder, at indtægt ved kerneaktiviteterne fortsat er fritaget for beskatning, mens indkomst ved elvirksomheden er skattepligtig.

Ligesom det gælder for skoler m.v., der har produktion af el og varme, foreslås det, at havne m.v. skal betale skat af indtægt ved produktion af elektricitet og varme.

(...)"

Bemærkninger til selskabsskattelovens § 3, stk. 4a, lov nr. 460 af 6 december 2009 - L151 2008/09:

"(...)

Til § 9–Nr. 1, 3 og 4. Efter forslaget bevarer de små vandforsyninger deres skattefrihed. Betingelserne skal som i dag være, at de er omfattet af et »hvile i sig selv« -princip. Det foreslås, at små forsyninger defineres som forsyninger, som ikke leverer over 200.000 m³ vand årligt efter lovens ikrafttræden. Det vil sige vandforsyninger, der ikke falder ind under reglen i § 2, stk. 1, i det samtidigt fremsatte forslag til lov om vandsektorens organisering og økonomiske forhold. Disse små forsyninger foreslås omfattet af en generel skattefritagelse i den foreslåede § 3, stk. 1, nr. 4 a, i selskabsskatteloven.

(...)"

Bemærkninger til vandsektorlovens § 18, lov nr. 132 af 16. februar 2016 - LFF nr. 91 af 16. december 2015:

"(...)

Til § 1

Nr. 32.

Der vil i forbindelse med udarbejdelsen af bekendtgørelsen blive foretaget en konkret vurdering af mulig tilknyttet virksomhed aktivitet og sammenhængen med vand- eller spildevandsforsyningsaktiviteten. I denne vurdering vil primært indgå en række parametre som karakteren af den mulige tilknyttede virksomhed, hensynet til at undgå værdispild, hensyn til udnyttelse af særlig ekspertise, lovgivningskrav m.v. og om aktiviteterne i højere grad henhører til hovedvirksomheden. Udnyttelse af vandselskabernes særlige viden eller uundgåelig fysisk, driftsmæssig eller administrativ overkapacitet, kan f.eks. være tilknyttet virksomhed.

(...)"

Bemærkninger til forslag til lov om vandsektorens organisering og økonomiske forhold. 2008/2009 nr. 150 af 26 februar 2009:

"(...)

Den foreslåede bestemmelse i § 18 omhandler, hvilke aktiviteter vandselskaber lovligt kan udøve udover selve forsyningsvirksomheden. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med princippet om, at pengene skal blive i sektoren, idet bestemmelsen begrænser et vandselskabs mulighed for at drive andre aktiviteter og dermed muligheden for, at midler fra vandsektoren anvendes på andre områder.

(...)

Efter den foreslåede bestemmelse i stk. 1, 1. pkt., kan vandselskaber deltage i anden virksomhed, som har nær tilknytning til forsyningsvirksomheden. Bestemmelsen omfatter enhver deltagelse, herunder finansiell og ledelsesmæssig deltagelse. Aktiviteten skal udøves på kommercielle vilkår, og tilknyttede aktiviteter med et omfang, der, der overskrider grænsen i 2. pkt., kan ikke udøves i samme selskab som et vandselskab.

Vandselskabers adgang til at udøve anden virksomhed er betinget af to krav.

Det første krav er, at den anden virksomhed skal have »nær tilknytning« til enten vand- eller spildevandsforsyning. Ved »nær tilknytning« forstås en naturlig og snæver sammenhæng mellem henholdsvis vand- eller spildevandsaktiviteten og den tilknyttede aktivitet. Den tilknyttede aktivitet skal således udspringe af den aktivitet omfattet af vand- eller spildevandsforsyning.

Det andet krav er, at den virksomhed, som den tilknyttede aktivitet udspringer af, skal være en primær virksomhed eller en »hovedvirksomhed« i forhold til den nært tilknyttede aktivitet. Hovedvirksomheden skal være en virksomhed omfattet af lovforslagets § 2, stk. 1. At hovedvirksomheden er den primære virksomhed indebærer, at den tilknyttede virksomhed skal have et væsentligt mindre arbejdsmæssigt og økonomisk omfang end den hovedvirksomhed, som den knytter sig til. Deltager et vandselskab i flere tilknyttede aktiviteter, vil den samlede tilknyttede virksomhed også skulle have et væsentligt mindre arbejdsmæssigt og økonomisk omfang end hovedvirksomheden.

(...)"

Praksis

SKM2022. 343. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at vandværket kunne sælge en opkøbt ejendom efter en udmatrikulering i forbindelse med den nye miljølovgivning om boringsnære beskyttelsesområder uden, at det medførte fortabelse af skattefritagelsen efter selskabsskatteloven. Det var Skatterådets opfattelse, at frasalget af den pågældende ejendom udgjorde en hensigtsmæssig disposition, hvor der sælges en overkapacitet af en ejendom. Det var desuden Skatterådets vurdering, at frasalget havde en naturlig og snæver sammenhæng med vandværkets forpligtigelse efter miljølovgivningen, hvor vandværket ved købet og det efterfølgende frasalg havde sikret de pågældende områder.

Skatterådet kunne ligeledes bekræfte, at ejeren kunne være bosiddende i huset i en relativ kort periode efter, at vandværket havde overtaget ejerskabet og uden at betale en løbende husleje. Vandværket ville ikke fortabe skattefritagelsen. Indgåelsen af lejemålet havde en nødvendig og nær tilknytning til vandværkets primære drift, og det skete med henblik på varetagelsen af vandværkets vedtægtsmæssige formål.

SKM2022. 55. SR

Skatterådet bekræftede at et vandværk fortsat ville være omfattet af skattefritagelsen efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, litra 4a, selvom vandværket administrerede 3 andre vandværker i området. Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering, at administrationsopgaverne havde en naturlig og snæver sammenhæng med vandværkets hovedvirksomhed. Administrationsopgaverne kunne derfor rummes inden for vandværkets hovedvirksomhed, og var derfor fortsat omfattet af skattefritagelsen.

Skatterådet kunne derimod ikke bekræfte, at vandværket kunne sælge overskydende el fra dennes vindmølle skattefrit. Skatterådet lagde i sin vurdering vægt på, at produktion samt salg af el fra en vindmølle som var tilknyttet vandværket ikke kunne anses for at være en del af vandværkets kerneaktivitet. Indtægt fra salg af overskydende el var herefter skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4a, 5. pkt.

Skatterådet bekræftede endvidere at det kun var nettoresultatet fra vindmøllens indtægt af salg af elektricitet der ville være skattepligt.

SKM2019. 510. SR

H Fjernvarme A.m.b.a. var fritaget for selskabsbeskatning efter selskabslovens § 3, stk. 1, nr. 4. H Fjernvarme A.m.b.a. flyttede til nye lokaler i 20xx. Selskabet ønskede bekræftet, at ledige lokaler, der tidligere havde tjent som administrations- og driftsbygninger for selskabet, kunne udlejes, uden at det medførte skattepligt for selskabet. Det var oplyst, at de ledige lokaler lå i tilknytning til selskabets nye domicil, og at de ledige administrationslokaler lå på første sal overselskabets kedelanlæg, som fortsat blev benyttet i selskabets varmeproduktion. Det var oplyst, at der ikke fandtes andre værker i lokalområdet, som drev kollektiv varmeforsyning. Betingelserne for skattefritagelse efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, var sammenfaldende for fjernvarmeværker og havne. Skatterådet fandt derfor, at praksis vedrørende havnes udlejning af ledige bygninger måtte finde tilsvarende anvendelse. Skatterådet bekræftede, at udlejning ikke medførte skattepligt for H Fjernvarme A.m.b.a. Der blev lagt vægt på, at de ledige lokaler fortsat blev besiddet med henblik på varmeproduktion, at udlejning til lignende aktivitet ikke var mulig, og at udmatrikulering/salg af de ledige lokaler ikke var praktisk muligt. Skatterådet lagde til grund, at udlejningen forventedes at indbringe maksimalt x mio. kr. om året, hvilket var i niveauet under 1% af den samlede omsætning. H Fjernvarme A.m.b.a. ønskede derudover bekræftet, at selskabet som sideordnet aktivitet kunne stille målerdata til rådighed på vegne af G Forsyning, uden at skattefritagelsen efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, blev mistet. Skatterådet lagde til grund, at der var tale om at stille data, som allerede blev opsamlet af H Fjernvarme A.m.b.a.'s antennesystem, til rådighed, uden at det krævede anden indsats fra selskabet, end at der blev åbnet for adgang til data. Det blev lagt til grund, at betalingen fra G Forsyning skete til delvis dækning af eksisterende driftsomkostninger til antennesystemet, og at den sparede driftsudgift ville blive indregnet i varmeprisen og dermed komme forbrugerne til gode. Skatterådet bekræftede efter en konkret vurdering, at den påtænkte aktivitet under de oplyste omstændigheder - herunder henset til indtægtens beskedne størrelse - var forenelig med skattefriheden efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4.

SKM2009. 756. DEP

Skatteministeriet ankede SKM2009. 468. VLR til Højesteret, men besluttede efterfølgende at hæve sagen. Ifølge kommentaren fra Skatteministeriet fastslår dommen, at en havn uden at fortabe skattefritagelsen i visse begrænsede tilfælde vil kunne udleje bygninger og arealer til lejere, hvis aktiviteter ikke umiddelbart kan anses for havnerelaterede. Dette vil kræve, at to betingelser er opfyldt. For det første skal de pågældende bygninger og arealer oprindeligt være erhvervet med henblik på varetagelse af havneformål og stadig besiddes med henblik på fremtidig varetagelse af disse formål. For det andet skal det godtgøres, at det forgæves er bestræbt så vidt muligt at udleje til havnerelaterede aktiviteter. Ved fortolkningen af bestemmelsen er det naturligt at inddrage den praksis, der efter retsgrundlaget for havnevirksomhed

(trafikhavneloven) har udviklet - eller måtte udvikle - sig med hensyn til, hvilke aktiviteter en offentlig havn lovligt kan varetage. Der vil med landsrettens fortolkning stadig være snævre grænser for, i hvilke tilfælde der kan ske udlejning til ikke-havnerelaterede aktiviteter. Det må den i den forbindelse antages, at en havns udlejning på tidsubegrænsede vilkår til ikke-havnerelaterede aktiviteter vil kunne skabe en formodning for, at udlejningen ikke kan ske uden fortabelse af skattefriheden.

SKM2009. 468. VLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt sagsøgeren, S Havn A/S, var skattepligtig i årene 2003 og 2004, eller om havnen som følge af udlejning af nogle arealer og ejendomme til ikkehavnerelaterede formål havde mistet retten til skattefritagelse efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4. Landsretten henviste til at en væsentlig del af S Havns dispositioner med hensyn til erhvervelse og udleje af de omtvistede ejendomme var foretaget mens havnen var kommunal og dermed fritaget for skattepligt, og dispositionerne er i vid udstrækning godkendt af ressortministeriet. Efter bevisførelsen blev det antaget, at det overordnede formål med erhvervelsen af ejendommene havde været at sikre arealer til brug for den fremtidige drift af havnen. Retten anså det endvidere tilstrækkeligt sandsynliggjort, at havnen havde bestræbt sig på at så vidt muligt at udleje ejendommene til virksomheder med relation til havnen. Retten mente derfor ikke, at der var grundlag for at fastslå, at havnens aktiviteter lå uden for rammerne af sædvanlig havnedrift, og der var herefter ikke den fornødne hjemmel til at beskatte S Havn A/S af selskabets indkomster i 2003 og 2004, hvorfor S Havn A/S blev anset for at have opfyldt betingelserne for skattefritagelse efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4. Tidligere instans: Landsskatterettens kendelse af 19. september 2007, j.nr. 2-2-1226-0040, SKM2007. 666. LSR.

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. D. 1.3.1 om skattefritagne selskaber og institutioner med flere:

"(...)

Betinget fuldstændige skattefritagne

Fælles for institutioner med en betinget fuldstændig fritagelse er, at disse er fritaget for skattepligt, såfremt indkomsten hidrører fra den/de aktivitet(er), der ifølge bestemmelsen betinger den fuldstændige skattefritagelse. Udøver institutionerne derimod aktivitet(er), som går ud over formålet, er institutionerne ikke blot skattepligtige af indkomsten heraf, men af den samlede indkomst.

...

Ad. K - Vandforsyningsselskaber mv.

Der er her tale om vandforsyningsselskaber mv., der ikke er omfattet af § 2, stk. 1, i lov om vandsektorens organisering og økonomiske forhold. Det er en betingelse, at leverancer fra vandforsyningsselskabet står åben for alle inden for det område, hvor i selskabet arbejder, og at vandforsyningsselskabets indtægter, bortset fra normal forretning af en eventuel indskudskapital, ifølge selskabets vedtægter kun kan anvendes til selskabets formål.

"(...)"

Vejledning om vandselskabers deltagelse i tilknyttet virksomhed (nr. 9038 af 26 januar):

"(...)

1. Tilknyttet virksomhed

...

1.1. Tilladt tilknyttet virksomhed (positivlisten)

...

1.1.1.a Udnyttelse af uundgåelig fysisk, driftsmæssig og administrativ overkapacitet, der er nødvendig af hensyn til vandselskabets sikring af forsyningssikkerheden og af hensyn til øvrige krav:

Dette punkt giver vandselskaberne mulighed for at udnytte en eventuel overskydende del af den kapacitet, der er nødvendig for, at vandselskabet kan opfylde sine forsyningsopgaver. Forsyningssikkerhed og lovkrav er nævnt for at tydeliggøre, at et vandselskab ikke må opbygge unødvendig kapacitet for at kunne udnytte denne som tilknyttet virksomhed. Der kan være tale om fysisk, driftsmæssig eller administrativ overskudskapacitet. Udnyttelse af bygnings- eller anlægsmæssig overkapacitet er en del af hovedvirksomheden, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 2, nr. 2. Ved fysisk overkapacitet forstås derfor kun anden fysisk overkapacitet som f.eks. den overskydende tid på en for vandselskabet nødvendig maskine, når vandselskabet ikke selv anvender den i hovedvirksomheden. Ved driftsmæssig eller administrativ overkapacitet forstås den eventuelle arbejdstid, der ikke anvendes til hovedvirksomheden af det ansatte personale. Det er således muligt for vandselskabet at udnytte overskydende personalekapacitet og undgå værdispild. Når vandselskabet tilpasser kapaciteten til behovet i hovedvirksomheden, betyder det, at den eventuelle uundgåelige overkapacitet kun vil kunne udnyttes lejlighedsvis. Der kan derfor kun være tale om mindre end halvdelen af arbejdstiden for én ansat inden for hver type opgave, f.eks. administrative opgaver eller drift af anlæg, der naturligt varetages af forskellige faggrupper. Bestemmelsen giver ikke vandselskaberne hjemmel til at ansætte mere personale end nødvendigt af hensyn til vandselskabets drift eller at anskaffe ekstra maskiner med henblik på at udøve tilknyttede aktiviteter, f.eks. til drift af anlæg for andre forsyninger.

8. Afgrænsning til vandselskabets hovedvirksomhed

...

8.1.2 Udnyttelse af vandselskabets nødvendige anlægsmæssige kapacitet (bygninger lokaler, ledninger eller fast ejendom i øvrigt) ved udleje eller bortforpagtning, eksempelvis til antennemaster, elektronisk infrastruktur, parkering eller lager:

De bygninger, lokaler, faste ejendomme, behandlingsanlæg og ledningsnet, der er nødvendige for vandselskabet, inklusive de dertil hørende nødvendige arealer, hører til hovedvirksomheden. Indtægter fra udlejning eller forpagtning el.lign. af overkapaciteten på eller i de nødvendige anlæg indgår i hovedvirksomheden. Vandselskabet må ikke opbygge ekstra kapacitet med henblik på udleje m.v., men må gerne indrette den nødvendige anlægsmæssige kapacitet hensigtsmæssigt ud fra de hensyn, som vandselskabet særligt skal varetage. Indtægter fra udleje af plads til elektronisk infrastruktur, f.eks. antennemaster eller kapacitet i kloaker, indgår i hovedvirksomheden. Efter lov om etablering og fælles udnyttelse af master til radiokommunikationsformål m.v. kan ejere af bygninger m.v. på mere end 2 etager, herunder vandselskaber, blive påbudt at placere antennesystemer på f.eks. vandtårne eller andre høje bygninger. Efter graveloven kan vandselskaber endvidere forpligtes til at give bredbåndsudbydere adgang til spildevandsforsyningsselskabets forsyningsnet, herunder kloaker, spildevandsledninger og eventuelle trækrør, som vandselskabet har etableret i nettet. Vederlag eller lejeindtægter fra disse aktiviteter indregnes som indtægt i hovedvirksomheden. Vandselskabet kan som led i hovedvirksomheden sælge, udleje eller bortforpagte eventuel overkapacitet af bygninger, lokaler eller fast ejendom. Vandsektorloven forpligter ikke vandselskaber til at afskaffe en eksisterende overkapacitet.

(...)"