

ENERGI & FORSYNING

Maj 2013 | Nr. 50

KPMG

cutting through complexity





Skattesagerne i vandsektoren

Vi har i nedenstående forsøgt at give en kort beskrivelse af baggrunden for de igangværende skattesager inden for vandsektoren og hvilke problemstillinger, der danner grundlag for de igangværende sager.

Det bemærkes, at de udfordringer som vandsektoren pt. står overfor, må forventes at få afsmittende effekt på andre brancher. Eksempelvis når et varmeselskab overgår fra skattefrihed til skattepligt.

Skattepligtige vandselskaber

Den generelle skattefritagelse for vandsektoren blev ophævet den 1. januar 2010. Det vil sige, at fra og med denne dato overgik alle kommunale- og forbrugerejede vandselskaber, som var omfattet af vandsektorloven, til skattepligt.

En del vandselskaber var dog allerede blevet skattepligtige inden 1. januar 2010. Denne gruppe bestod primært af kommunalt ejede vand- og spildevandsselskaber.

Det vil sige forsyningsvirksomheder, som allerede var blevet udskilt til selskaber. Langt hovedparten af disse blev udskilt i perioden 2007-2009, idet ejerkommunerne i bestræbelserne på at opfylde den kommende vandreform iværksatte de påkrævede udskillelser af de kommunale vand- og spildevandsforsyninger tidligere. Enkelte kommuner havde dog udskilt deres vand- og spildevandsforsyninger tidligere.

Overgangen til skattepligt

Ved en overgang til skattepligt skal der opgøres skattemæssige indgangsværdier for alle aktiver og passiver. De skattemæssige indgangsværdier danner blandt andet grundlag for de fremadrettede skattemæssige afskrivninger.

Ved elsektorens overgang til skattepligt i 2000 valgte man fra lovgivers side at vedtage særregler, som beskrev, hvordan de skattemæssige indgangsværdier skulle opgøres. Disse tog blandt andet afsæt i anvendelsen af de nedskrevne genanskaffelsespriser for aktiverne.

I forbindelse med vandsektorens overgang i 2010 blev der ikke vedtaget en særregel. Begrundelsen herfor var, at skatteministeriet havde den opfattelse, at der med vedtagelsen af en generel skatteregel om netop overgang fra skattefrihed til skattepligt i 2001 (selskabsskattelovens § 5 D) var skabt klarhed over, hvordan de skattemæssige indgangsværdier skulle opgøres.

Overgangsreglen i selskabsskattelovens § 5 D

Denne bestemmelse beskriver blandt andet, at de skattemæssige indgangsværdier for et selskabs driftsmidler

SKATTEFRITAGELSE FOR VANDVÆRKER

Vandværker, som ikke omfattes af vandsektorloven, er stadig, som udgangspunkt, omfattet af en skattefritagelsesbestemmelse. Det skal bemærkes, at der i skattemæssig sammenhæng alene er tale om et vandværk, hvis værket har egen produktion, dvs. et værk, som alene køber og distribuerer vand, er ikke i skattemæssig henseende et vandværk.

Skattefritagelsen er, som det også var tilfældet indtil den 1. januar 2010, betinget af en række forudsætninger. Disse betingelser er, eksempelvis, at et vandværks midler ikke må anvendes til andet end vandværksformål, og at adgangen til leverancer fra værket skal være åben for alle inden for området.

I det omfang betingelserne ikke opfyldes, kan disse vandværker i realiteten ifalde skattepligt på lige fod med aktieselskaber.

skal indgå med deres handelsværdi på tidspunktet for overgangen til skattepligt. Bestemmelsens formål er beskrevet i fremsættelsesbemærkningerne i forbindelse med vedtagelsen af bestemmelsen:

“Herved opnås, at selskabet eller foreningen m.v. for maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, som er anskaffet før overgangen til skattepligt, i relation til afskrivninger stilles på samme måde, som hvis det pågældende selskab eller forening m.v. havde erhvervet de pågældende aktiver på sædvanlige handelsvilkår.”

Bestemmelsen er udformet på den måde, at den kun omfatter den situation, hvor ét og samme selskab overgår fra skattefrihed til skattepligt. Den omfatter således ikke, efter dens formulering, den situation, at en kommune udskiller en forsyningsvirksomhed til et selskab.

Praksis

Der foreligger ikke nogen stor praksis om fortolkning af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 5 D.

Der foreligger en landsskatteretskendelse fra 2007, som slår fast, at i mangel af andet sammenligningsgrundlag, så kan handelsværdierne opgøres på grundlag af nedskrevne genanskaffelsespriser.

Der foreligger en række afgørelser truffet af SKAT, perioden 2001-2007, hvoraf det fremgår, at SKAT også har lagt til grund, at handelsværdier kan opgøres på grundlag af nedskrevne genanskaffelsespriser.

Af ovenstående afgørelser fremgår endvidere, at SKAT siden 2001 i praksis har anvendt og fortolket bestemmelsen således, at den også er blevet anvendt ved fastsættelse af skattemæssige indgangsværdier for forsyninger, som er blevet udskilt fra en kommune.

Der foreligger et bindende svar fra SKAT afgivet i 2011, hvoraf det fremgår, at der

kan anvendes nedskrevne genanskaffelsespriser i forbindelse med opgørelse af skattemæssige indgangsværdier.

SKAT's værdiansættelsesmodel

Udover ovenstående praksis findes et bindende svar afgivet i 2011, som slår fast, at et vandselskab ikke kan opgøre sine skattemæssige indgangsværdier baseret på Naturstyrelsens pris- og levetidskatalog. Det bindende svar blev afgivet kort før SKAT offentliggjorde den såkaldte pixi-vejledning og har afsæt i formuleringen af vejledningen.

På baggrund af dette bindende svar, har SKAT fra og med 2011 anlagt den betragtning, at de skattemæssige indgangsværdier skal opgøres på grundlag af en indkomstbaseret værdiansættelsesmodel (DCF-model). Det vil sige, at SKAT baserer den skattemæssige indgangsværdi/handelsværdi af aktiverne på en skønsmæssig beregning af værdien af den samlede forsyningsvirksomhed. Med andre ord, hvad vil en uafhængig investor betale for et vandselskab, hvis han som minimum skal have det samme i afkast af sin investering, som hvis han satte sine penge i obligationer etc.

SKAT anvender DCF-modellen på alle selskaber. Det vil sige uanset, om de er direkte eller indirekte omfattet af bestemmelsen i selskabsskattelovens § 5 D, og uanset hvornår de er overgået til skattepligt.

Problemstillingerne i skattesagerne

SKAT har ændret de skattemæssige indgangsværdier for en lang række vandselskaber stiftet eller overgået til skattepligt i perioden 2007-2010.

På grundlag af disse afgørelser er der opstillet en række problemstillinger, som vil blive belyst i Landsskatteretten og formentligt efterfølgende ved de almindelige domstole.

Problemstillinger kan opdeles i to kategorier – de formelle og de materielle.

De formelle

De formelle problemstillinger kan være forskellige fra selskab til selskab og beror eksempelvis på, om et selskab er blevet skattepligtigt i forbindelse med dets udskillelse fra en kommune, eller om selskabet er overgået til skattepligt den 1. januar 2010 eller senere.

Transfer Pricing reglerne

SKAT har lagt til grund, at kommunernes udskillelse af deres forsyningsvirksomheder er omfattet af de såkaldte Transfer Pricing regler ("TP-reglerne"). TP-reglerne er de regler, som anvendes i forbindelse med skattesagerne mod de multinationale selskaber, hvor SKAT lægger til grund, at selskaber forsøger at flytte beskatningsgrundlag fra Danmark til et lavskatteløst land.

Hvis vandselskaberne er omfattet af TP-reglerne, så vil de samtidigt være omfattet af en udvidet forældelsesregel. Normalt forældes skattesager efter 3 år, men sager omfattet af TP-reglerne forældes først efter 5 år.

Spørgsmålet er imidlertid, om SKAT har ret i, at en kommunes udskillelse af en forsyningsvirksomhed er omfattet af TP-reglerne. Der findes alene to afgørelser, som kaster lys over spørgsmålet. Disse afgørelser peger imidlertid i hver sin retning.

Såfremt vandselskaberne ikke omfattes af TP-reglerne, så medfører den ordinære 3-årige forældelse, at indkomståret 2009 forældes den 1. maj 2013 (forældelsen indtræder den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb). Det vil sige, at SKAT inden den 1. maj 2013 skal have sendt et forslag til ændring af skatteansættelsen til det enkelte selskab.

En anden konsekvens, måtte det vise sig, at vandselskaberne ikke omfattes af TP-reglerne er, at SKAT's anvendelse af DCF-modellen savner et grundlag. DCF-modellen og pixi-vejledningen er baseret på en vejledning omkring TP-reglerne. TP-vejledningen gælder alene for forhold, som er omfattet af TP-vejledningen.

Ovenstående problemstilling er generel, forstået på den måde, at SKAT også anvender TP-vejledningen og pixi-vejledningen i afgørelser mod selskaber, hvor SKAT selv lægger til grund, at selskaberne ikke er omfattet af TP-reglerne.

SKAT's grundlag for at foretage et skøn

Når selskaberne har selvangivet deres skattemæssige indgangsværdier, så er det sket på et dokumenteret grundlag. Det vil sige, at de bagvedliggende data kan dokumenteres. De selskaber, der har anvendt nedskrevne genanskaffelsespriser, kan med andre ord dokumentere hvad det ud fra en statistisk og empirisk undersøgelse ville have kostet, at genanskaffe deres aktiver på et givet tidspunkt og med samme forventede restlevetid.

Når SKAT tilsidesætter en selvangivelse, så kræves der en begrundelse. SKAT har indtil videre ikke fremlagt dokumentation, som viser, at aktivernes underliggende handelsværdier afviger fra de nedskrevne genanskaffelsespriser. SKAT's begrundelse tager således alene afsæt i en cirkulær henvisning til deres egen skønsmæssige ansættelse. Idet denne efter SKAT's opfattelse er et udtryk for, hvad en investor ville betale for et samlet vandselskab.

SKAT har endvidere endnu ikke dokumenteret, at de skønsmæssigt beregnede værdier for aktiverne kan valideres, dvs. at de skønsmæssigt beregnede værdier svarer til konkrete handelsværdier.

Lighedsprincippet og praksisændring med tilbagevirkende kraft

SKAT har som nævnt ovenfor, gennem perioden 2001-2007, truffet afgørelser om anvendelse af nedskrevne genanskaffelsespriser.

Det bindende svar fra 2011 og pixi-vejledningen afviger fra den praksis, som SKAT har anvendt tidligere.

Det skal således afklares om SKAT, fra og med 2011, søger at gennemføre en praksisændring med tilbagevirkende kraft til perioden 2007-2010.

Samtidigt skal det afklares, hvorfor SKAT tidligere har truffet afgørelse, hvor anvendelsen af nedskrevne genanskaffelsespriser er blevet lagt til grund og nu afviser anvendelsen af nedskrevne genanskaffelsespriser.

SKAT har umiddelbart lagt til grund, at de tidligere afgørelser er konkret begrundet, hvorfor andre ikke kan støtte ret herpå. Der savnes dog stadig en redegørelse for, hvori det konkret består, idet grundlaget for SKAT's tidligere afgørelser synes meget sammenligneligt med grundlaget for de senere udskillelser.

De materielle

Fælles for alle de igangværende sager er, at SKAT har afvist det selvangivne grundlag for et selskabs driftsmidler.

Der har indtil 2009 typisk været selvangivet på grundlag af nedskrevne genanskaffelsespriser, hvor de anvendte data enten stammer fra DANVA's benchmarkundersøgelser eller fra selvstændige opgørelser udført af ingeniørfirmaer m.v.

Fra og med 2009 har der typisk været selvangivet på grundlag af standardpriserne fra Naturstyrelsens pris- og levetidskatalog. Når standardpriserne er valgt, selv om de afviger fra de nedskrevne genanskaffelsespriser, som har været grundlaget i skattepraksis, skyldes det, at der ved anvendelse af standardværdierne tages afsæt i et myndighedsgodkendt grundlag, og at standardværdierne i øvrigt må antages, selvstændigt at danne grundlag for handelsværdierne.

SKAT har i stedet gennemført en skønsmæssig ansættelse baseret på deres DCF-model. SKAT's model medfører typisk en nedsættelse af de skattemæssige indgangsværdier på mellem 75 og 85 %.

Indtil videre har de igangværende sager taget afsæt i spørgsmålet om, hvorvidt SKAT har kunnet anvende en DCF-model på et reguleret "hvile i sig selv"-selskab,

hvor en eventuel investor i øvrigt ikke kan forvente at modtage et afkast af sin investering.

Der har således ikke været drøftelser med SKAT om de forudsætninger, som SKAT har anvendt i forbindelse med deres beregninger. En DCF-model anvendt på et "hvile i sig selv"-selskab, som ikke kan give et udbytte, burde som udgangspunkt give en værdi meget tæt på 0. Når SKAT når frem til, at selskaberne har en værdi, så beror det på de beregningstekniske forudsætninger, som lægges til grund.

Branchens holdning har været, at det ikke gav mening, at drøfte SKAT's beregninger før det var afklaret, om SKAT's model kunne anvendes. Dette er endnu ikke afklaret.

Status på skattesagerne

De første sager

SKAT traf de første 13 afgørelser i september 2011 vedrørende selskaber stiftet i 2007. Afgørelserne blev i december 2011 påklaget til Landsskatteretten.

SKAT repræsenteres i Landsskatteretten af Kammeradvokaten.

Der er i løbet af 2012 blevet sendt en række partsindlæg fra såvel selskaberne som Kammeradvokaten, og der har været afholdt et møde i Landsskatteretten, hvor fakta i sagerne er blevet belyst.

Ultimo marts 2013 har Landsskatteretten sendt en kontorindstilling, dvs. sagsbehandleren i Landsskatterettens indstilling til afgørelse, til høring hos SKAT og Kammeradvokaten. Når Kammeradvokaten har afgivet sit høringssvar, ultimo april, forventes det, at kontorindstillingen sendes til høring hos de involverede selskaber. Der vil herefter blive fastlagt tidspunkt for et retsmøde, hvor Landsskatterettens retsmedlemmer tager stilling til sagerne.

Når Landsskatteretten har afsagt sin kendelse, vil parterne vurdere, om de ønsker sagerne indbragt for de almindelige dom-

stole. Som vi har forstået det, er begge parter (SKAT – Branchen), hvis de ikke får medhold, indstillet på, at en afgørelse indbringes for domstolene.

De første sager vedrører alle selskaber, som er blevet skattepligtige fra og med deres stiftelse. Det vil sige, at der først på et senere tidspunkt vil komme en Landsskatterets kendelse, som vedrører et selskab, som er overgået fra skattefri til skattepligt den 1. januar 2010.

Øvrige sager

SKAT har siden foråret 2012 indkaldt materialer og truffet afgørelser imod en lang række selskaber. Afgørelserne vedrører selskaber, som er stiftet eller overgået til skattepligt gennem hele perioden 2007-2010.

Disse afgørelser er ligeledes påklaget til Landsskatteretten, men det forventes ikke, at der sker nogen realitetsbehandling heraf, før der er truffet afgørelse i de første sager.

Der findes dog stadig et stort antal selskaber, som ikke har hørt fra SKAT. For disse selskaber vil afklaringen af, hvilke forældelsesregler der gælder, kunne få stor betydning.



Kim Kirk Kaiser

Telefon 25 29 45 87
kkkaiser@kpmg.dk



Søren P. Nielsen

Telefon 25 29 46 15
snielsen@kpmg.dk