

Udskriftsdato: 19. december 2025

SKR nr 9943 af 05/05/2022 (Gældende)

Genoptagelse, ændring af praksis - opgørelse af afskrivningsgrundlaget for distributionsnet mv. i varmeforsyningsselskaber - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0762343

Genoptagelse, ændring af praksis - opgørelse af afskrivningsgrundlaget for distributionsnet mv. i varmemforsyningselskaber - styresignal

SKM2022. 233. SKTST

1. Sammenfatning

I begyndelsen af 2000'erne og årene herefter overgik en række varmemforsyningsvirksomheder til skattepligt sammen med elforsyningselskaberne og senere vandforsyningselskaberne. Det skete ved, at kommunale varmemforsyningsvirksomheder blev overført til nyetablerede skattepligtige selskaber eller ved, at eksisterende varmemforsyningsvirksomheder i skattefrie selskaber overgik til skattepligt.

I mange af selskaberne blev aktivernes nedskrevne genanskaffelsesværdi brugt som indgangsværdi/afskrivningsgrundlag.

Skattestyrelsen udsendte herefter en række kendelser, hvori værdien af aktiverne blev opgjort ved brug af en tillempet discounted cash flow (DCF)-model.

I 2018 afsagde Højesteret to domme ([SKM2018. 627. HR](#) og [SKM2018. 635. HR](#)) omkring værdiansættelsen af aktiverne i vandforsyningselskaberne. Ifølge dommen skulle indgangsværdien af aktiver (der ikke kunne bruges til andre formål) skønsmæssigt opgøres til den såkaldte POLKA-værdi. POLKA-værdien opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne anskaffelsesværdi og den nedskrevne genanskaffelsesværdi ud fra et særligt pris- og levetidskatalog, der bruges for aktiver i disse virksomheder.

I 2019 udsendte Skattestyrelsen på baggrund af dommene fra Højesteret et styresignal ([SKM2019. 452. SKTST](#)), hvor praksis for opgørelsen af indgangsværdierne for vandforsyningselskaberne blev ændret i overensstemmelse med dommene.

I 2021 traf Landsskatteretten afgørelse i en sag ([SKM2021. 491. LSR](#)), hvor resultatet var, at aktiverne i varmemforsyningselskaber kunne fastsættes til en POLKA-værdi. I afgørelsen blev der henvist til dommene fra Højesteret og Skattestyrelsens styresignal om indgangsværdier for vandforsyningsvirksomheder.

2. Styresignalet Indhold

Dette styresignal indeholder en ændring af praksis vedrørende opgørelsen af den skattemæssige indgangsværdi af varmemforsyningselskabers aktiver, jf. Landsskatterettens afgørelse ([SKM2021. 491. LSR](#)).

I styresignalet beskrives den hidtidige praksis og den nye praksis vedrørende opgørelse af aktivernes skattemæssige indgangsværdier og dermed varmemforsyningselskabernes skattemæssige afskrivningsgrundlag.

Ændringen af praksis gælder kun for de aktiver, der udgør en så integreret del af varmemforsyningsvirksomheden, at de ikke kan benyttes til andre formål.

2.1. Lovgrundlag

Ved overførsel af aktiviteterne fra kommunerne til nystiftede skattepligtige varmemforsyningselskaber eller ved skattefritagne varmemforsyningselskabers overgang til skattepligt, har værdien af de overførte aktiver betydning for opgørelsen af det skattemæssige afskrivningsgrundlag og dermed for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Om de situationer, hvor aktiverne overdrages fra kommuner til skattepligtige selskaber, fremgår det af ligningslovens § 2, at værdien af de aktiver, der overdrages ved en kontrolleret transaktion, skal fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Ligningsloven

§ 2. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,

[...]

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

[...]

Om de situationer, hvor allerede eksisterende varmforsyningsselskaber overgår fra skattefrihed til skattepligt, fremgår det af selskabsskattelovens § 5 D, at indgangsværdien af afskrivningsberettigede aktiver skal opgøres til handelsværdien. For så vidt angår bygninger og bygningsinstallationer i selskaber, der overgår fra skattefrihed til skattepligt, fremgår det af selskabsskattelovens § 5 D, stk. 3 og stk. 4, at disse som udgangspunkt ansættes til den offentlige ejendomsværdi i året forud for indtræden i skattepligt.

Selskabsskatteloven

§ 5 D. Hvis et selskab eller en forening mv. overgår fra at være undtaget fra skattepligt efter § 3, stk. 1, nr. 1-18 og 21, til at blive skattepligtig efter § 1, får overgangen virkning for selskabets eller foreningens skattepligt på tidspunktet for påbegyndelsen af den virksomhed, der begrunder skattepligten, eller på det tidspunkt, hvor virksomheden anses for skattepligtig. Skatteansættelsen finder første gang sted for det indkomstår, jf. § 10, som den første indkomstperiode udgør uden hensyn til dennes længde. Den første indkomstperiode kan udgøre op til 18 måneder.

Stk. 2. I det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, indgår maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt skibe, som selskabet eller foreningen mv. ejer før overgangen til skattepligt, i saldoværdien efter afskrivningslovens regler med deres handelsværdi på dette tidspunkt omregnet til kontantværdi.

Stk. 3. På bygninger, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, og installationer, der udelukkende tjener sådanne bygninger, og som er anskaffet eller fuldført før overgangen til skattepligt, foretages afskrivning på grundlag af den værdi, hvormed bygningen eller installationen indgår i ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. seneste 1. oktober forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse.

Stk. 4. På installationer, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningslovens § 15, stk. 2, og som er anskaffet eller fuldført før overgangen til skattepligt, foretages afskrivning på grundlag af den værdi, hvormed installationen skønnes at indgå i ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for det

indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. seneste 1. oktober forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse.

Stk. 5. For udgifter til ombygning, forbedring eller indretning af lejede lokaler, som er afskrivningsberettigede efter afskrivningslovens § 39, og som er afholdt før overgangen til skattepligt, foretages afskrivning på grundlag af de afholdte udgifter omregnet til kontantværdi på tidspunktet for overgangen til skattepligt reduceret med de afskrivninger, der maksimalt kunne være foretaget siden anskaffelsesåret efter reglerne på tidspunktet for overgangen til skattepligt.

Stk. 6. På goodwill og andre immaterielle aktiver, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningslovens § 40, og som er erhvervet før overgangen til skattepligt, foretages afskrivning på grundlag af anskaffelsessummen omregnet til kontantværdi på tidspunktet for overgangen til skattepligt reduceret med de afskrivninger, der maksimalt kunne være foretaget siden anskaffelsesåret efter reglerne på tidspunktet for overgangen til skattepligt.

Stk. 7. På andre afskrivningsberettigede aktiver, som er anskaffet før overgangen til skattepligt, foretages afskrivning på grundlag af deres handelsværdi på dette tidspunkt omregnet til kontantværdi.

2.2. Hittidig praksis

Skattestyrelsen har hidtil værdiansat aktiverne i varmforsyningsselskaberne på baggrund af en tillempet DCF-model. Ved den tillempede model blev der taget hensyn til, at det foreløbige overskud, som varmeselskabet kunne skabe, ikke kunne udloddes, men skulle geninvesteres i selskabet eller anvendes til at reducere varmepriserne. Der blev taget udgangspunkt i varmeselskabets egne budgetter og de heri opgjorte forventede fremtidige indtægter. Der blev anvendt et lavt afkastkrav, og den gennemsnitlige forventede restlevetid på de overtagne aktiver blev opgjort ud fra varmeselskabets egne årsrapporter. På den baggrund blev nutidsværdien af indtægterne og dermed aktivernes indgangsværdi beregnet, og den fastsatte værdi af de omhandlede aktiver blev anvendt ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget i de enkelte varmeselskaber.

3. Baggrunden for ændring af praksis

Landsskatteretten har truffet afgørelse om opgørelsen af afskrivningsgrundlaget i varmforsyningsselskaber ([SKM2021. 491. LSR](#)).

I afgørelsen var den skattemæssige indgangsværdi af selskabernes infrastrukturanlæg selvangivet med udgangspunkt i nedskrevne genanskaffelsespriser.

SKAT havde efterfølgende nedsat de selvangivne værdier, idet SKAT havde anvendt en tillempet DCF-model ved værdiansættelsen.

Det følger af Landsskatterettens afgørelse, at den skattemæssige værdi af varmforsyningsselskabernes infrastrukturanlæg skal fastsættes som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi (svarende til den såkaldte POLKA-værdi), jf. herved principperne i Højesterets domme af 8. november 2018, hvoraf det fremgår at denne værdi anses at være et rimeligt udtryk for aktivernes handelsværdi.

I Landsskatterettens afgørelse overlades den talmæssige opgørelse af aktivernes skattemæssige indgangsværdi til Skattestyrelsen.

Afgørelsen gælder kun for aktiver, der er afskrivningsberettigede og som udgør så integreret en del af varmforsyningsvirksomheden, at de ikke kan bruges til andre formål.

4. Ny praksis

Det fremgår af ligningslovens § 2, at værdien af aktiver, der overdrages ved en kontrolleret transaktion, skal fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 5 D, stk. 2 og 7, at selskaber, der overgår fra skattefrihed til skattepligt, skal opgøre indgangsværdien af deres afskrivningsberettigede driftsmidler til handelsværdien. Se nedenfor omkring indgangsværdien for ejendomme og bygningsinstallationer.

Værdien af varmforsyningsselskabers aktiver har ved overførsel af aktiviteterne fra kommunerne til nyetablerede skattepligtige varmforsyningsselskaber eller ved eksisterende varmforsyningsselskabers overgang til skattepligt, betydning for det skattemæssige afskrivningsgrundlag, og dermed opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det følger af Landsskatterettens afgørelse ([SKM2021. 491. LSR](#)), at værdien af varmforsyningsselskabers afskrivningsberettigede aktiver opgjort som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi (en såkaldte POLKA-værdi), er et rimeligt udtryk for aktivernes handelsværdi.

I afgørelsen fra Landsskatteretten henvises til dommene fra Højesteret ([SKM2018. 627. HR](#) og [SKM2018. 635. HR](#)), hvori principperne for opgørelsen af de skattemæssige indgangsværdier af vandforsyningsselskabernes aktiver fastlægges:

"Værdiansættelsen efter ligningslovens § 2

Af ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 1, fremgår, at skattepligtige, der kontrolleres af juridiske personer, ved opgørelsen af værdien i forbindelse med en indbyrdes transaktion skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter.

Højesteret lægger i overensstemmelse med skønserklæringen, jf. svarene på spørgsmål A, A/B 1 og SS 2, til grund, at der som følge af de regulatoriske krav på området, herunder navnlig "hvile i sig selv"-princippet, ikke er et marked for handel med [vandforsynings- og spildevandsvirksomheder] eller sådanne virksomheders aktiver, og at der ikke findes tilsvarende eller lignende transaktioner mellem uafhængige parter, som kan danne grundlag for en vurdering af værdien af H1s [distributionsnet/ledningsnet og produktionsanlæg]. Der kan således ikke i den foreliggende sag fastsættes en værdi af [distributionsnettet/ledningsnet og produktionsanlæg] baseret på, hvad dette kan sælges for i almindelig fri handel.

Forarbejderne til ligningslovens § 2 indeholder ikke anvisning på, hvordan handelsværdien af overdragne aktiver nærmere skal fastsættes i en situation som den foreliggende. I den vandsektorlovgivning, som blev vedtaget i 2009, er der heller ikke taget nærmere stilling hertil.

SKAT (nu Skattestyrelsen) har ved udøvelsen af sit skøn over de overdragne aktivers skattemæssige værdi anvendt en tillempet DCF-model ("discounted cash flow"). Skønsmanden har i svaret på spørgsmål E anført, at denne model ikke er egnet til at fastsætte handelsværdien af overdragne aktiver, idet et væsentligt element i modellen er det fremtidige frie "cash flow", der defineres som den likviditet, som skabes ud over det, der skal geninvesteres i virksomheden eller bevares i denne. Som følge af de regulatoriske krav kan der i vandsektoren ikke skabes et frit "cash flow", og det er ifølge skønsmanden derfor ikke meningsfuldt at operere med en diskonteringsfaktor, som er en forudsætning for DCF-modellen. Højesteret finder i overensstemmelse med skønsmandens besvarelse, at DCF-modellen ikke udgør et egnet grundlag for at opgøre den skattemæssige værdi af det distributionsnet, som er overdraget til H1.

For [vandforsynings- og spildevandsvirksomhed] gælder, at der påhviler selskaberne en forsyningspligt, og at "hvile i sig selv"-princippet indebærer, at der ikke kan tjenes penge på aktiviteterne. Højesteret finder på denne baggrund, at det afgørende for den skattemæssige værdiansættelse af [distributionsnettet/ledningsnet og produktionsanlæg] må være, hvilken værdi aktiverne må skønnes at have haft for H1.

Som følge af overtagelsen af forsyningspligten har det for H1 været nødvendigt at råde over et [distributionsnet/ledningsnet og produktionsanlæg]. Udgangspunktet for værdiansættelsen må derfor være, hvad det under markedsmæssige betingelser ville have kostet for H1 at overtage det allerede eksisterende distributionsnet. Nettets nedskrevne genanskaffelsesværdi er et tilnærmet udtryk herfor. Alternativet for H1 ville være nyetablering af et [distributionsnet/ledningsnet og produktionsanlæg]. Efter ligningslovens § 2 skal værdien fastsættes i overensstemmelse med, hvad der ville være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter. Ved skønnet over, hvilken værdi det erhvervede [distributionsnet/ledningsnet og produktionsanlæg] bør fastsættes til, må der derfor også tages hensyn til, at kommunen som den sælgende part ikke havde noget at bruge [distributionsnettet/ledningsnettet og produktionsanlægget] til efter H1's overtagelse af forsyningspligten. H1 må derfor antages som den køvende part at kunne have forhandlet sig til en lavere købspris for [distributionsnettet/ledningsnettet og produktionsanlægget] end den nedskrevne genanskaffelsesværdi.

På den anførte baggrund og i overensstemmelse med skønsmandens svar på spørgsmål F finder Højesteret, at den beregningsmetode, hvorved den regulatoriske værdi opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi (den såkaldte POLKA-værdi), er et rimeligt udtryk for, hvorledes [distributionsnettet/ledningsnettet og produktionsanlægget] værdi efter ligningslovens § 2 bør fastsættes. "

Ifølge Landsskatterettens afgørelse skal de principper, der gælder for værdiansættelsen af aktiverne i vandforsyningsselskaberne, også anvendes ved værdiansættelsen af aktiverne i varmforsyningsselskaber.

De anviste principper gælder dog kun for de aktiver, der ikke kan bruges til andre formål end varmforsyningsvirksomhed. For aktiver, der kan bruges til andre formål, er POLKA-værdien en minimumsværdi. Herved forstås, at værdien af aktiverne kan være højere end POLKA-værdien, hvis den pris aktiverne kan sælges til i almindelig fri handel, er højere end den regulatoriske værdi. Dette kan eksempelvis være tilfældet for nogle af varmforsyningsselskabernes ejendomme.

Principperne gælder både ved fastsættelsen af aktivers handelsværdi efter ligningslovens § 2 og efter selskabsskattelovens § 5 D, stk. 2 og 7, når der som følge af regulatoriske krav på området, herunder navnlig "hvile i sig selv"-princippet, ikke er et marked for handel med varmforsyningsvirksomheder eller sådanne virksomheders aktiver, og der derfor ikke findes tilsvarende eller lignende transaktioner mellem uafhængige parter, som kan danne grundlag for en vurdering af handelsværdien af aktiverne.

Beregningsmetoden, hvorved aktivernes værdi opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi, gælder dog efter selskabsskattelovens § 5 D, stk. 3-4, ikke for afskrivningsberettigede ejendomme og installationer, der var i behold ved overgangen.

Særligt for ejendomme, der kan bruges til andre formål end varmforsyningsvirksomhed, gælder det, at disse skal værdiansættes forskelligt, afhængigt af, om de er blevet overdraget til et nystiftet selskab, eller om de er ejet af et selskab, der er overgået fra skattefrihed til generel skattepligt. Se herom nedenfor.

Regulatorisk værdi (POLKA-værdi)

Pris- og levetidskatalogerne (POLKA) angiver priser og standardlevetider på investeringer i infrastruktur-, produktions- og fællesanlæg.

Anskaffelsesværdien af et aktiv er udtryk for, hvad det har kostet at købe et givet anlægsaktiv på anskaffelsestidspunktet. Anskaffelsesværdierne for hvert aktiv beregnes ved at justere genanskaffelsesværdien med prisudviklingen fra anskaffelsestidspunktet til genanskaffelsestidspunktet.

Genanskaffelsesværdien er et udtryk for, hvad det vil koste at udskifte et givet anlægsaktiv på et bestemt tidspunkt.

POLKA-værdien er gennemsnittet af den samlede nedskrevne anskaffelsesværdi og den samlede nedskrevne genanskaffelsesværdi. POLKA-værdien er et udtryk for den samlede reguleringsmæssige værdi af et selskabs anlægsaktiver.

Der findes ikke et pris- og levetidskatalog (POLKA) for varmforsyningsvirksomheder, ligesom der gør for vandforsyningsvirksomheder. Men der findes et udkast til et katalog, som har været sendt i høring og som derfor er offentlig tilgængeligt.

Opgørelsen af de skattemæssige indgangsværdier/afskrivningsgrundlag i varmforsyningsvirksomhederne, må derfor foretages med udgangspunkt i de principper (metode og anvisninger), der gives i forhold til opgørelsen af POLKA-værdier for andre virksomheder, samt med støtte og inspiration fra udkastet til pris- og levetidskataloget på varmforsyningsområdet.

POLKA-værdien på overdragelses- eller overgangstidspunktet beregnes manuelt og ud fra en konkret stillingtagen til levetiden af de særlige typer af aktiver, der benyttes i varmforsyningsvirksomhederne.

Ejendomme, der kan bruges til andre formål end varmforsyningsvirksomhed, når virksomheden er overdraget fra en kommune til et skattepligtigt selskab

Anvisningen ovenfor om brug af regulatoriske værdier gælder kun for de aktiver, der ikke kan bruges til andre formål end varmforsyningsvirksomhed.

I forbindelse med, at varmforsyningsvirksomhed er overdraget fra kommunerne til nystiftede skattepligtige selskaber, kan der være overdraget ejendomme, som kan benyttes til andre formål end varmforsyningsvirksomhed, fx beboelse eller erhverv. Den pris, som disse ejendomme kan sælges for i almindelig fri handel, kan derfor være højere end den tillempede POLKA-værdi. Er det tilfældet, så benyttes den højere værdi som grundlag for de skattemæssige afskrivninger i det nystiftede skattepligtige selskab, jf. ligningslovens § 2.

Afskrivningsberettigede ejendomme, uanset om de kan bruges til andre formål end varmforsyningsvirksomhed, når selskabet er overgået til skattepligt

Er et varmforsynings-selskab overgået fra generel skattefrihed til skattepligt, så skal værdien af afskrivningsberettigede ejendomme og installationer, der udelukkende tjener sådanne bygninger, og som var i behold ved overgangen, uanset om de kan benyttes til andre formål eller ej, fastsættes til den værdi, hvormed bygningen eller installationen indgår i ejendomsværdien ved den seneste vurdering forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse. Hvis der ikke er ansat en ejendomsværdi, så benyttes handelsværdien pr. seneste 1. oktober forud for det indkomstår, der er grundlaget for den første skatteansættelse, jf. selskabsskattelovens § 5 D, stk. 3 og 4.

Ikke afskrivningsberettigede aktiver

Grundværdier er ikke afskrivningsberettigede og skal derfor ikke indgå i de skattemæssige indgangsværdier/afskrivningsgrundlag.

5. Verserende sager i Landsskatteretten

Der er kun få verserende sager i Landsskatteretten vedrørende opgørelse af det skattemæssige afskrivningsgrundlag i varmemforsyningsselskaberne.

Afgøres en sag ved Landsskatteretten med hjemvisning til beløbsmæssig opgørelse hos Skattestyrelsen, foretages ansættelsen og opgørelsen af det skattemæssige afskrivningsgrundlag i overensstemmelse med den metode, der er beskrevet under overskriften "Ny praksis", og/eller efter Landsskatterettens konkrete anvisninger.

Har et varmemforsyningsselskab en verserende klagesag i Landsskatteretten, så er der også mulighed for at selskabet kan trække klagen tilbage. Skatteansættelsen kan i så fald blive genoptaget i overensstemmelse med retningslinjerne i dette styresignal. Se i den forbindelse nedenfor under pkt. 7 om konsekvenserne for omkostningsgodtgørelse ved tilbagetrækning af klagen.

6. Genoptagelse af ansættelsen

Landsskatterettens afgørelse medfører en ændring af praksis, og der er på denne baggrund adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Har varmemforsyningsselskabet en verserende sag i Landsskatteretten, og ønsker selskabet at trække klagen tilbage for at få sagen genoptaget hos Skattestyrelsen, så skal selskabet, når klagen er trukket tilbage, give Skattestyrelsen meddelelse om, at skatteansættelsen ønskes genoptaget.

Har varmemforsyningsselskabet ikke en klagesag ved Landsskatteretten, vil Skattestyrelsen af egen drift genoptage ansættelsen inden for nedenstående tidsfrister, hvis Skattestyrelsen har kendskab til, at de skattemæssige indgangsværdier og dermed afskrivningsgrundlaget i selskabet er opgjort forkert.

Varmemforsyningsselskaber, som ikke har en sag ved Landsskatteretten, og som heller ikke har været i kontakt med Skattestyrelsen om fastsættelsen af deres skattemæssige afskrivningsgrundlag, skal selv kontakte Skattestyrelsen og anmode om genoptagelse af deres skatteansættelse inden udløbet nedenstående frister.

6.2. Ordinær genoptagelse

I sager, hvor aktiverne i eksisterende varmemforsyningsselskaber skal værdiansættes i forbindelse med overgang fra skattefrihed til skattepligt, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det fjerde år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Det bemærkes i denne forbindelse, at det ikke vil være muligt at få genoptaget en skatteansættelse efter § 26, stk. 3, idet den ændrede bedømmelse af afskrivningsgrundlaget i disse sager, beror på et skøn.

At der er tale om et skøn fremgår af højesteretsdommene i vandsagerne, hvor det anfører:

"... Efter ligningslovens § 2 skal værdien fastsættes i overensstemmelse med, hvad der ville være opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter. Ved skønnet over, hvilken værdi det erhvervede distributionsnet bør fastsættes til, må der derfor også tages hensyn til, at kommunen som den sælgende part ikke havde noget at bruge distributionsnettet til efter H1's overtagelse af forsyningspligten. H1 må derfor antages som den køvende part at kunne have forhandlet sig til en lavere købspris for distributionsnettet end den nedskrevne genanskaffelsesværdi.

På den anførte baggrund og i overensstemmelse med skønsmandens svar på spørgsmål F finder Højesteret, at den beregningsmetode, hvorved den regulatoriske værdi opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi (den såkaldte POLKA-værdi), er et rimeligt udtryk for, hvorledes distributionsnettets værdi efter ligningslovens § 2 bør fastsættes."

I sager, hvor aktiverne skal værdiansættes i forbindelse med en overdragelse fra en kommune til et varmforsyningsselskab, og transaktionen derfor er omfattet af skattekontrollovens § 37 (tidligere § 3 B), kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det sjette år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

6.3. Ekstraordinær genoptagelse

Er fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning, ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige. Den ekstraordinære genoptagelse kan ske fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 7, giver adgang til genoptagelse i identiske sager efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist, når Skatteforvaltningens hidtidige praksis er blevet endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller i Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

I afgørelsen fra Landsskatteretten ([SKM2021. 491. LSR](#)) var indkomståret 2012 til prøvelse. Skatteansættelser vedrørende indkomståret 2012 og fremefter kan derfor genoptages.

6.4. Reaktionsfrist for ekstraordinær genoptagelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder, efter den skattepligtige er kommet til kendskab om det forhold, der begrundes fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

6.5. Anmodning om genoptagelse

Meddelelse om, at en klage ved Landsskatteretten er trukket tilbage og/eller anmodning om genoptagelse for alle indkomstår skal indgives til Skattestyrelsen enten via

- TastSelv Erhverv - kontakt, hvis genoptagelsesansøgningen vedrører indkomstårene frem til og med 2016, eller
- TastSelv Erhverv > TastSelv Selskabsskat > Selvangivelse > "Anmod om genoptagelse af skatteansættelsen", hvis genoptagelsesansøgningen vedrører indkomstår fra og med indkomståret 2017.

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige i anmodningen vedhæfter fornødne oplysninger til begrundelse/sandsynliggørelse af kravet. Hvilken dokumentation, der skal fremlægges, er en konkret vurdering, og Skattestyrelsen kan derfor anmode om yderligere materiale eller oplysninger.

Dokumentation

Anmodning om genoptagelse vedlægges dokumentation for indgangsværdierne på tidspunktet hvor selskabet overgår til skattepligt, eller hvor de afskrivningsberettigede aktiver erhverves, jf. ovenstående. Anmodningen vedlægges også opgjorte afskrivningssaldi, samt opgørelse af den ændrede skattepligtige indkomst på selskabs- og sambeskatningsniveau.

Der kan søges vejledning hos Skattestyrelsen om opgørelsen af afskrivningsgrundlag mv. forinden indkomsterne endeligt fastlægges, jf. forvaltningslovens § 7.

7. Omkostningsgodtgørelse

Der kan ansøges om omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand mv. efter reglerne i skatteforvaltningslovens kapitel 19, §§ 52 - 61.

Der kan ansøges om omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand mv. der er afholdt af selskabet i perioden efter 1. januar 2017 i forbindelse med en klage til Landsskatteretten.

Trækkes en klage hos Landsskatteretten tilbage, er udgifter til sagkyndig bistand, der afholdes efter dette tidspunkt, ikke godtgørelsesberettigede.

Afgøres en klagesag hos Landsskatteretten med hjemvisning til Skattestyrelsen for en beløbsmæssig opgørelse af den skattepligtige indkomst, kan der ansøges om omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand, der afholdes efter Landsskatterettens afgørelse i forbindelse med beregningen af den skattepligtige indkomst, jf. skatteforvaltningslovens § 55, stk. 5.

Ansøgningen om omkostningsgodtgørelse indgives ved at logge på skat.dk med NemID og udfylde og indsende blanket 02.008.

Ansøgningen skal opfylde betingelserne oplistet i skatteforvaltningslovens kapitel 19 samt bekendtgørelse nr. 513 af 19. maj 2017.

Yderligere vejledning om omkostningsgodtgørelse findes på → www.skat.dk/omkostningsgodtgorelse.

8. Selvangivelsesomvalg

Det følger af skatteforvaltningslovens § 30, at den skattepligtige efter anmodning kan få lov til at ændre tidligere selvangivne oplysninger, i det omfang Skattestyrelsen har foretaget en ansættelse i indkomst- eller ejendomsværdiskatten, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Omvalget kan foranlediges af både ansættelsesændringer foretaget på Skattestyrelsens initiativ og efter anmodning fra den skattepligtige, jf. herved SKM2007. 371. DEP.

Ændringer i afskrivningsgrundlaget anses for omfattet af begrebet ansættelsesændring i henhold til skatteforvaltningslovens § 30. Betingelserne for omvalg er derfor opfyldt, hvis tidligere selvangivne oplysninger har været påvirket af hidtidig praksis for opgørelsen af afskrivningsgrundlaget, og det valg, der er truffet på den baggrund, nu med den nye praksis for fastsættelsen af skattemæssige indgangsværdier, har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

En anmodning om selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningsloven § 30 kan kun imødekommes i et sådant omfang, at den skattemæssige effekt af ændringen i forhold til den oprindeligt selvangivne indkomst udlignes helt eller delvist, men ikke yderligere. Se også om denne begrænsning nedenfor i afsnit 9 om ændring af af- og nedskrivninger.

8.1 Fristen for indgivelse af anmodning om selvangivelsesomvalg

Anmodning om tilladelse til omvalg skal indgives til Skattestyrelsen ved indsendelse til TastSelv Selskabsskat (DIAS), "Anmod om genoptagelse af skatteansættelsen" for det seneste indkomstår. Bilag vedr. anmodningen vedhæftes eller indsendes via mail til: Store-Selskaber-Varme@SKTST.dk.

Anmodning og bilag skal indsendes inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kendskab om den nye ansættelse, der begrunder anmodningen, jf. skatteforvaltningsloven § 30, stk. 2.

9. Ændring af af- og nedskrivninger

De varmeforsyningsselskaber, der ved en genoptagelse får deres skatteansættelser ændret, har adgang til inden for lovens rammer at få ændret deres af- og nedskrivninger i et sådant omfang, at den skattemæssige effekt af ændringen udlignes helt eller delvist, jf. bekendtgørelse nr. 1287 af 13. december 2005, § 1, stk. 1 og 5.

Ved ændringen af skatteansættelsen tages der udgangspunkt i den afskrivningsprocent selskabet oprindeligt har anvendt ved selvangivelsen, idet grundlaget for en eventuel mellemliggende ændring af afskrivningsprocenten i forbindelse med Skattestyrelsens tidligere ansættelse af indkomsten nu anses for bortfaldet.

Det bemærkes i den sammenhæng, at en efterfølgende ændring af de skattemæssige afskrivninger i forbindelse med genoptagelse eller hjemvisning af skatteansættelsen alene kan ske til udligning af den skattemæssige effekt af ansættelsesændringen set i forhold til den oprindeligt selvangivne indkomst. Den skattepligtige indkomst efter genoptagelsen eller hjemvisningen kan således ikke - gennem en forøgelse af afskrivningsprocenten - blive mindre end den oprindeligt selvangivne skattepligtige indkomst.

Yderligere bemærkes, at en efterfølgende ændring af de skattemæssige afskrivninger i forbindelse med genoptagelse eller hjemvisning af skatteansættelsen ikke kan anvendes til at ændre en selvangivet negativ indkomst til en højere indkomst - eksempelvis til 0 kr. for derved at konvertere underskudssaldo til afskrivningssaldo.

I eksemplet nedenfor ses beregningen af skattemæssige afskrivninger og skattepligtig indkomst i en situation, hvor det selvangivne afskrivningsgrundlag på 25.000 ved en efterfølgende skatteansættelse er blevet forhøjet til 100.000.

<u>Indkomståret 2014</u> Selvangivne skattemæssige afskrivninger og skattepligtig indkomst efter tidl. praksis		-	<u>Indkomståret 2014</u> Ansæt skattemæssige afskrivninger og skattepligtig indkomst efter ny praksis	
Skattepligtig indkomst før afskrivninger	5.000		Skattepligtig indkomst før afskrivninger	5.000
Skattemæssige afskrivninger baseret på afskrivnings- grundlag efter gl. praksis (7 pct. af 25.000)	-1.750		Skattemæssige afskrivninger baseret på afskrivnings- grundlag efter ny praksis (7 pct. af 100.000)	-7.000
Skattepligtig indkomst	3.250		Skattepligtig indkomst	-2.000

Ved den efterfølgende skatteansættelse, hvor afskrivningsgrundlaget er blevet ændret, fastholdes den oprindeligt selvangivne afskrivningsprocent. Ved ansættelsen fastsættes afskrivningerne derfor til 7% af det nye afskrivningsgrundlag på 100.000. I eksemplet kan den skattepligtige indkomst for 2014 derfor opgøres til minus 2000.

Skatteyder skal kun anmode om, at afskrivningsprocenten efterfølgende ændres, hvis skatteyder ønsker at anvende en lavere afskrivningsprocent end den selvangivne - fx en afskrivningsprocent på 5 pct. således, at den skattepligtige indkomst i eksemplet bliver 0.

Praksis for efterfølgende af- og nedskrivninger beskrives i Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 2.4.1.8.

9.1. Fristen for ansøgning om ændring af af- og nedskrivninger

Ansøgning om ændring af af- og nedskrivninger skal senest indgives enten 3 år efter udløbet af det indkomstår, som ansøgningen vedrører, eller senest 3 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen har orienteret den skattepligtige om den ændrede skatteansættelse i medfør af § 1, stk. 8 sammenholdt med stk. 5, i bekendtgørelse nr. 1783 af 19. november 2020.

Skattestyrelsen, den 5. maj 2022