



Værdiansættelse/ transfer pricing

– bevisbyrdens placering –

SKATs korrektionsadgang –

retssikkerhedsmæssige

problemstillinger.

Formålet med artiklen er at sætte nærmere fokus på værdiansættelse inden for skatteretten ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. I den forbindelse vil særligt spørgsmålet om bevisbyrdens placering blive nærmere behandlet, ligesom også spørgsmålet om SKATs adgang til at foretage en korrektion af værdiansættelser i nærmere angivne situationer vil blive behandlet.

Et af de områder, der til stadighed giver anledning til tvister mellem landets skatteydere og SKAT, er sager om værdiansættelse. Det synes som om, at SKAT ikke sjældent er af den opfattelse, at skatteydere ikke kan støtte ret på de værdiansættelsesregler, som SKAT selv har udarbejdet og offentliggjort.¹ Dette uanset, at det primære formål med disse værdiansættelsesregler netop er, at landets skatteydere på forhånd kan se hvilken værdi, SKAT vil acceptere, således at der ikke efterfølgende opstår en konflikt om hvilken værdi, der er skattemæssig acceptabel.

Det ses således ofte, at SKAT tilsidesætter værdiansættelser, der baserer sig på SKATs egne værdiansættelsesregler.² Dette med henvisning til, at skatteyderen ikke kan støtte ret på den pågældende værdiansættelsesregel. Resultatet af dette er, at den skatteyder, der har søgt at undgå en skattesag ved at bruge SKATs egne værdiansættelsesregler, alligevel bliver centrum for en sådan sag, hvor temaet typisk er, om skatteyderen kan støtte ret på SKATs værdiansættelsesregel, og hvis ikke, hvad den skattemæssigt korrekte værdi i så fald er. I disse tilfælde synes det ofte i praksis som om, at SKAT tager afsæt i, at det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at den anvendte værdi er skattemæssig acceptabel, således at SKAT ofte argumenterer med afsæt i, at der gælder en form for omvendt bevisbyrde i disse værdiansættelsessager.



Af Advokat (H) Torben Bagge, partner i Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen og ekstern lektor i skatteret og forvaltningsret ved Aarhus Universitet

Ved afgørelsen af, om der er tale om **interesseforbundne** parter i skattemæssig henseende, må det haves for øje, at begrebet interessefællesskab i skatteretten er et **relationsbegreb**, hvis indhold veksler afhængigt af hvilken situation, der skal bedømmes.

Formålet med nærværende artikel er at sætte nærmere fokus på værdiansættelse inden for skatteretten ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. I den forbindelse vil særligt spørgsmålet om bevisbyrdens placering blive nærmere behandlet, ligesom også spørgsmålet om SKATs adgang til at foretage en korrektion af værdiansættelser i nærmere angivne situationer vil blive behandlet. Til illustration af de udfordringer, skatteyderne mødes af i sager om værdiansættelse, vil Landsskatterettens kendelse af den 19. november 2012 blive nærmere omtalt. Endelig er der afslutningsvis forslag til forbedring af retssikkerheden på dette område.

Bevisbyrdens placering

Som altovervejende udgangspunkt har SKAT bevisbyrden for, at den anvendte pris eller prisfordeling ikke er skattemæssig acceptabel, således at SKAT er berettiget til at foretage en tilsidesættelse af en aftalt pris eller prisfordeling. Det gælder også i den situation, hvor parterne er interesseforbundne, jf. eksempelvis oliesagerne – Tfs 1987.60 Ø og Tfs 1988.292 H – samt Tfs 1999.730 V, Tfs 2002.821 Ø og Tfs 2002.336 V.

Særlige omstændigheder i den konkrete sag kan imidlertid medføre, at bevisbyrden vendes om, og at skatteyderen dermed må bevise, at et aktiv er overdraget til markedsprisen, eller at en aftalt værdifordeling svarer til de enkelte aktivers værdi i handel ogandel. Denne situation kan eksempelvis opstå, såfremt et efterfølgende salg indikerer, at den først fastsatte pris ikke forekommer korrekt. Til illustration kan nævnes en højesteretsdom offentliggjort i Tfs 2005.124 H, hvor der blev gennemført et køb og salg af aktier samme dag til vidt forskellige priser, og hvor skatteyderen reelt havde bestemmende indflydelse i både det købende og det sælgende selskab.

I den pågældende sag udtalte Østre Landsret, at der *”Henset til at der er tale om interesseforbundne parter, sammenholdt med den store for-*

skel på Anders Jensens købs- og salgspris – trods de enslydende aftaler – findes Anders Jensen at måtte godtgøre, at aktiernes værdi alene udgjorde 150.000 kr. ved købet”. Dette blev efterfølgende tiltrådt af Højesteret.

I sagen refereret i SKM 2010.477 B blev bevisbyrden tillige vendt om hvilket skyldtes, at skatteyderen havde købt en fast ejendom af sit selskab for et beløb, der var væsentligt lavere end den offentlige ejendomsvurdering.

Særlige omstændigheder kan således medføre, at den aftalte værdiansættelse helt umiddelbart forekommer at være forkert, og i så fald er det op til skatteyderen at bevise, at den aftalte pris er korrekt. Kan skatteyder i disse tilfælde ikke løfte bevisbyrden for, at der er handlet på markedsmæssige vilkår, kan SKAT foretage et skøn over det pågældende aktivs markedsværdi, og i forlængelse heraf eventuelt foretage en egentlig værdikorrektion. Udgangspunktet hos lovgiver og domstolene er dog meget klart; nemlig at det er SKAT, der har bevisbyrden for, at SKAT er berettiget til at foretage en tilsidesættelse af en aftalt pris eller prisfordeling. Det synes som, at der ikke altid er fornøden opmærksomhed hos SKAT på, at dette er udgangspunktet i disse sager.

Lovgiver har udtrykkeligt tilkendegivet, at bevisbyrden er hos SKAT i sager om transfer pricing. I forbindelse med behandlingen af forslaget til lov om ændring af skattekontrolloven (oplysningspligt vedrørende concerninterne transaktioner) bemærkede Erhvervenes Skattese-kretariat bl.a., at de almindelige bevisbyrderegler også må gælde i transfer pricing-sager. Skatteministeren var fuldt ud enig heri, jf. følgende uddrag fra skatteministerens efterfølgende kommentar hertil (bilag 6 til L 84):

”Det er korrekt, at bevisbyrdereglerne for transaktioner omfattet af lovforslaget principielt ikke skal adskille sig fra andre tilfælde på skatterettens område. Der er således ikke tale om indførelse af omvendt bevisbyrde....Der gælder ingen forhåndsformodning for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængde vilkåret...Det understreges, at der netop ikke foreslås omvendt bevisbyrde...”.

Synspunktet er således ifølge lovgiver helt klart; nemlig at det er SKAT, der har bevisbyrden for, at SKAT er berettiget til at foretage en tilsidesættelse af de aftalte transfer pricing-vilkår. Det er videre SKAT, der skal løfte bevisbyrden for, at en foreliggende transfer pricing-dokumentation er mangelfuld i et sådant omfang, at den kan tilsidesættes.³

Foreligger der behørig transfer pricing-dokumentation, vil SKAT alene kunne tilsidesætte prisaf-talen, hvis SKAT sandsynliggør, at en anden pris er mere sandsynlig end den aftalte pris; dog kan SKAT ikke tilsidesætte den aftalte pris, hvis der alene er tale om en bagatelagtig afvigelse mellem den aftalte pris og den pris, som (SKAT mener) er korrekt.

Er forholdet det, at der er et prisinterval eksempelvis på kr. 100 – 120, hvor man ikke kan fastslå, om kr. 100 eller kr. 120 er mest sand-

synligt, vil SKAT ikke kunne tilsidesætte en aftalt pris uanset hvilken pris inden for dette interval, der er aftalt. For at SKAT skal kunne tilsidesætte den aftalte pris kræves, at SKAT sandsynliggør, at en anden pris er mere sandsynlig end den aftalte pris, hvilket SKAT ikke kan i denne situation.

Er forholdet omvendt det, at den foreliggende transfer pricing-dokumentation ikke er behørig – så SKAT ikke på det tidspunkt, hvor SKAT afgør sagen, kan afgøre, hvilket beløb, der er det "rigtige" udtryk for markedsprisen – vil SKAT kunne skønne prisen i denne situation til et vilkårligt tal mellem kr. 100 og kr. 120 – og dette skøn vil skatteyder ikke efterfølgende kunne få tilsidesat, når det viser sig, at der findes omtalte interval for det "rigtige" udtryk for markedsprisen. Dette medmindre der er fejl i SKATs skøngrundlag, eller der alene er tale om en bagatelagtig afvigelse mellem de aftalte transfer pricing-vilkår og SKATs fastsatte transfer pricing-vilkår.

Hjemlen til at foretage korrektion af værdiansættelser

Hjemlen for SKAT til at foretage værdikorrektioner har været genstand for en langvarig teoretisk diskussion – særligt efter indførelsen af LL § 2 – idet spørgsmålet er, hvorvidt LL § 2 udtømmende gør op med de tilfælde, hvor SKAT er berettiget til at foretage værdikorrektion.

På den ene side har professor dr. jur. Jan Pedersen m.fl. anført, at indførelsen af LL § 2 har medført, at der ikke længere kan foretages værdikorrektion med hjemmel i SL §§ 4-6, hvorfor der ikke er hjemmel til at beskatte en fikseret salgssum, medmindre der er hjemmel til det i LL § 2, eller situationen omfattes af en kapitalgevinstlov der fastlår, at afståelse ved gave skal sidestilles med afståelse ved salg.

Heroverfor har såvel professor Ole Bjørn som professor Aage Michelsen anført, at der er hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6 til at foretage værdikorrektion og korrektion i forhold til forkerte prisafregninger.⁴

I forarbejderne til LL § 2 – under bemærkningerne til lovforslagets § 1 – anføres bl.a. følgende:

"Den angivne kreds tilsigter at omfatte de generelle interessefællesskaber indenfor erhvervsforhold. Der kan imidlertid være konkrete situationer, hvor eksempelvis en værdiansættelse er styret af, at to uafhængige parter har manglende skattemæssigt modstridende interesser. Ifølge praksis kan skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1996, 496 H og 497 H, eller en fordeling af en overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1993, 32 V. Det er ikke hensigten med lovforslaget at ændre denne praksis"

Også i forarbejderne til lov nr. 1216 af 27. december 2003 om ændring af kulbrinteskatteloven og lov om ansættelse og opkrævning m.v. af skat ved kulbrinteindvinding (L 62) er det forudsat, at der er hjemmel til værdikorrektion uden for det direkte anvendelsesområde for LL § 2. I en betænkning afgivet af Skatteudvalget

den 11. december 2003 over det fremsatte lovforslag anføres bl.a. følgende:

"For at fjerne enhver tvivl om regeringens vilje til at sætte ind over for muligheder for misbrug af skattelovgivningen foreslås på denne baggrund en bestemmelse i kulbrinteskatteloven, der pålægger kulbrinteskattepligtige at anvende markedsprisen ved økonomiske transaktioner med andre koncessionshavere eller med andre selskaber, hvormed den kulbrinteskattepligtige samarbejder om udnyttelse af en koncession, eller med selskaber, der kontrollerer, kontrolleres af eller er koncernforbundet med en koncessionshaver, eller disse i fællesskab. Det foreslås, at kontrol defineres på samme måde som i ligningslovens § 2.....

Ligningslovens § 2 gælder fortsat med de forudsætninger, der er lagt til grund for bestemmelsen, og med den praksis, der knytter sig til bestemmelsen. Det er heller ikke sigtet at ændre den oven for beskrevne praksis, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald."

I lyset af disse bemærkninger fra lovgivers side synes det relativt klart, at lovgiver er af den opfattelse, at der generelt er hjemmel til, at SKAT kan foretage værdikorrektioner.

Også domstolene synes at have tiltrådt dette, og på baggrund af eksempelvis højesteretsdommene offentliggjort i TfS 1996.496 H og 497 H må det antages, at der i medfør af statsskattelovens §§ 4-6 generelt er hjemmel til, at SKAT kan foretage en værdikorrektion, hvilket også gælder efter vedtagelsen af LL § 2 i 1998, jf. SKM 2003.318 H og SKM 2005.281 V.

Hvornår er SKAT berettiget til at tilsidesætte en aftalt værdiansættelse?

Ved besvarelsen af dette spørgsmål må der sondres mellem parter med et interessefællesskab, hvor de sædvanlige selvregulerende markedsmekanismer ikke nødvendigvis træder i kraft, og parter med modsatrettede skattemæssige interesser, hvor netop de modsatrettede interesser medfører, at den pris / fordeling, som parterne aftaler, i langt de fleste tilfælde vil være udtryk for markedsprisen. I begge tilfældegrupper er SKAT afskåret fra at korrigere en aftalt pris, hvis der foreligger en af SKAT udarbejdet værdiansættelsesregel, som der konkret kan støttes ret på – selvagt under forudsætning af, at den anvendte pris er opgjort korrekt i forhold til værdiansættelsesreglen. I det følgende forudsættes, at der ikke kan støttes ret på en sådan værdiansættelsesregel.

Interesseforbundne parter

Ved afgørelsen af, om der er tale om interesseforbundne parter i skattemæssig henseende, må det haves for øje, at begrebet interessefællesskab i skatteretten er et relationsbegreb, hvis indhold veksler afhængigt af hvilken situation, der skal bedømmes. Indholdet af

Ved overdragelse af **fast ejendom** mellem interesseforbundne parter, der ikke er omfattet af værdiansættelses-cirkulæret fra 1982 – hvilket eksempelvis omfatter overdragelser mellem hovedaktionær og selskab – er der vejledning at hente i ”Den Juridiske Vejledning” fra SKAT i forbindelse med fastsættelse af **overdragelsesprisen**.

interessefællesskabsbegrebet kan således ikke fastlægges generelt, men må fastlægges i relation til de situationer, hvori begrebet har betydning.

Ifølge professor Ole Bjørn angiver begrebet interessefællesskab snarere, at der i relation til de problemstillinger, der skal analyseres, ikke må foreligge konkret modsatrettede økonomiske interesser.⁵

Parter med modsatrettede skattemæssige interesser

Aftaler indgået mellem uafhængige parter med modsatrettede, skattemæssige interesser vil som altovervejende udgangspunkt blive lagt til grund af SKAT, idet en korrektion af parternes aftalte fordeling forudsætter, at den pågældende fordeling er at anse som *”åbenbart forkert”*.

Det følger af afskrivningslovens § 45, stk. 2, at ved salg af aktiver omfattet af loven skal køber og sælger på skriftlig vis foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen.

I bemærkningerne til lovforslag nr. L 102 af 2. juni 1998 – Folketingstidende 1997/1998, tillæg A, spalte 70 ff. – anføres det, at den fordeling, som parterne aftaler, som udgangspunkt skal lægges til grund af skattemyndighederne, jf. følgende uddrag:

”I en del tilfælde vil parterne i overdragelsesaftalen have taget stilling til, hvorledes købesummen skal fordeles på de enkelte aktiver. Denne aftalte fordeling af købesummen på de enkelte aktiver skal som udgangspunkt – ligesom i dag – lægges til grund af skattemyndighederne, medmindre den aftalte fordeling åbenbart ikke svarer til de faktiske værdier. Da parterne normalt har modstående interesser – idet sælger ønsker at minimere genvundne afskrivninger, mens køber ønsker et så højt afskrivningsgrundlag som muligt – må de aftalte overdragelsessummer for de enkelte aktiver som udgangspunkt antages at svare til de faktiske handelsværdier. Den konkrete forde-

ling af en overdragelsessum på de enkelte aktiver, som en sælger og en køber har aftalt, må som udgangspunkt derfor være udtryk for handelsværdien.”

I forbindelse med en efterfølgende justering af pinsepakken i 1999 blev der foretaget nogle ændringer af afskrivningslovens § 45, jf. lov nr. 958 af den 20. december 1999. I den forbindelse blev det præciseret af lovgiver, at skattemyndighederne kun forventedes at korrigere en aftalt fordeling, hvis den var *”åbenbart forkert”*, jf. følgende uddrag fra bemærkningerne – Folketingstidende 1999-2000, Tillæg A, side 59, 2. spalte:

”Skattemyndigheden forventes dog kun at korrigere en af parterne aftalt overdragelsessum eller fordeling, såfremt fordelingen er åbenbart forkert,...

Hvor parterne har konkret modstående interesser, kan parterne forvente, at den skatteansættende myndighed vil lægge den af parterne aftalte overdragelsessum samt fordeling på de overdragne skatterellevante aktiver til grund.”

Af afskrivningslovens § 45, stk. 3, fremgår det, at både den samlede salgssum og den fordeling, som parterne har aftalt, er undergivet skattemyndighedernes prøvelse.

Er der tale om uafhængige parter, fremgår det som anført ovenfor direkte af lovforarbejderne, at de kan forvente, at den aftalte fordeling vil blive lagt til grund.

Hverken lovforarbejderne eller den skatteretlige teori angiver noget om, hvilken relativ standard – procentvis afvigelse – der skal være tale om, førend der er tale om en *”åbenbart forkert”* fordeling. I lovforarbejderne anføres det således blot, at skattemyndighederne kun forventes at korrigere en af parterne aftalt overdragelsessum eller fordeling, *”såfremt fordelingen er åbenbart forkert”*. Samme anføres af professor dr. jur. Jan Pedersen i Skatteretten 2, 4. udgave, side 110, dog med den tilføjelse, at det skal være *”helt åbenbart”*.

Et i hovedsagen tilsvarende udsagn genfindes i Lærebog om indkomstskat, 14. udgave, side 628, hvor Steen Askholt anfører følgende:

”Hvis parterne har foretaget en fordeling som foreskrevet og ikke har interessefællesskab, må det antages, at skattemyndighederne ikke vil tilsidesætte parternes skøn over værdien af de enkelte aktiver, jf. bl.a. LV 2011 E.I.4.1.3.2. En objektiv markedsværdi, der er mere pålidelig end den handelsværdi, der er et resultat af forhandlinger mellem parter med modstående interesse, eksisterer kun yderst sjældent.”

Det har således været op til praksis at fastlægge kriterierne for, hvornår en aftalt værdifordeling er at anse som *”åbenbart forkert”*. I den forbindelse skal der henvises til en Vestre Landsrets dom fra 2009 – TfS 2009.1044 V – hvor spørgsmålet var, hvorvidt der var grundlag for at tilsidesætte parternes aftalte fordeling af overdragelsessummen på henholdsvis stuehus, driftsbygninger og jordtilliggende.

De to uafhængige parter havde fastsat stuehusets værdi til kr. 1.400.000, mens en skønsmand var af den opfattelse, at alene kr. 1.026.000 kunne henføres til stuehus-delen af ejendommen. Der var



Hverken i sagen for Vestre Landsret eller i Landsskatteretssagen fra februar 2006 var der tale om, at den offentlige vurdering var uegnet som grundlag for værdiansættelsen som følge af fejlagtige vurderingsforudsætninger i form af ombygninger eller moderniseringer på de omhandlede ejendomme.

således tale om en afvigelse på ca. 26 % mellem parternes og skønsmandens værdiansættelse, hvilket ifølge Vestre Landsret var nok til at anse parternes aftalte fordeling som værende "åbenbart forkert" med heraf følgende tilsidesættelse af parternes aftalte fordeling, jf. følgende uddrag fra Landsrettens præmisser:

"Sagen drejer sig om, hvorvidt fordelingen af købesummen i henhold til købsaftalen kan tilsidesættes. Efter skønsmandens besvarelse af spørgsmål 1 kan alene 1.026.000 kr. henføres til stuehuset. Uanset den usikkerhed, som også ifølge skønsmandens besvarelser knytter sig til dette beløb, har fordelingen af købesummen med 1.400.000 kr. til stuehuset været åbenbart forkert. Skattemyndighederne har derfor kunnet tilsidesætte fordelingen som sket ved Landsskatterettens kendelse, jf. herved afskrivningslovens § 45, stk. 3"

Det klare udgangspunkt er således, at uafhængige parter, med modsatte skattemæssige interesser, kan forvente, at den pris / prisfordeling, som aftales mellem dem, skal lægges til grund i skattemæssig henseende. I praksis vil en fravigelse fra dette udgangspunkt forudsætte, at SKAT kan påvise en afvigelse i forhold til den reelle handelsværdi på mere end 20 %. I den ovenfor omtalte sag var "grænsen" således overskredet med en forskel på ca. 26 % mellem parternes og skønsmandenes værdiansættelse, og der kunne derfor skrides korrigerende ind over for parternes aftale.

Landsskatterettens kendelse af den 19. november 2012 – Hvornår kan der støttes ret på SKATs værdiansættelsesregel vedrørende fast ejendom⁶

Baggrunden for Landsskatterettens kendelse af de 19. november 2012 var en relativ banal overdragelse af fast ejendom fra en hovedaktionær til hans eget selskab. I håbet om at undgå en efterfølgende tvist med SKAT havde den pågældende skatteyder valgt at værdian-

sætte ejendommen i overensstemmelse med SKATs egen værdiansættelsesregel.

Ved overdragelse af fast ejendom mellem interesseforbundne parter, der **ikke** er omfattet af værdiansættelsescirkulæret fra 1982 – hvilket eksempelvis omfatter overdragelser mellem hovedaktionær og selskab – er der vejledning at hente i "Den Juridiske Vejledning" fra SKAT i forbindelse med fastsættelse af overdragelsesprisen.

I Den Juridiske Vejledning fra 2012, afsnit C.B.3.5.4.3 under overskriften "Fast ejendom" anføres således følgende retningslinjer i forhold til fastsættelse af overdragelsesprisen ved handel mellem hovedanpartshaver og selskab:

"Overdragelsespris

Prisen skal svare til, hvad en uafhængig tredjemand vil betale for ejendommen.

Tidspunkt

Det er prisen på det tidspunkt, hvor der indgås en bindende aftale om overdragelse af ejendommen.

Ejendomsvurderingen

Den seneste offentlige ejendomsvurdering anvendes som udgangspunkt som udtryk for handelsværdien.

Alternativ pris

Hvis den offentlige ejendomsvurdering ikke giver et retvisende udtryk for handelsværdien på tidspunktet for aftalens indgåelse, er hverken parterne eller skattemyndighederne bundet af ejendomsvurderingen.

Ejendomsvurderingen afspejler fx ikke ejendommens værdi, hvis den må antages at være fejlbehæftet på tidspunktet for vurderingen.

Seneste ejendomsvurdering må ikke lægges til grund, hvis der siden ejendomsvurderingen er foretaget ombygning eller modernisering af den pågældende ejendom, som giver sig udtryk i ejendommens handelsværdi."

Den offentlige ejendomsvurdering udgjorde pr. 1. oktober 2007 kr. 10.100.000, mens den pr. 1. oktober 2009 var blevet nedsat til kr. 7.600.000. På det tidspunkt, hvor ejendommen blev overdraget i februar 2010, havde hovedanpartshaveren alene kendskab til ejendomsvurderingen pr. 1. oktober 2007, idet den nye ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2009 endnu ikke var offentliggjort. Ved overdragelsen, som fandt sted den 19. februar 2010, blev ejendommen overdraget for en købesum på kr. 10.100.000, svarende til seneste offentlige ejendomsvurdering. Dette i overensstemmelse med SKATs egen værdiansættelsesregel.

SKAT var af den opfattelse, at overdragelsesprisen skulle fastsættes til kr. 8.400.000, hvilket var baseret dels på den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2009 på kr. 7.600.000, dels på sammenlignelige salg i området, der viste en m²-pris på kr. 36.912. Endelig henviste SKAT til, at selskabet havde solgt ejendommen til tredjemand i januar 2011, altså et år senere, for kr. 9 mio.

Under sagens behandling for Landsskatteretten anmodede skatteyderen om udmeldelse af syn og skøn til bedømmelse af ejendommens handelsværdi. Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at et syn og skøn var relevant, og afslog i den forbindelse at afgive et forhåndstilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til dækning af udgifter, der ville være forbundet med afholdelse af et sådant syn og skøn i sagen.

Med henblik på at løfte bevisbyrden for, at ejendommen var blevet overdraget til handelsværdien, valgte skatteyderen herefter selv at iværksætte afholdelse af et syn og skøn i sagen uden hensyntagen til, at Landsskatteretten var af den opfattelse, at dette ikke kunne tilføre sagen noget nyt. Dette valg skyldtes bl.a. Vestre Landsrets dom af den 15. juni 2005, hvor den oprindeligt ubetingede ret for skatteydere til at støtte ret på selve værdiskønnet i den offentlige ejendomsvurdering blev reduceret til alene at være et udgangspunkt, der kunne fraviges.

I Vestre Landsrets dom – offentliggjort i TFS 2005.620 – fandt Landsskatteretten således, at den mellem parterne aftalte overdragelsespris på kr. 479.633 kunne tilsidesættes på trods af, at selskabet havde solgt lejligheden til en pris, der lå inden for +/- 15 % af den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering. Landsskatteretten henviste i den forbindelse navnlig til den omstændighed, at der i perioden fra selskabets køb af lejligheden i 1996 til kr. 516.000, og til overdragelsen i 1999 til hovedaktionærens datter og samlever til kr. 479.633, var tale om et marked med stigende priser. Det havde derfor formodningen imod sig, at den offentlige ejendomsvurdering på kr. 500.000 afspejlede den reelle handelsværdi, hvilket også den efterfølgende videreoverdragelsespris i oktober 2000 til tredjemand til kr. 799.000 understøttede.

Også i Landsskatterettens kendelse af den 7. februar 2006, offentliggjort i TFS 2006.444, blev parternes overdragelsespris tilsidesat på trods af, at de havde fastsat overdragelsesprisen til kr. 1 mio. svarende til den offentlige ejendomsvurdering. Landsskatteretten henviste i den forbindelse til, at: *”Det er rettens opfattelse, at ejendommens handelsværdi på vurderingstidspunktet. Der er bl.a. lagt vægt på ejendommens beliggenhed, salgsstatistikken i 2. halvår af 2002 for ejerlejligheder beliggende i dette postdistrikt, i X, de omkring overdragelsestidspunktet konstaterede salgspriser for tilsvarende lejligheder på samme vej, samt handelsprisen ved hovedanpartshaverens salg til tredjemand godt 5 måneder efter købet.”*

Hverken i sagen for Vestre Landsret eller i Landsskatterettsagen fra februar 2006 var der tale om, at den offentlige vurdering var uegnet som grundlag for værdiansættelsen som følge af fejlagtige vurderingsforudsætninger i form af ombygninger eller moderniseringer på de omhandlede ejendomme. Disse to afgørelser har efterfølgende

givet anledning til en vis tvivl i forhold til i hvilket omfang, SKAT har mulighed for at tilsidesætte den offentlige ejendomsvurdering som overdragelsespris.

Som anført blev der udmeldt syn og skøn i sagen hos Landsskatteretten, og den udmeldte syns- og skønsmand konstaterede i den forbindelse, at ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet den 19. februar 2010 kunne fastsættes til kr. 9.200.000.

Landsskatteretten ændrede SKATs afgørelse og fastslog, at ejendommens overdragelsespris skulle fastsættes til kr. 10.100.000, svarende til den senest offentliggjorte ejendomsvurdering på overdragelsestidspunktet, jf. følgende uddrag fra Landsskatterettens bemærkninger:

”Retten lægger til grund, at vurderingen pr. 1. oktober 2007 således er den senest offentliggjorte ejendomsvurdering inden overdragelsestidspunktet den 19. februar 2010 til A Holding ApS, og at der efter det oplyste, herunder syns- og skønrapporten af 16/3 2012, ikke er grundlag for at fravige udgangspunktet om, at den senest offentliggjorte ejendomsvurdering kan anses som udtryk for ejendommens handelsværdi.

Retten finder, at ejendommen beliggende X-vej x, xxxx by, pr. den 19/2 2010 kan overdrages fra klageren til A Holding ApS, hvori han er eneanpartshaver, til 10,1 mio. kr., som udgør den senest offentliggjorte ejendomsvurdering inden overdragelsestidspunktet.”

Kendelsen bekræfter for det første, at det er den senest offentliggjorte ejendomsvurdering, der er afgørende. Offentliggjort skal således forstås helt bogstaveligt, idet det ikke er tilstrækkeligt, at dateringen på den offentlige ejendomsvurdering ligger forud for overdragelsestidspunktet. Skatteyder skal med andre ord have haft mulighed for at tilegne sig kendskab til vurderingen, førend den kan tillægges betydning.

Kendelsen viser for det andet, at der er en relativ stærk formodning for, at det værdiskøn, der er indeholdt i den offentlige ejendomsvurdering, er korrekt.

I den konkrete sag skulle den høje offentlige ejendomsvurdering på kr. 10.100.000 anvendes på trods af, at der var en række momenter, der med vægt talte til støtte for en lavere handelsværdi af ejendommen på overdragelsestidspunktet i februar 2010.

For det første skete der en væsentlig nedsættelse af den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2009, hvor ejendomsvurderingen blev nedsat med ikke mindre end kr. 2.500.000 fra 10,1 mio. kr. til 7,6 mio. kr., hvilket vil sige et fald på 25 %.

For det andet blev ejendommen pr. 14. januar 2011 solgt til tredjemand for en salgspris på kr. 9.000.000.

For det tredje anslog syns- og skønsmanden ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet i februar 2010 til kr. 9.200.000.

På trods af disse ovennævnte forhold, der talte til støtte for en lavere handelsværdi af ejendommen, valgte Landsskatteretten at falde tilbage på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2007 på kr. 10.100.000.

Man må håbe, at det i den forbindelse indgår i regeringens overvejelser at indføre adgang til **syn og skøn** allerede efter, at SKAT har fremsendt **agterskrivelse** til skattemyndigheden.

Landsskatteretten synes med kendelsen at have skabt klarhed om i hvilket omfang, der kan støttes ret på den senest offentliggjorte ejendomsvurdering. Kendelsen illustrerer således, at SKAT langt fra frit kan fravige det værdiskøn, der er indeholdt i den offentlige ejendomsvurdering. I den konkrete sag var der således ikke tilstrækkelig grundlag for at fravige den senest offentliggjorte ejendomsvurdering på trods af, at den efterfølgende offentliggjorte ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2009 alene lød på kr. 7,6 mio., at man ved det efterfølgende salg til tredjemand i januar 2011 opnåede en salgspris på kr. 9.000.000 og at syns- og skønsmanden havde anslået ejendommens handelsværdi på overdragelsestidspunktet i februar 2010 til kr. 9.200.000.

Kendelsen synes at illustrere, at der er en relativ stærk formodning for, at der kan støttes ret på SKATs egne værdiansættelsesregler, konkret at den senest offentliggjorte ejendomsvurdering var korrekt, og at der – selv ved relativt store afvigelser – er indbygget en betydelig margin indenfor for hvilken en værdi, fastsat i henhold til SKATs egne værdiansættelsesregler, anses for korrekt. Den konkrete sag handlede om værdiansættelsesreglen for fast ejendom, men tilsvarende synes at gælde i forhold til SKATs øvrige værdiansættelsesregler. Også i forhold til disse bør SKAT være mere tilbageholdende med at tilsidesætte værdier, der er fastsat med udgangspunkt i SKATs egne værdiansættelsesregler. En sådan tilsidesættelse skaber retssikkerhed for de skatteydere, der blot søger at handle i overensstemmelse med SKATs egne værdiansættelsesregler.

Retssikkerheden i værdiansættelsessager – behovet for syn og skøn
Landsskatterettens kendelse af den 19. november 2012 illustrerer nogle af de retssikkerhedsproblemer, der ofte opstår i sager om værdiansættelse. For det første illustrerer kendelsen, at SKAT i videre omfang, end hvad der er tilladeligt, tilsidesætter værdiansættelser baseret på SKATs egne værdiansættelsesregler. For det andet illustrerer kendelsen, at adgangen til syn og skøn er et uundværligt hjælpemiddel i sager, der drejer sig om værdiansættelse af et givent aktiv.

Fra lovgivers side blev der derfor også i 1989 indført adgang til at få foretaget syn og skøn efter retsplejelovens regler hos Landsskatteretten, og i 2007 blev denne adgang udvidet til også at gælde for skatteankenævnet.

Syn og skøn er reelt den eneste måde, hvorpå skattemyndigheden kan sandsynliggøre, at en værdiansættelse er korrekt, og derfor bør der ikke udvises tilbageholdenhed med udmeldelse heraf i sager, hvor SKAT har anfægtet en given værdiansættelse, hvilket der desværre har været en tendens til på det seneste.

I en skattesag, der p.t. fortsat verserer i det administrative system, havde SKAT ændret fordelingen af overdragelsessummen for en blanded benyttet ejendom, således at der alene blev henført 950.000 kr. til stuehuset i stedet for de 2.200.000 kr., som var aftalt af parterne. I forbindelse med påklage af sagen til skatteankenævnet blev der anmodet om udmeldelse af syn og skøn med henblik på fastsættelse af værdien af henholdsvis stuehuset og driftsbygningen.

Efter en gennemgang af skatteankenævnets forslag til afgørelse af sagen kunne det imidlertid konstateres, at skatteankenævnet havde valgt selv at værdiansætte de omhandlede bygninger, jf. følgende uddrag fra forslaget: *“Under sagens behandling har medlemmer af ankenævnet [...] besigtiget ejendommen og finder, at det af Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen i klagen fremførte vedrørende driftsbygningerne ikke stemmer overens med de ved besigtigelsen konstaterede faktiske forhold.....”* I forslaget anfører skatteankenævnet videre følgende om besigtigelsen: *“Det skal anføres, at der kun er tale om en udvendig besigtigelse, idet de medlemmer, der deltog i besigtigelsen, har afholdt sig fra at besigtige ejendommens indvendige stand.”*

På det grundlag afviste skatteankenævnet at yde omkostningsgodtgørelse til syn og skøn, idet: *“Nævnet mener ikke, at et syn og skøn kan føje nye væsentlige oplysninger til sagen. Derfor vil nævnet ikke beslutte på forhånd, at du får dækket dine udgifter til syn og skøn.”*

Skatteankenævnet var således af den opfattelse, at den af SKAT foretagne fordeling af overdragelsessummen ikke uden videre kunne lægges til grund, og at der derfor var behov for en ny besigtigelse af ejendommen. Alligevel afviste skatteankenævnet at udmelde syn og skøn, idet man var af den opfattelse, at man selv var i stand til at foretage værdiskønnet baseret på en udvendig besigtigelse af lokaliteterne.

I en anden skattesag, der drejede sig om overdragelse af et sommerhus fra et selskab til hovedaktionæren personligt, var der indhentet en mægler vurdering forinden overdragelsen af sommerhuset for netop at sikre, at sommerhuset blev overdraget til markedsprisen. På trods heraf konstaterede SKAT, at sommerhuset var overdraget kr. 200.000 for billigt til hovedaktionæren, hvilket var baseret på SKATs vurderingsafdelings udvendige besigtigelse af sommerhuset. I forbindelse med påklage af SKATs afgørelse til skatteankenævnet blev der anmodet om udmeldelse af et syn og skøn for på den måde at få fastlagt sommerhusets markedsværdi. Skatteankenævnet fandt imidlertid ikke, at der var behov for en sagkyndig vurdering, og fastholdt den af SKAT

skønsmæssigt fastsatte værdi. Landsskatteretten fastholdt den mellem parterne aftalte værdiansættelse.

Også i den ovenfor omtalte landsskatteretskendelse af den 19. november 2012 anmodede skatteyderen under sagens behandling for Landsskatteretten om udmeldelse af syn og skøn til bedømmelse af ejendommens handelsværdi. Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at et syn og skøn var relevant, og afslog i den forbindelse at afgive et forhåndstilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til dækning af udgifter, der ville være forbundet med afholdelse af et sådant syn og skøn i sagen.

Med henblik på at løfte bevisbyrden for, at ejendommen var blevet overdraget til handelsværdien, valgte skatteyderen herefter selv at iværksætte afholdelse af et syn og skøn i sagen uden hensyntagen til, at Landsskatteretten var af den opfattelse, at dette ikke kunne tilføre sagen noget nyt.

Det kan give anledning til undring, at Landsskatteretten ikke fandt et syn og skøn relevant henset til, at sagen udelukkende drejede sig om værdiansættelse af den pågældende ejendom. Den eneste måde, hvorpå skatteyderen kunne modbevise SKATs værdiansættelse, var via et syn og skøn. Som det ses ovenfor side 14, hvor uddrag af Landsskatterettens bemærkninger er medtaget, henviser Landsskatteretten i sin begrundelse til resultatet af det syn og skøn, der blev afholdt uanset, at Landsskatteretten oprindeligt ikke fandt det relevant.

Fremtiden

I regeringens lovpakke for 2013 fremgår det blandt andet, at klagestrukturen på skatteområdet skal ændres. I den forbindelse anføres det bl.a., at: *"Formålet med forslaget er at skabe en mere effektiv struktur med fortsat høj kvalitet i klagebehandlingen."*

Man må håbe, at det i den forbindelse indgår i regeringens overvejelser at indføre adgang til syn og skøn allerede efter, at SKAT har fremsendt agterskrivelse til skatteyderen. Herved sikres det, at man på et langt tidligere tidspunkt kan opnå et korrekt resultat i værdiansættelsessager. Jo før man får udmeldt et syn og skøn i denne type af sager, jo bedre for alle involverede, idet en korrekt afgørelse i denne type af sager typisk forudsætter en fagkyndig indsigt, som alene kan opnås via udmeldelse af et syn og skøn. Ved at indføre adgang til udmeldelse af syn og skøn på et tidligere tidspunkt i processen – f.eks. efter SKATs fremsendelse af agterskrivelse – vil man dermed kunne afslutte disse sager på et langt tidligere tidspunkt sammenlignet med i dag, hvor man nødvendigvis må vente med at fremsætte anmodning om udmeldelse af syn og skøn, til sagen er indbragt for skatteankenævnet eller Landsskatteretten.

Et bindende svar fra SKAT vil ofte kunne afværge en skattesag, men i værdiansættelsessager, hvor der ofte er behov for en fagmands vurdering, vil et bindende svar ikke nødvendigvis være den rette løsningsmodel – snarere tværtimod. I den ovenfor omtalte kendelse

fra Landsskatteretten af den 19. november 2012 havde skatteyderen netop anmodet om et bindende svar fra SKAT for at være sikker på, at ejendommen blev overdraget til den rette pris. Det bindende svar fra SKAT gav efterfølgende anledning til skattesagen.

Henset til antallet af sager, der handler om værdiansættelse, synes der at være alt at vinde ved at indføre adgangen til syn og skøn på et tidligere tidspunkt, således at disse sager kan finde deres – korrekte – afslutning på et langt tidligere tidspunkt til gavn for både den enkelte skatteyder og samfundet som helhed.

Noter

- 1 Som eksempler kan nævnes værdiansættelsescirkulæret fra 1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, TSS-Cirkulære 2000-9 om værdiansættelse af aktier og anpartar, TSS-Cirkulære 2000-10 om værdiansættelse af goodwill, værdiansættelsesvejledningen fra SKAT af den 15. januar 2013 samt SKATs styresignal af den 6. september 2011 vedrørende værdiansættelse af vederlagsfordringer.
- 2 Dette på trods af, at værdiansættelsescirkulærene netop blev indført med henblik på at mindske antallet af klagesager i det administrative system.
- 3 I praksis synes det som om, at SKAT er af den opfattelse, at selv relativt begrænsede fejl / mangler i transfer pricing materialet medfører, at SKAT kan tilsidesætte dette. Dette synes ikke at være korrekt, da det på linje med sager om tilsidesættelse af regnskabsgrundlaget må være afgørende, om transfer pricing-materialet på trods af mindre fejl m.v. giver et retvisende billede. Almindelige forvaltningsretlige proportionalitetsbetragtninger m.v. indebærer, at der skal "noget til", førend der kan ske en tilsidesættelse af et udarbejdet transfer pricing materiale.
- 4 Se eksempelvis Ole Bjørn i Skattepolitisk Oversigt 1999.54 samt professor Aage Michelsen i Lærebog om Indkomstskat 9. udg., side 571 ff., samt i RR.SM.2013.0002, side 2 – "Regelkollision mellem korrektionsreglerne i SL §§ 4-6 og korrektionsadgangen i LL § 2", hvor spørgsmålet er nærmere omtalt med henvisning til øvrige forfatteres opfattelse, samt med henvisning til forarbejderne til LL § 2 og forarbejderne til kulbrentelovens § 6 A
- 5 Se f.eks. Ole Bjørn i SR-SKAT 1996.0322
- 6 Spørgsmålet er nærmere behandlet af advokat Tommy V. Christiansen i JUS 2012,48 i forbindelse med omtale af den nævnte kendelse fra november 2012