



Værdiansættelse/ transfer pricing

– SKM 2013.147 BR.

– prøvelsestemaer og

skønsmargin i værdiansættelses-

sager – betydningen af det fore-

liggende udkast til lovforslag

om ny klagestruktur for

værdiansættelsessager

I sidste nummer af Revision & Regnskabsvæsen satte jeg fokus på værdiansættelse inden for skatteretten ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. I den forbindelse blev spørgsmålet om bevisbyrdens placering nærmere behandlet, ligesom også spørgsmålet om SKATs adgang til at foretage en korrektion af værdiansættelser i nærmere angivne situationer blev behandlet. Efter artiklen blev skrevet, er der offentliggjort en dom, der giver grundlag for at komme med et par yderligere bemærkninger om problemstillingen. Herudover omtales spørgsmålet om prøvelsestemaer og skønsmargin i værdiansættelsessager. Afslutningsvis omtales betydningen af det foreliggende udkast til lovforslag om ny klagestruktur for værdiansættelsessager.

Dommen, som giver anledning til bemærkninger, er en byretsdom offentliggjort i SKM 2013.147 BR. Den pågældende sag drejede sig om overdragelse af en ejendom fra hovedanpartshaveren personligt til vedkommendes anpartsselskab. Ifølge skødet, som var underskrevet den 17. oktober 2007, blev ejendommen overdraget for en pris på kr. 1.300.000 med overtagelse den 1. marts 2007.

Den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2006 – som var den vurdering, hovedanpartshaveren kendte på overdragelsestidspunktet – lød på kr. 770.000. Ved den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2007 blev ejendommen vurderet til kr. 980.000.

SKAT fastsatte skønsmæssigt ejendommens værdi til kr. 980.000 i overensstemmelse med den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. oktober 2007, hvilket bevirkede, at differencen på kr. 320.000 i forhold til hovedanpartshaverens egen værdiansættelse på kr. 1.300.000 blev anset for maskeret udlodning.

Under sagens behandling for byretten blev der udmeldt syn og skøn til brug for fastsættelse af ejendommens handelsværdi pr. 1. marts 2007 og pr. 17. oktober 2007. I den forbindelse blev skønsmanden anmodet om at foretage en værdiansættelse af ejendommen på de nævnte to tidspunkter baseret dels på en forudsætning om, at ejendommen var udlejet, dels på en forudsætning om, at ejerlejligheden var fri for lejemål. Skønsmanden anslog i den forbindelse ejendommens værdi fri



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



I tilfælde hvor skatteyder, som i byrettens dom, ikke ønsker at påberåbe sig en af SKAT produceret værdiansættelsesregel, men i stedet ønsker at anvende handelsværdien, aktualiseres spørgsmålet, om enhver afvigelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den korrekte handelsværdi fører til, at SKAT kan tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdi.

for lejemål til kr. 1.225.000 pr. 1. marts 2007 og til kr. 1.285.000 pr. 17. oktober 2007. Skønsmanden anslog ejendommens værdi, når den var udlejet, til kr. 975.000 såvel den 1. marts 2007 som den 17. oktober 2007, uanset om lejerens havde opsagt lejemålet eller ej.

Byretten fandt ikke grundlag for at tilsidesætte det skøn, som SKAT havde udøvet over ejerlejlighedens handelsværdi, jf. følgende uddrag fra byrettens præmisser:

”Der er handlet mellem 2 interesseforbundne parter, og der findes ingen dokumentation for, at der er indgået en aftale før skødet underskrift den 1. oktober 2007. Ejerlejligheden må derfor anses for at have været udlejet, da overdragelsen fandt sted, og efter den kontantpris, 975.000 kr., skønsmanden angiver, finder retten ikke grundlag for at tilsidesætte det skøn, som skattemyndighederne har udøvet, og sagsøgte principale påstand tages derfor til følge. Retten har i den forbindelse ikke tillagt det betydning, at den værdi, skattemyndighederne nåede frem til, ikke var baseret på det forhold, at lejligheden var udlejet.”

Den pågældende sag drejede sig således ikke om, hvorvidt hovedpartshaveren kunne støtte ret på SKATs egen værdiansættelsesregel. Dette modsat skatteyderens ønske i Landsskatterettens kendelse af den 19. november 2012, omtalt i min forrige artikel i Revision & Regnskabsvæsen¹. Dommen illustrerer, at skatteyder altid kan vælge at anvende handelsværdien, såfremt dette ønskes. I sager vedrørende værdiansættelse af fast ejendom vil der ofte være en formodning for, at den værdi, der følger af SKATs egne værdiansættelsesregler, er udtryk for ejendommens handelsværdi, således at skatteyderen har bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi er korrekt, hvis der er anvendt en anden handelsværdi for ejendommen. Dette er bl.a. fastslået i UfR 1998.1299 H², hvor Højesteret stadfæstede Østre Landsrets præmisser, herunder følgende præmis:

”Den aftalte overdragelsessum overstiger væsentligt den værdi, der accepteres i skatteadministrativ praksis. Sagsøgeren *må derfor* (min fremhævelse) godtgøre, at overdragelsessummen ikke overstiger den pris, hvortil ejendommen kunne sælges til tredjemand”.

I Tfs 1999.463 H havde Østre Landsret bl.a. anført følgende:

”På tidspunktet for overdragelsen udgjorde den offentlige ejendoms værdi 670.000 kr., og købesummen på 925.000 kr., der omregnet til kontantpris udgjorde 1.048.150 kr., var således væsentligt højere. Under hensyn til, at overdragelsen ubestridt er foregået mellem interesseforbundne parter, var skattemyndighederne berettiget til at ansætte overdragelsessummen efter et skøn over ejendommens værdi på overdragelsestidspunktet.”

Højesteret ændrede denne præmis, og anførte i stedet:

”Overdragelsessummen for ejendommen blev aftalt mellem interesseforbundne parter og kan derfor ikke uden videre lægges til grund som ejendommens reelle handelsværdi. Den oversteg væsentligt den værdi, som i skatteadministrativ praksis vedrørende ejendomshandel mellem interesseforbundne parter normalt uden dokumentation accepteres som udtryk for ejendommens handelsværdi. Jens Moustgaard *må derfor* (min fremhævelse) godtgøre, at overdragelsessummen ikke overstiger den pris, hvortil ejendommen kunne sælges til tredjemand, jf. Højesterets dom af 15/6 1998, Tfs 1998, 484 H (UfR 1998, s. 1299 H).”

Herved synes Højesteret at ville markere, at det ikke var korrekt, som anført af Østre Landsret, at SKAT kunne tilsidesætte den aftalte pris alene med henvisning til, at parterne var interesseforbundne. Når Højesteret på linje med Østre Landsret pålagde skatteyderen bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi var korrekt, skyldes det, at man havde anvendt en værdi, der væsentligt oversteg den værdi, som i skatteadministrativ praksis vedrørende ejendomshandel mellem interesseforbundne parter normalt accepteres som udtryk for ejendommens handelsværdi. Det var derfor, A blev pålagt bevisbyrden for, at den anvendte værdi var skattemæssig acceptabel.³ Disse domme ændrer således ikke på, at det som udgangspunkt er SKAT, der har bevisbyrden for, at en aftalt/selvangiven værdi kan tilsidesættes. Når skatteyder i disse domme pålægges bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi er korrekt, skyldes det, at der i disse sager foreligger det, som jeg i forrige artikel benævnte særlige omstændigheder, der er skabt af en formodning for, at den værdi, der følger af SKATs egne værdiansættelsesregler, er udtryk for ejendommens handelsværdi.

I den konkrete sag – SKM 2013.147 BR – kunne skatteyder ikke løfte bevisbyrden for, at den aftalte/selvangivne værdi var korrekt. Tværti-

mod bekræftede den udmeldte syns- og skønsmand SKATs værdiskøn, der baserede sig på den seneste foreliggende – ikke offentliggjorte – ejendomsvurdering. Da domstolssagen ikke handlede om, hvorvidt skatteyder kunne støtte ret på den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering, valgte SKAT at basere sit skøn over handelsværdien på den senest foreliggende ejendomsvurdering forud for overdragelsen, uanset den ikke var offentliggjort.

Byretsdommen illustrerer endvidere, at der ikke sjældent opstår tvist om hvilke faktiske forudsætninger, en skønsmand skal basere sine værdiskøn på. I disse tilfælde vil man i praksis ofte vælge at stille alternative spørgsmål, hvorefter den retsanvendende instans må tage stilling til hvilke faktiske forhold, der skal lægges til grund, og dermed hvilke af skønsmandens svar, der anses for at være de for sagen relevante. I den konkrete sag blev skønsmanden anmodet om at tage stilling til ejerlejlighedens værdi i både udlejet og ikke-udlejet stand. Ved sagens afgørelse forudsatte byretten, at ejerlejligheden på overdragelsestidspunktet var udlejet, hvorfor den af skønsmanden anslåede værdi på kr. 975.000 for en udlejet lejlighed blev tillagt betydning.

Endelig viser byretsdommen, at man i forhold til interesseforbundne parter normalt vil kræve skriftlig dokumentation, for at anse en aftale for indgået. I den pågældende sag kunne overdragelse af ejendommen derfor ikke anses at være sket tidligere end skødet datering, idet der ikke forelå anden dokumentation, der kunne sandsynliggøre, at overdragelsen var sket tidligere.

Prøvelsestemaer og skønsmargin i værdiansættelsessager.

I tilfælde hvor skatteyder, som i byrettens dom, ikke ønsker at påberåbe sig en af SKAT produceret værdiansættelsesregel, men i stedet ønsker at anvende handelsværdien, aktualiseres spørgsmålet, om enhver afvigelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den korrekte handelsværdi fører til, at SKAT kan tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdi.

Uanset om det er SKAT eller skatteyder der – grundet særlige omstændigheder – har bevisbyrden i forhold til, om den aftalte/selvangivne værdi kan tilsidesættes, er det første prøvelsestema i værdiansættelsessager, om den selvangivne/aftalte værdi kan tilsidesættes og erstattes af et skøn udøvet af SKAT. Denne prøvelse er principielt identisk uanset, om den finder sted som led i administrativ efterkontrol – hos skattankenævnet eller Landsskatteretten – eller hos domstolene.

Kun hvis efterkontrol-instansen finder, at det er med rette, at SKAT har tilsidesat den selvangivne/aftalte værdi, har SKAT været berettiget til at udøve et såkaldt værdiskøn, og det er alene i disse situationer, at det bliver relevant at efterprøve, om SKATs værdiskøn kan tilsidesættes. Finder efterkontrol-instansen således, at det er med urette, at SKAT har tilsidesat den selvangivne/aftalte værdi, er konsekvensen, at den gennemførte indkomståndring annulleres.

I forhold til spørgsmålet om, hvorvidt SKAT med rette har tilsidesat den aftalte/selvangivne værdi, og erstattet det med et af SKAT udøvet

værdiskøn, er der også fuld efterprøvelse hos domstolene. Den i praksis værende tilbageholdende efterprøvelse hos domstolene med SKATs værdiskøn opstår først, når det er konstateret, at den aftalte/selvangivne værdi kan tilsidesættes.

Til illustration af problemstillingen kan anføres følgende eksempel:

Skatteyder har aftalt en værdi på 100 kr., men SKAT mener, at den rigtige værdi er 150 kr., hvorfor SKAT ændrer den aftalte og selvangivne værdi og erstatter denne med værdien på 150 kr. Såfremt domstolene er af den opfattelse, at den mest rigtige værdi er eksempelvis 105 kr. – evt. baseret på en udarbejdet skønssrapport – da bør domstolene fastslå, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdi på 100 kr., da de 105 kr. ligger inden for en rimelig bagatelafvigelse. Det er således i denne situation principielt ligegyldigt, om domstolene finder, at SKATs værdiskøn er udøvet på et fejlagtigt grundlag eller fører til et urimeligt resultat. Resultatet ville således være det samme, hvis SKAT havde fastsat værdien til 110 kr. Uanset at SKATs skøn på 110 kr. ikke kan anses for urimeligt, hvis domstolene mener, at den mest rigtige værdi er 105 kr., bør domstolene i denne situation tilsidesætte SKATs værdiskøn – også selvom der ikke er mangler i skønsgrundlaget. Dette som følge af, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte den aftalte/selvangivne værdi. Det anførte er en følge af praksis om forbud mod bagatelrettelser, jf. eksempelvis TFS 1996.52 Ø, TFS 1996.496 H samt TFS 1996.497 H, hvorefter der alene er grundlag for en skattemæssig korrektion, såfremt der foreligger en væsentlig afvigelse mellem parternes værdiansættelse og den af SKAT skønnede værdi for det pågældende aktiv

I den førstnævnte sag fra 1996 – TFS 1996.52 Ø – der drejede sig om værdiansættelse af en erhvervsjendom, fandt Landsretten det ikke godtgjort, at "... ejendommen den 15/1 1990 blev overdraget til en pris, der oversteg ejendommens handelsværdi i et omfang, der giver grundlag for en skattemæssig korrektion."

Ejendommen var blevet overdraget til en pris på 5 mio. kr. til et af hovedaktionæren behersket selskab. Under sagens behandling i Landsskatteretten havde told- og skatteregionen foretaget en vurdering af ejendommen og i den forbindelse fastsat ejendommens handelsværdi til 4,5 mio. kr. Denne afvigelse på 500.000 kr. mellem parternes værdiansættelse og den af skattemyndighederne foretagne vurdering gav imidlertid ikke ifølge Landsretten grundlag for en skattemæssig korrektion.

Det modsatte resultat fremkom i de to nævnte højesteretsdomme fra 1996, idet Højesteret i begge disse sager fandt grundlag for at foretage en værdimæssig korrektion. Af præmisserne fremgår det imidlertid, at afgørende for tilsidesættelsen af parternes aftalte værdiansættelser for de omhandlede driftsmidler var, at der ifølge Højesteret var tale om en væsentlig afvigelse i forhold til markedsprisen.

Samme retsanvendelse genfindes i eksempelvis TFS 2003.483 V, hvor Landsretten i forhold til værdiansættelse af værktøj fandt, at der var "... en sådan forskel mellem den af sagsøgeren ansatte værdi og den af syns- og skønsmanden vurderede værdi, at det tiltrædes, at der har været



Principielt erstatter skatteankenævnet/Landsskatteretten SKATs værdiskøn, hvis dette ikke forekommer at være et korrekt udtryk for handelsværdien. Dette uanset om der er tale om en bagatelrettelse.

grundlag for på dette punkt at tilsidesætte sagsøgerens skatteansættelse.⁴

På baggrund af den foreliggende retspraksis kan det konstateres, at alene i situationer, hvor der er tale om væsentlige afvigelser mellem interesseforbundne parter aftalte værdiansættelse⁵, og den af skattemyndighederne skønnede værdi for det pågældende aktiv, vil der være grundlag for at gribe korrigerende ind fra domstolens side. Er der derimod tale om ubetydelige afvigelser – hvilket må afgøres konkret fra sag til sag – vil der ikke være grundlag for at gribe korrigerende ind, idet parternes aftalte værdiansættelse i så fald vil være gældende.

Som nævnt beror det på en helt konkret vurdering, om der alene er tale om en bagatelagtig afvigelse. Ved vurderingen heraf tillægges det formentlig stor betydning, hvor sikkert grundlaget er for det af SKAT udøvede skøn. Jo mere sikkert grundlag, der kan fremfindes til støtte for det af SKAT udøvede skøn, jo mindre afvigelser vil formentlig kunne accepteres som værende bagatelagtig. Omvendt jo mere usikkert grundlaget for SKATs skøn er, alt andet lige jo større afvigelse vil kunne accepteres som værende af bagatelmæssig karakter. Der kan således ikke opereres med en fast procent-grænse, hvorfor det nødvendigvis må bero på en konkret vurdering i den enkelte sag.⁶

Er forholdet det, at den aftalte/selvangivne værdi kan tilsidesættes, da der ifølge efterkontrol-instansen – skatteankenævnet, Landsskatteretten eller domstolene – ikke blot er tale om en bagatelagtig afvigelse mellem den aftalte/selvangivne værdi og den værdi, som efterkontrol instansen mener er den korrekte handelsværdi, er der forskel på den videre prøvelse i værdiansættelsessager alt efter hos hvilken prøvelsesinstans, sagen befinder sig. Så længe efterprøvelsen sker hos de administrative myndigheder – skatteankenævnet og Landsskatteretten – er der fuld efterprøvelse også af selve værdiskønnet.

Principielt erstatter skatteankenævnet/Landsskatteretten SKATs værdiskøn, hvis dette ikke forekommer at være et korrekt udtryk for handelsværdien. Dette uanset om der er tale om en bagatelrettelse.

Befinder sagen sig derimod hos domstolene, er efterprøvelsen af selve SKATs værdiskøn præget af tilbageholdenhed. Historisk har denne tilbageholdenhed været så udpræget, at domstolene havde en sådan respekt for SKATs værdiskøn, at man ikke tillod det efterprøvet via syn

og skøn. Første gang domstolene ses at tillade syn og skøn i skattesager, var Højesterets kendelse ref. i UfR 1968.227 HK, hvor det bl.a. anføres "... det ikke på forhånd kan anses udelukket, at det begærede skøn kan få betydning for sagen...". I dag, hvor syn og skøn er et meget udbredt efterkontrol-instrument, forekommer det tankevækkende, hvordan domstolene i tidligere tider har kunnet afvise brug af syn og skøn i skattesager. På tilsvarende vis er det tankevækkende, at det først var ved lov nr. 824 af 19. december 1989, at syn og skøn blev muligt i Landskatteretten.

Uanset at det nu er muligt at anfægte SKATs værdiskøn via syn og skøn, er domstolsprøvelsen fortsat tilbageholdende. En gennemgang af retspraksis efterlader det overordnede indtryk, at en tilsidesættelse af selve SKATs værdiskøn i en situation, hvor det er berettiget, at SKAT har udøvet et værdiskøn, forudsætter, at der påvises relevante fejl af (væsentlig) betydning ved skønsgrundlaget, eller selve værdiskønnet fører til et (åbenbart) urimeligt resultat.

Skønsgrundlaget handler om de faktiske og retlige forudsætninger, som er lagt til grund ved skønsudøvelsen. Spørgsmålet er, om disse forudsætninger er korrekte og fyldestgørende. En fejl i grundlaget for skattemyndighedernes skøn beror som regel på en fejlagtig antagelse om de faktiske forhold – dette enten i form af positivt forkerte fakta eller forhold, der mangler at indgå i skønsgrundlaget. Fejlen i grundlaget for skønnet kan dog også bero på juridiske forhold, jf. Tfs 2000.560 H⁷.

Det synes som om, at domstolens tålegrænse for, hvor meget der skal til, før man tilsidesætter et værdiskøn udøvet af SKAT, er afhængig af, hvor sikkert grundlag der er for at fastslå, hvad der må antages at være den "rigtige" pris/værdifordeling; jo mere sikkert grundlag, der er for at antage dette, alt andet lige jo mindre skal der til, for at en anden pris/værdifordeling anses for et (åbenbart) urimeligt resultat.

Til illustration af, at domstolene alene tilsidesætter et af SKAT udøvet værdiskøn, såfremt der enten er (væsentlige) fejl i selve skønsgrundlaget, eller resultatet er åbenbart urimeligt, kan der fra højesteretspraksis henvises til eksempelvis Tfs 1984.488 H, Tfs 1993.316 H, Tfs 1997.82 H, Tfs 2005.966 H samt Tfs 2005.362 H.

I sagen offentliggjort i Tfs 1984.488 H henviste Skatteministeriet i forhold til kursfastsættelsen af et udstedt gældsbrev til, at "... fastsættelsen ikke er sket på **et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag**, og at det af ligningsmyndighederne udøvede skøn ikke har ført til et for sagsøgeren **åbenbart ubilligt resultat**." Landsretten – og efterfølgende Højesteret – tiltrådte denne vurdering.

I sagen offentliggjort i Tfs 1993.316 H var skatteyderen af den opfattelse, at beskattningen af værdien af den private brug af en firmabil skulle ske med udgangspunkt i de faktisk afholdte og dokumenterede udgifter i stedet for efter anvendelse af Ligningsrådets standardiserede takster, idet en anvendelse heraf ville føre til et åbenbart urimeligt resultat. Højesteret var imidlertid ikke enig med skatteyderen heri, jf. følgende uddrag fra Højesterets præmisser: "*Efter fast praksis fastsættes værdien af en lønmodtagers kørsel i arbejdsgiverens bil efter generelle*

retningslinjer, og der er ikke i de forelagte oplysninger, herunder om bilens værdi, grundlag for at antage, at skattemyndighedernes anvendelse af Ligningsrådets takster for værdien af privat kørsel fører til et **åbenbart urimeligt resultat** for Leif Keld Hansen.”

Også i sagen refereret i TfS 1997.82 H, der ligeledes drejede sig om beskatning af værdi af fri bil, henviste Højesteret til, at skatteyderen ikke havde anført grunde, der kunne bevirke, “... at ansættelsen må anses for **åbenbart urimelig**”

Sagen offentliggjort i TfS 2005.966 H drejede sig om den skatteretlige kvalifikation af en betaling for adgang til at opføre en vindmølle. I den forbindelse var der bl.a. uenighed om værdien af det areal, hvorpå vindmøllen skulle opføres.

Landsretten konkluderede, at: “... det areal, som Erik Harbo Larsen købte til opstilling af vindmøllen, var egnet hertil, og at der endvidere kunne opnås det planmæssige grundlag for opstilling af vindmøllen herpå. Der er herefter og det i øvrigt foreliggende ikke grundlag for at antage, at skattemyndighedernes skøn – om at værdien af arealet udgjorde 150.000 kr. – er **udøvet på urigtigt grundlag eller er åbenbart urimeligt**.”

Højesteret var enig med Landsretten heri, jf. følgende uddrag fra Højesterets præmisser: “Af de grunde, som er anført af landsretten, tiltræder Højesteret, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn over arealets værdi.

I sagen refereret i TfS 2005.362 H var det størrelsen af en forpagtningsafgift for en restaurationsvirksomhed, der skulle fastsættes. Skatteyderen var af den opfattelse, at forpagtningsafgiften kunne fastsættes til kr. 600.000, mens en skønsmænd fastslog, at den årlige markedsbestemte forpagtningsafgift for den omhandlede restaurationsvirksomhed for indkomstårene 1995, 1996 og 1997 kunne ansættes til henholdsvis 250.000 kr., 256.250 kr. og 262.650 kr.

Med henvisning til den udarbejdede skønserklæring fastslog Landsretten, at sagsøgeren ikke havde ført bevis for, at “... det af Landskatteretten udøvede skøn, der er i overensstemmelse med den i syn- og skønserklæringen angivne markedsbestemte forpagtningsafgift, er udøvet på et klart urigtigt grundlag eller er åbenbart urigtigt.”⁸

Højesteret tiltrådte, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn, idet forpagtningsafgiften var ansat i overensstemmelse med vurderingerne i skønserklæringen.

Som anført skal der være tale om en relevant fejl ved skøngrundlaget, førend det kan medføre en tilsidesættelse af det af SKAT udøvede skøn, ligesom det typisk vil være et krav, at fejlen anses for at være væsentlig.

Til illustration heraf kan nævnes den ovenfor omtalte byretsdom offentliggjort i SKM 2013.147 BR, hvor byretten ikke tillagde det betydning, at SKATs værdiskøn var baseret på et fejlagtigt grundlag. SKAT havde således fejlagtigt lagt til grund, at den omhandlede ejendom skulle anses for fri af lejemål. Uanset dette blev SKATs værdiskøn ikke tilsidesat. Byretten anførte således i forhold til denne del af sagen; “Retten har i den forbindelse ikke tillagt det betydning, at den værdi,

skattemyndighederne nåede frem til, ikke var baseret på det forhold, at lejligheden var udlejet.” Dette skyldtes formentlig, at byretten ikke fandt, at den pågældende fejl ved skøngrundlaget var relevant, da resultatet af SKATs værdiskøn trods fejlen i vurderingsgrundlaget blev anset som værende korrekt. I den nævnte sag havde SKAT således anvendt en værdi på 980.000 kr. og det synes som om, at byretten tog skønmandens værdi på 975.000 kr. til indtægt for værende den korrekte værdi.

For at en fejl ved vurderingsgrundlaget er relevant kræves det således, at domstolene vurderer, at fejlen har påvirket SKATs værdiskøn på en sådan måde, så skønresultatet ikke kan anses for korrekt, samt at der ikke blot er tale om en uvæsentlig påvirkning af skønresultatet. Når først det er godtgjort, at der er én eller flere fejl i SKATs vurderingsgrundlag, er det SKAT, som har bevisbyrden for, at disse fejl ikke er relevante eller uvæsentlige, således at SKATs værdiskøn skal oprettholdes trods den/de pågældende fejl.⁹

Ved vurderingen af, hvor meget der skal til, for at domstolene vil tilsidesætte et værdiskøn udøvet af SKAT, synes det at have betydning, hvilken sagstype inden for skatteretten, der er tale om. Særligt i forhold til værdiskøn udøvet af vurderingsmyndighederne synes der at skulle endog meget til for at godtgøre, at et sådant værdiskøn er tilsidesætteligt. I bl.a. følgende sager er vurderingsmyndighedernes værdiskøn fastholdt uanset en modsatrettet skønserklæring: TfS 2004.96 Ø, TfS 2004.561 H samt TfS 2005.125 H. I TfS 2006.733 V lykkedes det delvis at få tilsidesat vurderingsmyndighedernes værdiskøn efter afholdelse af syn og skøn. Dette skete med følgende præmisser: “Vurderingsmyndighedernes ansættelser for de år, der er omfattet af sagen, er baseret på ansættelsen pr. 1. januar 1986, oplysninger om prisudviklingen efter 1986, statistisk materiale fra Boligselskabernes Landsforening samt grundenes beliggenhed og størrelse. Det kan ikke lægges til grund, at der er mangler ved grundlaget for vurderingsmyndighedernes ansættelse af grundværdierne, der medfører, at ansættelserne allerede af denne grund skal tilsidesættes. Værdien af grundene pr. 1. januar 1986 er af Landsskatteretten ansat i overensstemmelse med udfaldet af det syn og skøn, der blev foretaget under den tidligere retssag. Forskellen mellem vurderingsmyndighedernes ansættelse og skønsmændenes vurderinger er markant fra 1. januar 1996, hvor ansættelsen stiger fra 450 kr. eller 500 kr. til 600 kr. eller 700 kr. pr. m² etageareal, mens skønsmændene har vurderet, at værdistigningen var mere beskeden. Tilsvarende gælder de følgende år. I forhold til vurderingen for 1986 har vurderingsmyndighederne således ansat værdien pr. 1. januar 1999 som værende ca. 3 gange højere, mens skønsmændene har vurderet, at grundenes værdi var ca. 50 % højere. Det statistiske materiale, der er henvist til af vurderingsmyndighederne, støtter ikke, at der har fundet en prisudvikling sted svarende til den, vurderingsmyndighederne har anvendt. Skønserklæringerne er baseret på indhentelse af en lang række oplysninger om blandt andet konkrete handler i ... og andre byer i området og på skønsmændenes egne erfaringer. Skatteministeriet har trods opfordring hertil undladt at



Ved vurderingen af, hvor meget der skal til, for at domstolene vil tilsidesætte et værdiskøn udøvet af SKAT, synes det at have betydning, hvilken sagstype inden for skatteretten, der er tale om. Særligt i forhold til værdiskøn udøvet af vurderingsmyndighederne synes der at skulle endog meget til for at godtgøre, at et sådant værdiskøn er tilsidesætteligt.

stille supplerende spørgsmål til nogle af de oplysninger, der indgår i grundlaget for skønsmændenes besvarelse, og det kan ikke lægges til grund, at skønserklæringerne hviler på et forkert eller ufyldstgørende grundlag. Der er endvidere en sådan usikkerhed om den rigtige opgørelse af grundværdien af de ejendomme, som Skatteministeriet har henvist til, at disse ikke kan tillægges afgørende bevismæssig betydning. Herefter lægger landsretten efter skønrapporterne til grund, at der for en række af vurderingsmyndighedernes ansættelser er en sådan forskel mellem denne ansættelse og grundenes værdi opgjort efter lov om vurdering af landets faste ejendomme § 13 og § 16, at ansættelsen ligger uden for rammerne for det skøn, der tilkommer myndighederne... Da der ikke er tilstrækkeligt grundlag for at fravige den praksis, at tilfælde som det foreliggende hjemvises til fornyet behandling ved vurderingsmyndighederne, tager landsretten H1 Andelsboligforenings mere subsidiære påstand til følge for så vidt angår de ansættelser, der er anført ovenfor. I øvrigt frifindes Skatteministeriet."

Som det fremgår af disse præmisser, er det klare udgangspunkt, at der sker hjemvisning til fornyet behandling hos SKAT, hvis betingelserne for at tilsidesætte SKATs værdiskøn er til stede. Dette medmindre Skatteministeriet ikke har nedlagt en (subsidiær) påstand om hjemvisning. Til illustration heraf kan henvises til en dom afsagt den 8. februar 2013 af Retten i Glostrup¹⁰ vedrørende værdiansættelse af en bil i forbindelse med salg af denne fra selskab til hovedanpartshaver. I sagen blev SKATs værdiskøn tilsidesat, og skatteyder fik medhold i den nedlagte talmæssige påstand, der forudsatte en værdi på 550.000 kr., hvilket skal sammenholdes med, at der var aftalt/selvangivet en værdi på 500.000 kr., og Landsskatteretten havde ændret SKATs værdi fra 718.657 til 700.000 kr.¹¹ Når Retten erstattede SKATs værdiskøn med sit eget værdiskøn, der svarede til skatteydernes påstand om, hvad der var handelsværdien, var det formentlig som følge af, at Skatteministeriet ikke havde nedlagt en hjemvisningspåstand. Skatteministeriet har efterfølgende anket dommen til Landsretten.

Værdiansættelsessager og den nye klagestruktur.

Siden jeg skrev min forrige artikel om værdiansættelse har regeringen sendt et nyt udkast til lovforslag i høring – forslag til lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (Ny klagestruktur på skatteområdet)

Et af de markante ændringsforslag i det fremsatte lovforslag er afskaffelsen af den p.t. gældende dobbeltbehandling af klagesager på personskatteområdet til fordel for en klagestruktur med kun én administrativ klageinstans. Efter lovforslaget vil fysiske personer fremover alene kunne påklage SKATs afgørelse til skatteankenævnet, hvis afgørelse ikke kan påklages til anden administrativ myndighed. Yderligere prøvelse af en ankenævnsafgørelse vil således forudsætte et sagsanlæg ved domstolene.

I det fremsatte lovforslag er det dog forudsat, at principielle sager og visse sager, der har sammenhæng med andre sager, der allerede verserer ved eller samtidigt visiteres til Landsskatteretten, skal behandles og afgøres af Landsskatteretten.

Hvis lovforslaget vedtages¹², må det umiddelbart befrygtes, at sager om værdiansættelse ofte vil blive anset som sager, der ikke er principielle med den effekt, at de fremover skal afgøres af landets skatteankenævn. En sådan antagelse vil dog ofte ikke være korrekt, da sager om værdiansættelse ofte giver anledning til relativt komplicerede problemstillinger.

For det første kan der opstå spørgsmål om, hvorvidt man som skatteyder kan støtte ret på en af SKAT produceret værdiansættelsesregel, jf. nærmere herom i min forudgående artikel i Revision og Regnskabsvæsen. På dette område synes SKAT ofte at tage fejl, hvorfor der er behov for en intensiv efterprøvelse af dette spørgsmål i tilfælde, hvor skatteyder ikke får lov til at påberåbe sig en sådan af SKAT produceret værdiansættelsesregel

For det andet kan der opstå spørgsmål om, hvorvidt SKAT overhovedet er berettiget til at foretage en skattemæssig korrektion. Dette kan give anledning til relativt komplicerede bevisbyrdebetragtninger, herunder spørgsmålet om, hvorvidt bevisbyrden skal placeres hos SKAT eller skatteyder.

For det tredje kan der opstå tvist om selve vurderingsgrundlaget. Til illustration af dette kan henvises til problemstillingen om hvilken betydning, omsættelighedsbegrænsninger skulle tillægges ved fastsættelsen af værdien for aktier pr. 19. maj 1993. For at få dette afklaret på korrekt vis, var skatteyderen nødt til at føre sagen helt til Højesteret jf. TfS 2000.560 H.

Hvad der nærmere skal forstås ved "principielle sager" – og dermed sager, der ifølge lovforslaget skal behandles af Landsskatteretten – er ikke nærmere defineret i bemærkningerne til det fremsatte lovforslag. I forhold til værdiansættelsessager må man håbe, at den foreslåede nye myndighed "skatteankeforvaltningen" – der skal vurdere, hvornår der er tale om principielle sager – har forståelse for de relativt komplicerede problemstillinger, der ofte knytter sig til værdiansættelsessager¹³.

Noter

- 1 Omtalte landsskatteretskendelse er ligeledes omtalt af advokat Tommy V. Christiansen i JUS 2012,48
- 2 Højesteretsdommen er kommenteret af advokat Tommy V. Christiansen i JUS 1998,29
- 3 Tilsvarende gør sig gældende i sagerne offentliggjort i SKM 2001.64 ØL og SKM 2010.477 B
- 4 Syns- og skønsmanden havde vurderet værdien af værktøjet i handel og vandel på overførelsetidspunktet til 62.337,58 kr. inklusiv moms. Med fradrag af moms udgjorde værdien 49.870,06 kr. Sagsøgeren havde derimod ansat værdien til 70.500 kr. Det var ikke oplyst, om dette beløb var opgjort inklusiv eller eksklusiv moms.
- 5 Er der tale om parter, der ikke er interesseforbundne, er det et krav for SKATs tilsidesættelse af parternes aftale, at værdiansættelsen er "åbenbart forkert", jf. nærmere herom i min forudgående artikel i Revision & Regnskabsvæsen
- 6 Spørgsmålet om bagatelrettelser er nærmere omtalt af advokat Lars Apostoli i Skattekartoteket kapitel 5 under "Det skatteretlige skøn"
- 7 Højesteretsdommen er kommenteret af advokat Tommy V. Christiansen i JUS 2000,28. Spørgsmålet om fejlagtigt vurderingsgrundlag er tillige omtalt af advokat Tommy V. Christiansen i JUS 2004,4.
- 8 Samme retsanvendelse genfindes i UfR 2055.3167H, UfR 2009.476/2H samt UfR 2011.1458/1471/1472H.
- 9 Det anførte svarer til, hvad der generelt gælder i forhold til efterprøvelse af forvaltningsakter; nemlig at en retlig mangel skal være væsentlig for, at den medfører ugyldighed med den effekt, at myndighedens afgørelse tilsidesættes helt eller delvist. Omvendt er det myndigheden, der som udgangspunkt har bevisbyrden for, at en given retlig mangel ikke er væsentlig/relevant, og at den derfor ikke skal medføre helt eller delvis tilsidesættelse af forvaltningsakten.
- 10 Dommen er nærmere omtalt af advokat Tommy V. Christiansen i JUS 2013,9
- 11 Denne ændring på 18.657 kr. i forhold til et værdiskøn på 718.657 kr. illustrerer det anførte om, at Landsskatteretten erstatter SKATs værdiskøn, hvis dette ikke forekommer at være et korrekt udtryk for handelsværdien. Dette uanset, at der er tale om en umiddelbar bagatelrettelse. I den konkrete sag udgjorde rettelsen 2,6 procent.
- 12 For nærmere omtale af det fremsatte udkast til lovforslag og de kritikpunkter, som forslaget giver anledning til, se min artikel i TFS 2013.96 "Åbent brev til Folketingets skatteudvalg – retssikkerhed og skatteret – lovforslag om ny klagestruktur på skatteområdet" samt min efterfølgende artikel i TFS med bemærkninger til de afgivne høringssvar. Videre skal der henvises til Henrik Klitz i Månedens fokus "Forslag til ny klagestruktur i komparativ belysning."
- 13 Selv en umiddelbar banal værdiansættelsessag kan give anledning til komplicerede problemstillinger, hvilket illustreres af, at SKAT har valgt at inddrage Kammeradvokaten i en sag, der pt. verserer ved Landsskatteretten, og som handler om at fastlægge værdien af en post aktier på det tidspunkt, hvor skattepligten til Danmark ophørte. Dette skyldes formentlig, at forhøjelsen overstiger 500 mio. kr. og ikke så meget, at sagen er kompliceret. Alligevel er det lykkedes Kammeradvokaten at lave et indlæg til Landsskatteretten på ca. 50 sider med SKATs synspunkter i sagen. Henset til den normalt meget høje kvalitet, der kendetegner Kammeradvokatens argumentation, illustrerer det på glimrende vis, hvordan en umiddelbar banal værdiansættelsessag kan give anledning til komplicerede problemstillinger.



Vi tilbyder også kurser i Danløn. Se vores hjemmeside for yderligere detaljer!

15,-
ekskl. moms
pr. afregnet lønseddel



Prøv Danløn gratis - scan koden



- Danløn gør det **hurtigt, nemt og billigt** at køre løn
- Der er intet startgebyr og ingen løbende abonnementer
- Systemet overfører automatisk alle beløb i form af løn, skat, pensioner mv. for dig
- Du kan helt enkelt overføre beløbene til dit bogføringsprogram
- Der sker automatisk indberetning til elndkomst
- Du får gratis support via vores forum
- Over 25.000 virksomheder bruger Danløn, prøv selv gratis og anonymt på www.danlon.dk