

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

SKR nr 9912 af 17/09/2019 (Gældende)

Genoptagelse, ændring af praksis - opgørelse af afskrivningsgrundlaget for distributionsnet mv. i vand- og spildevandsselskaber

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 14-4539191

Genoptagelse, ændring af praksis - opgørelse af afskrivningsgrundlaget for distributionsnet mv. i vand- og spildevandsselskaber

SKM2019. 452. SKTST

1. Sammenfatning

Drikkevands- og spildevandsvirksomheder (vandselskaber) overgik fra og med indkomståret 2010 fra generel skattefrihed til generel skattepligt. I den forbindelse overdrog kommunerne deres vand- og spildevandsaktiviteter til nyetablerede selskaber. I nogle tilfælde var aktiviteterne allerede i årene forud for overgangen til skattepligt i 2010 blevet placeret i vandselskaber, og nogle af disse "ældre" vandselskaber var allerede frivilligt overgået til skattepligt før 2010. SKAT (nu Skattestyrelsen) har i en række sager gennemgået vandselskabernes fastsatte skattemæssige indgangsværdier og reguleret selskabernes afskrivningsgrundlag og skattepligtige indkomst.

Dette styresignal indeholder en ændring af praksis vedrørende opgørelsen af den skattemæssige indgangsværdi af vandselskabernes aktiver.

Praksisændringen sker på baggrund af Højesterets domme i sagerne SKM2018. 627. HR og SKM2018. 635. HR, som underkender Skattestyrelsens brug af en tillempet Discounted Cash Flow (DCF)- model ved værdiansættelsen af de afskrivningsberettigede aktiver i vandselskaberne.

Styresignalet beskriver den hidtidige og den nye praksis vedrørende opgørelse af de skattemæssige indgangsværdier af vandselskabernes aktiver, herunder særligt værdien af distributionsnet (ledningsnet) og produktionsanlæg, og dermed selskabernes afskrivningsgrundlag.

Styresignalet gælder for de aktiver i vandselskaberne, der udgør en så integreret del af vand- og spildevandsvirksomheden, at de ikke kan benyttes af udenforstående, men kun af de omhandlede vandselskaber.

Skattestyrelsens hidtidige praksis er beskrevet i vejledning E nr. 227 om vandværkers værdiansættelse. Vejledning E nr. 227 ophæves ved dette styresignal.

2.1. Lovgrundlag

Ved overførsel af aktiviteterne fra kommunerne til nystiftede skattepligtige vandselskaber, har værdien af de overførte aktiver betydning for opgørelsen af det skattemæssige afskrivningsgrundlag og dermed for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i vandselskaberne.

Om disse situationer fremgår det af ligningslovens § 2, at værdien af 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.

[...]

Værdien af aktiverne i vandselskaberne har også betydning for det skattemæssige afskrivningsgrundlag ved allerede eksisterende vandselskabers overgang til skattepligt, og dermed for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskaberne.

Om disse situationer fremgår det af selskabsskattelovens § 5 D, at selskaber, der overgår fra skattefrihed til skattepligt skal opgøre indgangsværdien af deres afskrivningsberettigede aktiver 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 begrundet 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 anskaffel-

sessummen 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.

Det følger af Højesterets domme SKM2018. 627. HR og SKM2018. 635. HR, at den metode, hvorved værdien af vandselskabernes afskrivningsberettigede aktiver opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi (den såkaldte POLKA-værdi), er et rimeligt udtryk for aktivernes handelsværdi.

2.2. Hittidig praksis

Hos vandselskaberne er den skattemæssige værdi af aktiverne og dermed det skattemæssige afskrivningsgrundlag opgjort på forskellig vis. Nogle selskaber har opgjort værdien af aktiverne til den nedskrevne genanskaffelsesværdi, mens andre har brugt den nedskrevne anskaffelsesværdi. De fleste vandselskaber har dog opgjort værdien som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi.

Skattestyrelsen værdiansatte de omhandlede aktiver i vandselskaberne på baggrund af en tillempet DCF-model. Ved den tillempede model blev der taget hensyn til, at det foreløbige overskud, som vandselskabet kunne skabe, ikke kunne udloddes, men skulle geninvesteres i selskabet eller anvendes til at reducere vandpriserne. Der blev taget udgangspunkt i vandselskabets egne budgetter og de heri opgjorte forventede fremtidige indtægter. Der blev anvendt et lavt afkastkrav, og den gennemsnitlige forventede restlevetid på de overdragne aktiver blev opgjort ud fra vandselskabets 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 vandselskaber.

3. Baggrunden for ændring af praksis

Højesterets har den 8. november 2018 afsagt dom i to prøvesager om opgørelsen af afskrivningsgrundlaget i vandselskaber ved overgang til skattepligt, SKM2018. 627. HR og SKM2018. 635. HR. Begge sager vedrører indkomståret 2007.

Sagerne angik opgørelse af den skattemæssige indgangsværdi af aktiver, som var blevet indskudt i vandselskaberne. Overdragelsen var omfattet af ligningslovens § 2, og de skattemæssige værdier af de overdragne aktiver skulle fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Den værdiansættelsesmetode, som Skattestyrelsen havde anvendt, fandtes ikke at udgøre et egnet grundlag for at opgøre den skattemæssige værdi af de overdragne aktiver.

Højesteret fandt i stedet, at den beregningsmetode, hvorved den regulatoriske værdi opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi (den såkaldte POLKA-værdi), var et rimeligt udtryk for, hvorledes aktivernes værdi efter ligningslovens § 2 skulle fastsættes.

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 vandselskabernes aktiver har ved overførsel af aktiviteterne fra kommunerne til nyetablerede skattepligtige vandselskaber eller ved eksisterende vandselskabers overgang til skattepligt, betydning for selskabernes skattemæssige afskrivningsgrundlag, og dermed opgørelsen af den skattepligtige indkomst i selskaberne.

Højesteret har i dommene SKM2018. 627. HR og SKM2018. 635. HR fastlagt principperne for opgørelsen af de skattemæssige indgangsværdier af vandselskabernes aktiver:

”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 købende 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 [distributionsnettets/ledningsnettets og produktionsanlæggets] værdi efter ligningslovens § 2 bør fastsættes. ”

[Skattestyrelsen har indsat [...], hvor der i de to domme er brugt forskellige betegnelser.]

Ifølge dommene gælder de anviste principper for værdiansættelsen af vandselskabernes aktiver kun for de aktiver, der ikke kan bruges til andre formål end vand- og spildevandsvirksomhed. For de 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 vandselskabernes ejendomme.

Dommene vedrører overdragelser omfattet af ligningslovens § 2, men principperne gælder også ved fastsættelsen af aktivers handelsværdi 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 vandforsyningsvirksomheder 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, hvor aktivernes værdi opgøres som et gennemsnit af den nedskrevne genanskaffelsesværdi og den nedskrevne anskaffelsesværdi, findes derfor også at kunne anvendes ved fastsættelse af aktivernes handelsværdi efter selskabsskattelovens § 5 D, stk. 2 og 7. Dette gælder dog efter selskabsskattelovens § 5 D, stk. 3-4, ikke afskrivningsberettigede ejendomme og installationer, der var i behold ved overgangen.

Særligt for ejendomme, der kan bruges til andre formål end vand- og spildevandsvirksomhed, 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)

Ifølge bekendtgørelse nr. 143 af 9. februar 2010 om prisloftsregulering m.v. af vandsektoren (prislofts bekendtgørelsen) § 23, stk. 1-3, skulle vandselskaberne udarbejde en reguleringsmæssig åbningsbalance pr. 1. januar 2010. Ved udarbejdelsen af denne åbningsbalance blev værdien af selskabets anlægsaktiver ansat til gennemsnittet af aktivets nedskrevne genanskaffelsesværdi og aktivets nedskrevne anskaffelsesværdi.

Værdifastsættelsen af selskabernes anlægsaktiver sker bl.a. ud fra oplysninger i et pris- og levetidskatalog (POLKA).

Opgørelsen af den regulatoriske værdi (POLKA-værdien) foretages i overensstemmelse med den metode og de anvisninger, der gives i ”Vejledning til udarbejdelse af reguleringsmæssig åbningsbalance, Forsyningssekretariatet, 17. februar 2010”.

Anskaffelsesværdien er udtryk for, hvad det har kostet at købe et givet anlægsaktiv på anskaffelsestidspunktet. Anskaffelsesværdierne for hvert aktiv er beregnet 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. Genanskaffelsesværdierne for hvert af et selskabs aktiver er opgjort i 2009-priser.

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.

Konkurrence- og forbrugerstyrelsen har i forbindelse med dommene fra Højesteret fundet og offentliggjort alle de oprindelige POLKA-værdier pr. 31. december 2009, der blev anvendt ved fastsættelsen af prisloftet for 2011. Disse oprindelige POLKA-værdier findes her → <https://www.kfst.dk/vandtilsyn/økonomiske-rammer/polka-til-brug-for-skatteberegning/>.

For at POLKA-værdierne kan anvendes ved fastsættelsen af de skattemæssige indgangsværdier på overdragelses- eller overgangstidspunktet, skal POLKA-værdierne justeres i forhold til ændringer, som er sket efter fastsættelsen af POLKA-værdien pr. 31. december 2009.

Foreligger der ikke en reguleringsmæssig åbningsbalance på tidspunktet for overtagelsen af aktiverne, eller ved vandselskabets overgang fra skattefrihed til skattepligt, så skal POLKA-værdien på overdragelses- eller overgangstidspunktet beregnes manuelt til brug for den skattemæssige åbningsbalance.

Er der på et tidspunkt efter selskabets etablering udarbejdet en reguleringsmæssig POLKA-værdi, så kan de skattemæssige indgangsværdier på etableringstidspunktet beregnes med udgangspunkt i denne senere værdi. Køb og salg i perioden mellem etableringen og frem til åbningsbalancens udarbejdelse skal i så fald tilbageføres og værdierne omberegnes til det tidligere overdragelses- eller overgangstidspunkt.

Ved omberegningen skal afskrivninger og restlevetiderne på aktiverne justeres til det tidligere overdragelses- eller overgangstidspunkt, og værdierne skal pristalsreguleres.

Vandselskaber har haft mulighed for at ændre i POLKA-værdierne, fx ved at tidligere skøn er blevet erstattet af et mere retvisende skøn eller af de reelle anlæg. Hvis et vandselskab efterfølgende har foretaget en sådan ændring i de reguleringsmæssige værdier, skal der justeres herfor ved opgørelsen af de skattemæssige indgangsværdier på overdragelses- eller overgangstidspunktet.

Ved fastsættelsen af POLKA-værdierne pr. 31. december 2010 blev der lavet justeringer, så anlæg, der blev permanent taget ud af drift i 2010, blev fjernet fra POLKA-værdiansættelsen. Disse anlæg skal indgå ved fastsættelse af den skattemæssige værdi af selskabernes aktiver pr. 1. januar 2010, hvis anlæggene på dette tidspunkt stadig var i drift.

Pris- og levetidskatalog for vandforsyning og spildevand

Pris- og levetidskatalogerne (POLKA) angiver priser og standardlevetider på investeringer i vandsektoren. Der er to pris- og levetidskataloger; ét for drikkevandsselskaber og ét for spildevandsselskaber. De fremgik oprindeligt som bilag 1 til prisloftbekendtgørelsen fra 2010, som blev erstattet af bekendtgørelsen om økonomiske rammer for vandselskaber. Pris- og levetidskatalogerne er fortsat gældende under den nuværende økonomiske regulering.

Pris- og levetidskatalogerne kan findes på → www.kfst.dk. Nedenfor er link til det relevante materiale:

- 2010 vejledningen til udarbejdelse af reguleringsmæssig åbningsbalance
- Pris- og levetidskatalog for vandforsyning
- Pris- og levetidskatalog for spildevandsforsyning

Ejendomme, der kan bruges til andre formål end vand- og spildevandsvirksomhed

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

I forbindelse med, at vand- og spildevandsvirksomhed er overdraget fra kommunerne til nystiftede skattepligtige selskaber, kan der være overdraget ejendomme, som kan benyttes til andre formål end vand- og spildevandsvirksomhed, fx beboelse eller erhverv. Den pris som disse ejendomme kan sælges for i almindelig fri handel kan derfor være højere end den regulatoriske værdi (POLKA-værdien). 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 vand- og spildevandsvirksomhed, når selskabet er overgået til skattepligt

Hvis vandselskabet er overgået fra generel skattefrihed til skattepligt, 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 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.

5. Verserende sager i Landsskatteretten

Der er ca. 270 verserende sager i Landsskatteretten vedrørende opgørelse af det skattemæssige afskrivningsgrundlag i vandselskaberne. Behandlingen af disse sager har afventet dommen i de to prøvesager.

Afgøres sagen 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 vandselskabet 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

Dommene i SKM2018. 627. HR og SKM2018. 635. HR medfører en ændring af praksis, og der er på denne baggrund adgang til genoptagelse efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Har vandselskabet 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, give Skattestyrelsen meddelelse om, at skatteansættelsen ønskes genoptaget.

Det skønnes, at der er ca. 50 vandselskaber, som ikke har en klagesag ved Landsskatteretten. I disse sager vil Skattestyrelsen af egen drift genoptage ansættelsen inden for nedenstående tidsfrister, hvis Skattestyrelsen har kendskab til, at de skattemæssige indgangsværdier og dermed afskrivningsgrundlaget i selskaberne er opgjort forkert.

Vandselskaber 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 for nedenstående frister.

6.2. Ordinær genoptagelse

I sager, hvor aktiverne i eksisterende vandselskaber 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 dommene, hvor Højesteret 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.”

[Skattestyrelsens understregning]

I sager, hvor aktiverne skal værdiansættes i forbindelse med en overdragelse fra en kommune til et vandselskab, 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 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.

Da dommene i SKM2018. 627. HR og SKM2018. 635. HR er afsagt samme dag, 8. november 2018, og begge sager vedrører samme indkomstår, 2007, vil der være mulighed for genoptagelse fra og med indkomståret 2007, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7.

Det bemærkes, at forældelsesfristen for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse er 10 år, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Højesteretsdommene blev afsagt 8. november 2018, og overskydende skat

for indkomståret 2007 overføres senest den 20. november 2008 tillagt 2-3 bankdage, jf. selskabsskatteloven § 29 B, stk. 5. Den 10-årige forældelsesfrist begrænser derfor ligeledes adgangen til genoptagelse til indkomstår fra og med 2007.

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 kundskab 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 i TastSelv Selskabsskat(DIAS), "Anmod om genoptagelse af skatteansættelsen" for det seneste indkomstår. Bilag til anmodningen (Dokumentation) skal indsendes særskilt på mail til: Store-selskaber-Vand@SKTST.dk.

Anmodningen og bilag skal hver især indeholde oplysninger om navn, adresse, CVR-nr.

Dokumentation

Anmodning om genoptagelse vedlægges dokumentation for indgangsværdierne ved indtræden i skattepligt, jf. ovenstående. Dokumentationen af indgangsværdierne kan eksempelvis bestå i det af DANVA og Danske Vandværker anbefalede regneark til opgørelse af indgangsværdierne. 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/omkostningsgodtgørelse.

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 indsendes via mail til: Store-selskaber-Vand@SKTST.dk. Anmodning og bilag skal indsendes inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den nye ansættelse, der begrundes anmodningen, jf. skatteforvaltningsloven § 30, stk. 2.

9. Ændring af af- og nedskrivninger

De vandselskaber, 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.

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.

Indkomståret 2014

Indkomståret 2014

Selvangivne skattemæssige afskrivninger og skattepligtig indkomst efter tidl. praksis			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 afskrivningsgrundlag efter gl. praksis (7 pct. af 25.000)	-1.750		Skattemæssige afskrivninger baseret på afskrivningsgrundlag efter ny praksis (7 pct. af 100000)	-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, i bekendtgørelse nr. 1287 af 13.

Skattestyrelsen, den 17. september 2019