


**SKAT**

## *Vindmøller - afskrivningsgrundlag - udgifter til rådgivning mv. - udgifter til vindstudier*

**Dokumentets dato** 24 maj 2006

**Dato for offentliggørelse** 29 maj 2006 11:15

**SKM-nummer** SKM2006.327.SR

**Myndighed** Skatterådet

**Sagsnummer** 05-000137

**Dokumenttype** Bindende svar

**Overordnede emner** Skat

**Emneord** Vindmølle, projekt, afskrivningsgrundlag, udgifter, rådgivning, vindstudier

**Resumé** Udgifter som udbyderen af et vindmølleprojekt havde afholdt til advokater, revisorer og eksterne, tekniske rådgivere kunne indgå i afskrivningsgrundlaget for kommanditisterne, der erhvervede vindmøllerne. Udgifter til vindstudier kunne ligeledes medregnes i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne. En række andre udgifter kunne derimod ikke medregnes i afskrivningsgrundlaget.

**Reference(r)** Afskrivningsloven § 1

**Henvisning** Ligningsvejledningen 2006-2 **E.C.1.2**

**Henvisning** Ligningsvejledningen 2006-2 **E.C.4.3**

**Henvisning** Ligningsvejledningen 2006-3 **E.C.2.4.1**

### Spørgsmål

Kan A, der udbyder et vindmølleprojekt, betale B A/S et markedsfølsomt honorar for rådgivning og konsulentassistance med den virkning, at dette honorar ved overvæltning på kommanditselskaber (købere af vindmølleanparter) gennem forhøjelse af A's salgssum kan indgå i kommanditselskabsdeltageres skattemæssige afskrivningsgrundlag ?

Desuden spørges om udgifter til vindstudier kan medregnes i afskrivningsgrundlaget for vindmøller.

### Svar

Positive udgifter som udbyderen af et vindmølleprojekt (A) har afholdt til advokater, revisorer og eksterne, tekniske rådgivere kan indgå i afskrivningsgrundlaget.

Udgifter til vindstudier kan ligeledes medregnes i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne.

En række andre udgifter kan derimod ikke medregnes i afskrivningsgrundlaget. Se svaret.

### Beskrivelse af de faktiske forhold

B A/S påtænker at forestå formidlingen af et vindmølleprojekt med henblik på udbud til et eller

flere 10-mands kommanditselskaber.

### Spørgerens opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Generelle bemærkninger om den skattemæssige fradrags- og afskrivningsret:

Spørgeren forudsætter generelt i nærværende anmodning, at det enkelte kommanditselskab i vindmølleprojektet anses som en selvstændigt erhvervsdrivende virksomhed i skattemæssig forstand. Dette indebærer, at den retlige kvalifikation af de udgifter/omkostninger, som det enkelte kommanditselskab afholder, ifølge spørgeren må bedømmes ud fra kommanditselskabets synsvinkel. Dette gælder således for opgørelsen af det skattemæssige afskrivningsgrundlag såvel som ved bedømmelsen af, hvilke udgifter der må anses for etableringsudgifter for kommanditselskabet.

Det skattemæssige udgangspunkt er, at en erhvervsdrivende virksomhed har skattemæssig fradragsret for driftsomkostninger samt for afskrivninger på anskaffede driftsaktiver, hvorimod der ikke er fradragsret for udgifter, der vedrører selve etableringen af virksomheden. Dette udgangspunkt er modificeret gennem særregler, idet der gælder særskilt hjemmel til fradrag af visse etableringsudgifter; eksempelvis udgifter til markedsundersøgelser samt udgifter til advokat og revisor, jfr. ligningslovens § 8 J. Udgifter, der har en indkomstskabende effekt over en årrække, skal afskrives over den pågældende periode.

Det afgørende for den skattemæssige kvalifikation er udgifternes karakter - det vil sige, hvad udgifterne reelt vedrører - men der er ifølge spørgeren som udgangspunkt ikke hjemmel til at lade fradrags- og afskrivningsretten afhænge af til hvem og hvorledes, der sker betaling af udgifterne. I tilfælde, hvor et aktiv videresælges gennem flere led, må slutkøberens skattemæssige afskrivningsgrundlag som udgangspunkt også inkludere den avance, som de enkelte salgsled har beregnet sig til dækning af afholdte omkostninger og egen fortjeneste. Er den retlige forpligtelse til betaling af en udgift opstået i et tidligere salgsled, er fradragsretten som udgangspunkt udløst i det pågældende salgsled, således at udgiften ikke blot kan overvælttes på slutkøberen med fradragsret for denne. Derimod kan udgiften ifølge spørgeren indgå som en del af køberens anskaffelsessum med heraf følgende afskrivningsret.

Det er efter den foreliggende praksis muligt efter spørgerens opfattelse at afgrænse den skattemæssige fradrags- og afskrivningsret for investorerne i det enkelte kommanditselskab i vindmølleprojektet således:

*Anskaffelsessummen* for vindmøllen, herunder møllehus, vinger, øvrige bestanddele, installationer, elnettilslutning, kabler samt en andel af den fælles samlestation kan indgå i afskrivningsgrundlaget, jfr. bl.a. TfS 2000.199 LR. Dette gælder ligeledes anskaffelsessummen for andele i transformatorselskabet. Tilslutningsafgifter er fradragsberettigede, såfremt den retlige forpligtelse til betaling først er opstået efter kommanditselskabets overtagelse af den pågældende mølle, jfr. TfS 1995.156. Udgiften til projektledelse i forbindelse med opførelse af en vindmølle anses som et led i udgiften til den fysiske opførelse og tilslutning af vindmøllen og således en del af den afskrivningsberettigede købesum, jfr. **SKM2001.366.LSR** (TfS 2001.802 LSR).

*Etablering af infrastruktur* på lejet grund, f.eks. køreveje, kan afskrives efter statsskattelovens § 6 a, jfr. TfS 2000.199. Den årlige afskrivning kan ikke overstige 5 % og skal i øvrigt ske med et beløb svarende til en lineær periodisering over lejeperioden. Der er tale om bundne afskrivninger.

*Anskaffelsesomkostninger* kan ligeledes indgå i afskrivningsgrundlaget. Dette gælder udgifter til jordbundsundersøgelser og vindstudier, der kan sidestilles med byggetekniske undersøgelser, jfr. **SKM2004.287.LSR** (TfS 2004.635 LSR), udarbejdelse af købsaftaler, sikring af ejendomsrettigheder ved tinglysning, meddelelse om transport etc. Dette må også gælde for udgifter til udarbejdelse og notarbekræftelse af jordlejekontrakter, tinglysningsomkostninger etc., der knytter sig accessorisk til købet af den enkelte mølle. Vestre Landsret har i

**SKM2003.406.VLR** (TfS 2003.760) anerkendt, at et éngangsvederlag til en lodsejer for benyttelse af jord til opførelse af en vindmølle kunne tillægges afskrivningsgrundlaget for vindmøllen.

*Forudbetalte driftsomkostninger* til service, forsikringer, garantier m.v. kan ikke indgå i afskrivningsgrundlaget, men skal fradrages løbende over den forudbetalte periode, jfr. TfS 2000.199 LR. Den forudbetalte brugsret til det fælles kabel samt den fælles forsikring af kabler i regi af A (i det omfang denne forudbetales) bør dog kunne indgå i afskrivningsgrundlaget, jfr. **SKM2003.406.VLR** (TfS 2003.760 VL).

Bemærkninger til spørgsmål om afskrivningsret for rådgivnings- og konsulenthonorar.

Kommanditselskabets status som selvstændig erhvervsdrivende indebærer nødvendigvis, at den retlige kvalifikation af de udgifter/omkostninger, som selskabet afholder, må bedømmes ud fra kommanditselskabets synsvinkel. Dette gælder således for opgørelsen af det skattemæssige afskrivningsgrundlag såvel som bedømmelsen af, hvilke udgifter der må anses for etableringsudgifter for kommanditselskabet.

Såfremt kommanditselskabet anskaffer et aktiv, kan selskabet som udgangspunkt foretage skattemæssige afskrivninger på den samlede, faktiske anskaffelsessum. Dette gælder ifølge spørgeren, uanset hvilke omkostninger sælgeren af aktivet selv har afholdt for at anskaffe eller fremstille det pågældende aktiv, og uanset hvor stor en fortjeneste sælgeren opnår ved salget.

Der er efter spørgerens opfattelse ikke hjemmel i afskrivningsloven til at nægte kommanditselskabet afskrivningsret på eksempelvis den del af en samlet anskaffelsessum, der aflejrer sig som fortjeneste hos sælgeren af det pågældende aktiv. Ligeledes er der ikke hjemmel til at nægte kommanditselskabet afskrivningsret på den del af købesummen, som dækker sælgerens positive salgsomkostninger, herunder eksempelvis til en mægler. Såfremt kommanditselskabet har en faktisk anskaffelsessum, må denne udgøre det skattemæssige afskrivningsgrundlag, uanset hvorledes salgssummen skal fordeles på sælgerens side.

Der er i nærværende sag tale om, at kommanditselskabet køber en driftsklar vindmølle fra A, som dette selskab selv har forestået købet og opførelsen af. A's videresalgspris skal ud fra almindelige armslængde-principper fastsættes således, at A får dækket sine positive udgifter samt en rimelig fortjeneste. I modsat fald vil der være anledning til skattemæssig korrektion, herunder med risiko for dobbeltbeskatning.

Den omstændighed, at A bl.a. afholder omkostninger til B A/S, kan ikke tillægges selvstændig betydning for opgørelsen af afskrivningsgrundlaget. Disse omkostninger må skattemæssigt anerkendes på linje med omkostninger til konsulenter og rådgivere i øvrigt.

Det må ifølge spørgeren lægges til grund, at B A/S yder en omfattende teknisk og kommerciel assistance til A, jf. sagsfremstillingen og samarbejdsaftalen. Der er tale om assistance, der ubestrideligt knytter sig direkte til A's køb og opførelse af vindmøllen, og som derfor efter sin art må indgå som anskaffelsessum, jfr. herved bl.a. **SKM2001.366.LSR** (TfS 2001.802 LSR).

Spørgeren anfører, at der til forskel fra de "traditionelle" projekter i denne sag er tale om, at det enkelte kommanditselskab vil erhverve ét aktiv for én samlet købesum, der udover vindmøllen vil dække samtlige sælgerens omkostninger, fortjeneste, etc.

Kommanditselskabets køb af vindmølle kan således ifølge spørgeren bedst sammenlignes med eksempelvis et traditionelt køb af fast ejendom, hvor køberens samlede anskaffelsessum ligeledes sammensættes af delmængder, så som ejendommens handelsværdi inklusive sælgerens fortjeneste og (formentlig oftest) en overvæltning af sælgerens mægleromkostninger.

Spørgeren anfører, at det ligger fast, at der i sådanne tilfælde ikke foretages nogen reduktion i forbindelse med opgørelsen af køberens skattemæssige afskrivningsgrundlag, der i stedet

opgøres til den samlede købesum. Denne retsstilling er naturlig, idet der ikke er hjemmel til at foretage nogen reduktion, når køber kan godtgøre at have afholdt en faktisk anskaffelsessum, og tilsvarende må det konstateres, at der ikke er hjemmel til reduktion i nærværende sag. I denne forbindelse anmoder spørgeren om, at man reflekterer over det faktum, at der i forbindelse med kommanditselskabets salg af en vindmølle selvsagt ikke vil kunne ske begrænsning af den nye ejers afskrivningsret ud fra en betragtning om, at der i sælgerens salgssum indgår forskellige komponenter af anskaffelsesomkostninger.

Det skal samtidig fremhæves, at der af samme årsag ikke kan være tale om etableringsomkostninger for *kommanditisterne*. De pågældende omkostninger afholdes i sidste ende af kommanditselskaberne, der - om end de skattemæssigt er transparente - er selvstændige juridiske enheder med selvstændige aftale- og procesevner. Der er ifølge spørgeren ikke hjemmel til at afvise afskrivningsret for disse omkostninger, når disse ved overvæltning på kommanditselskaberne indgår i den samlede anskaffelsessum for vindmøllevirksomhederne.

Spørgeren tilføjer om den tekniske assistance vedrørende vindstudierne, at disse notorisk er *afgørende* for placeringen af hver enkelt mølle og dermed er direkte knyttet til opførelsen af hver mølle. Der er ganske enkelt ikke faktisk grundlag for at anse vindstudierne for almindelige projektomkostninger og dermed kvalificere dem som etableringsomkostninger.

Det er spørgerens opfattelse, at vindstudierne har en sådan nødvendig og tæt sammenhæng med placeringen af den enkelte mølle, at omkostninger hertil i det hele skal sidestilles med omkostninger til eksempelvis jordbundsundersøgelser og lignende tekniske undersøgelser.

Spørgeren anfører, at det for så vidt er korrekt, når det af SKAT har været anført, at vindstudierne har til formål at tilrettelægge møllernes placering i områdets infrastruktur m.v., men dette sker jo netop af hensyn til at opnå den bedst mulige placering af den enkelte mølle med henblik på at sikre den bedst mulige produktion; et hensyn der fuldstændigt svarende til formålet med jordbundsundersøgelser, der jo ligeledes tjener til at afdække mulige placerings- og fundamenteringssteder i det relevante område med henblik på at afgøre placeringen af møllerne.

Omkostninger til vindstudierne må derfor efter spørgerens klare opfattelse klart kvalificeres som afskrivningsberettigede.

## **SKATs indstilling og begrundelse**

*Om den skattemæssige behandling af udgifter i forbindelse med etablering af vindmøllevirksomhed og vindmøllevirksomhed som anpartsprojekter bemærkes:*

### Opgørelse af kommanditisternes afskrivningsgrundlag for vindmøllerne

Om afskrivningsgrundlaget bemærkes, at afskrivningsgrundlaget er anskaffelsessummen, jf. afskrivningslovens § 45, stk.1.

Afskrivning efter afskrivningsloven forudsætter som hovedregel, at aktivet udsættes for værdiforringelse, jf. lovens § 2, stk.3.

Ved skattemæssig afskrivning på fysiske aktiver forstås en nedskrivning af aktivets værdi i den skattepligtige indkomst. Værdiforringelsen sker over en årrække, og fradraget - nedgangen i aktivets værdi - fordeles derfor i indkomsten over et antal indkomstår, bl.a. under hensyn til aktivets levetid.

Da den skattemæssige afskrivning således er et udtryk for en tidsmæssig fordeling af værdiforringelsen af selve aktivet, må dette princip medføre en begrænsning med hensyn til, i hvilket omfang diverse udgifter i forbindelse med erhvervelsen af aktivet kan tillægges og afskrives skattemæssigt i indkomsten.

Det kan ikke antages - som fremført af spørgeren - at afskrivningsloven er til hinder for, at der kan ske en ligningsmæssig efterprøvelse af størrelsen af et afskrivningsgrundlag og eventuelt en korrektion heraf.

Endvidere følger det af Landsskatterettens kendelse i **SKM2003.350.LSR**, jf. nedenfor, at anskaffelsessummen (afskrivningsgrundlaget) kan fastsættes, således at etableringsudgifter ikke medregnes ved opgørelsen af køberens afskrivningsgrundlag.

I praksis har det været anerkendt, at enkelte typer af omkostninger, der umiddelbart kan henføres til erhvervelsen af adkomsten til et bestemt aktiv, kan medregnes i det skattemæssige afskrivningsgrundlag for aktivet.

Til anskaffelsessummen kan således ifølge praksis medregnes handelsomkostninger såsom advokatsalær, mæglersalær og tinglysningsafgift vedrørende det erhvervede aktiv.

Ved udbud af et anpartsprojekt til passive investorer, som i nærværende sag, er praksis i skattemæssig henseende således, at der er udgifter i forbindelse med etableringen af selve anpartsprojektet, der ikke kan fradrages i anpartshavernes (kommanditisternes) indkomstopgørelse, og sådanne udgifter kan ej heller afskrives.

Dette gælder således udgifter til den overordnede strukturering af anpartsprojektet og udgifter til tilrettelæggelsen af den finansielle organisering af projektet. Sådanne udgifter kan ikke indgå i afskrivningsgrundlaget for de fysiske aktiver. Udgifter til forundersøgelse og projektgennemgang kan heller ikke indgå i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne. Disse udgifter må anses som ikke fradragsberettigede og ikke afskrivningsberettigede etableringsudgifter.

I **SKM2003.350.LSR**, fandt Landsskatteretten, at forskellen mellem udbyderens købspris for ejendommen og investorernes anskaffelsessum for andelene i projektet, var udbyderens honorar for tilrettelæggelsen af det samlede projekt og den knowhow, der lå til grund for tilrettelæggelsen. Forskellen mellem udbyderens købspris for ejendommen og investorernes anskaffelsessum for andelene kunne ikke anses for en del af anskaffelsessummen for ejendommen. Udbyderens honorar var i det hele en etableringsudgift for skatteyderen, og udgiften kunne ikke medregnes i afskrivningsgrundlaget for ejendommen eller fradrages ved indkomstopgørelsen.

Der henvises desuden til Vestre Landsrets dom af d.20.oktober 2005, **SKM2005.450.VLR**.

#### *Praksis vedrørende udbudte anpartsprojekter - vindmøller og fast ejendom*

Se herom TfS 2000,199, LR, **SKM2001.366.LSR** (TfS 2001,802), **SKM2003.295.LSR** (TfS 2003,582), **SKM2003.350.LSR**, **SKM2003.406.VLR** (TfS 2003,760V), SKM2004.25.LR.(TfS 2004,225 LR), **SKM2004.182.LSR** (TfS 2004,376) og **SKM2004.287.LSR**. (TfS 2004,635),jf. også **SKM2005.244.LSR** og **SKM2005.450.VLR**. Vestre Landsrets dom af d.20.oktober 2005.

De stillede spørgsmål besvares herefter således:

Udgifter til konsulentassistance vedrørende forhandling og indgåelse af aftaler med vindmølleproducent og bygherre kan ikke anses som en del af anskaffelsessummen for vindmøllerne, og udgifterne kan derfor ikke medregnes i afskrivningsgrundlaget for møllerne, jf. SKM 2004.182.LSR.

Udgifterne må anses som etableringsomkostninger, der hverken kan fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes i vindmøllekøberens afskrivningsgrundlag.

Det bemærkes, at dette gælder uanset, om sælgeren har afholdt omkostningerne og medregnet dem i salgssummen for møllerne, jf. **SKM2003.350.LSR**. Der henvises endvidere til Vestre Landsrets dom, **SKM2005.450.VLR**.

Der henvises desuden til **SKM2004.25.LR** (TfS 2004,225 LR).

I en bindende forhåndsbesked udtalte Ligningsrådet, at udgangspunktet er, at de udgifter, der er forbundet med sammensætningen af investeringsproduktet, er afholdt af udbyderen. Sådanne udgifter er investorerne uvedkommende i skattemæssig henseende. Hvis disse udgifter herefter pålægges investorerne, anses udgifterne ikke for at være en del af ejendommens anskaffelsessum, ligesom de heller ikke kan fradrages, idet de anses for at være etableringsudgifter.

Dette gælder i nærværende tilfælde udgifter til konsulentassistance vedrørende kommunikation, forhandling og aftaleindgåelse med selskabets øvrige samarbejdsparter, herunder jordejerne, på hvis jord vindmøllerne opføres, aftagerne af den producerede elektricitet, indehaverne af transformatorstationen etc.

Udgifter til afsøgning af finansieringsmuligheder for udvikling og opførelse af projektet, screening og vurdering af garantistillelsesmuligheder i projekterings - og byggefasen, screening og vurdering af projektfinansieringsmuligheder, forhandlinger og aftaleindgåelse med långivere, gennemgang og vurdering af lånedokumenter, monitoring af udviklingen på de finansielle markeder af betydning for projekterne, herunder renteutviklingen, opstilling af budgetmodeller på hvert enkelt projekt, herunder indregning af vindproduktion og finansieringsscenarier - anses at vedrøre den overordnede strukturering og tilrettelæggelsen af den finansielle organisering af projektet og kan ikke medregnes i afskrivningsgrundlaget

Udgifter til forundersøgelse og projektgennemgang kan heller ikke indgå i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne. Sådanne udgifter anses som ikke fradragsberettigede og ikke afskrivningsberettigede etableringsudgifter, jf. TfS 2000,199, LR.

De bemærkes, at dette gælder uanset, om sælgeren har afholdt sådanne omkostninger og medregnet dem i salgssummen for møllerne, jf. ovenfor **SKM2003.350.LSR** og jf. også Vestre Landsrets dom **SKM2005.450.VLR**.

#### Udgifter der kan indgå i afskrivningsgrundlaget

Udgifter til jordbundsundersøgelser i forbindelse med etablering af fundamentet til vindmøllen kan indgå i afskrivningsgrundlaget, jf. TfS 2000,199,LR.

Sædvanlige udgifter til sikring af ejendoms- og brugsrettigheder ved relevante sikringsakter, herunder tinglysning, notarbekræftelse etc. vil kunne indgå i afskrivningsgrundlaget

Positive udgifter som udbyderen har afholdt til advokater, revisorer og eksterne, tekniske rådgivere kan ligeledes indgå i afskrivningsgrundlaget.

#### Udgifter til vindstudier

Det er oplyst, at vindstudier er et omfattende arbejde med målinger og analyser i området, der efterfølgende behandles, analyseres og vurderes med henblik på at tilrettelægge vindmøllernes placering i området, områdets infrastruktur m.v.

De omhandlede udgifter til vindstudier vil kunne medregnes i afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne.

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Indstillingen tiltrædes med de af SKAT anførte begrundelser

### **Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode**

5 år