Offentliggjort d. 6. august 2013

Skatteproces - syn og skøn - skatteankenævns afvisning af at meddele tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn vedrørende værdiansættelse af fast ejendom - Landsskatterettens kendelse af 4/7 2013, jr. nr. 12-0191406 ©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Landsskatteretten meddelte ved en kendelse af 4/7 2013 tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse vedrørende udgifter til et syn og skøn om fordeling af afståelsessummen for en blandet benyttet ejendom under sagens behandling ved et skatteankenævn.

Med skattestyrelsesloven fra 1989, jf. lov nr. 824 af 19/12 1989, blev der som lovens § 30 for første gang optaget positive regler om adgang til isoleret bevisoptagelse i form et udenretligt syn og skøn i skattesager, der verserede for Landsskatteretten. Reglerne er i dag videreført i skatteforvaltningslovens § 47.

Adgangen til syn og skøn i klagesager for Landsskatteretten i 1989 var den foreløbige kulmination på en udvikling i retning af en øget retssikkerhed for skatteydere, hvis sag involverede en vurdering af faktiske forhold med værdiansættelser af givne aktiver som det klassiske eksempel.

Hidtidig administrativ praksis og domstolspraksis havde afdækket betydelige retssikkerhedsmæssige problemer på dette område. Tidligere anså domstolene sig for berettiget til at påkende legalitetsspørgsmål i forhold til forvaltningens afgørelser, men derimod i princippet ikke spørgsmål om forvaltningens fri skøn, medmindre det omstridte skøn fandtes at ligge udenfor rammerne af det rimelige, eller sagen angik forudsætningerne for skønnets udøvelse. Højesteret afviste således syn og skøn med henvisning til grund-

Offentliggjort d. 6. august 2013

lovens § 63, idet synspunktet var, at Landsskatterettens vurdering var udtryk for et skattemæssigt skøn, der ikke kunne tilsidesættes af domstolene, og at iværksættelse af et syn og skøn følgelig ikke havde noget formål, se herved eksempelvis Jan Hinze, Skatteprocessen, 2. udg., 1972.

Formentlig inspireret af Søren Krarups skelsættende disputats, Øvrighedsmyndighedernes grænser, 1969, hvor ét af budskaberne var, at det var domstolene selv, der fastsatte prøvelsesintensiteten i henseende til forvaltningens skøn, kom den første helt afgørende praksisændring med kendelsen ref. i UfR 1968.227 HKK vedrørende en skattesag om værdiansættelse af nogle pantebreve. Skatteyderen fik her tilladelse til syn og skøn vedrørende værdien af disse pantebreve med den præmis fra domstolene, at *"…det ikke på forhånd kunne udelukkes, at det begærede skøn kunne få betydning for sagen.."*, se nærmere Jan Hinze, Skatteprocessen, 1972, s. 218 ff.

Næste landevinding var adgangen til at foranstalte syn og skøn, medens sagen verserede ved de administrative klageinstanser. Det var selvsagt unødigt omkostningskrævende at indbringe sagen for domstolene alene med henblik på at foranstalte et syn og skøn, som i realiteten var facitlisten. Et forsøg herpå fra min side i sagen ref. i TfS 1987, 436 BR (Vejle Muslingeindustri A/S) mislykkedes i første omgang, men efter utallige indlæg og foredrag om emnet, se herved bl.a. Rev. & Regn. 1985, s. 400 ff., og efterfølgende støtte fra den daværende departementschef, Jens Rosman, fremkom med L 54, 1987/88, det første forslag til en formaliseret adgang til at foranstalte syn og skøn ved en sags behandling ved Landsskatteretten. Forslaget blev ikke vedtaget, men blev genfremsat i den følgende folketingssamling, jf. L 14, 1988/89, men først med skattestyrelsesloven fra 1989, jf. lov nr. 824 af 19/12 1989, blev der, som nævnt indledningsvist, fastsat positive bestemmelser i lovens § 30 om en skatteyders adgang til at foranstalte syn og skøn ved en sags behandling ved Landsskatteretten. Bestemmelsen i § 30 blev nogle få år senere ledsaget af en ny bestemmelse i lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager § 3, stk. 3, hvorefter Landsskatteretten kunne bestemme, at omkostninger, der er afholdt til syn og skøn i en sag i Landsskatteretten, skulle dækkes fuldt ud, jf. lov nr. 215 af 28/4 1993.

Offentliggjort d. 6. august 2013

Ligeledes ved lov nr. 215 af 28/4 1993 blev der etableret mulighed for at foranstalte syn og skøn i ligningsrådssager om bindende forhåndsbesked. Og endelig blev der ved lov nr. 1581 af 20/12 2006 etableret mulighed for, at der også ved sager for skatteankenævnene kunne foranstaltes syn og skøn samt gives tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til udgifterne forbundet hermed, således at skatteyderen ikke behøvede at indbringe sagen for Landsskatteretten for at få adgang til syn og skøn med omkostningsdækning.

I den første tid efter indførelse af syn og skøn, medens sagen verserede for Landsskatteretten, kunne det af og til konstateres, at forvaltningen var i den vildfarelse, at officialmaksimen også gjaldt for afviklingen af et syn- og skøn.

Af samme grund faldt det udenretlige syn og skøn og dermed typisk også den materielle sag ofte ud til skatteyderens fordel, hvilket i hvert fald dengang nogle steder affødte en negativ holdning til selve instituttet, se herved Gerda Schmeling, Skatterevisoren 1993, nr. 2, s. 16, Gælder skattereglerne ikke, når der er udmeldt syn og skøn ved Landsskatteretten? Se heroverfor Lars Henriksen, Skatterevisoren 1993, nr. 3, s. 22, Værdiansættelse af varelagre og ukuransnedskrivning.

Denne holdning ses undertiden fortsat i forskelligartede sammenhænge og har måske været udslaggivende i en sag afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 4/7 2013 vedrørende forhåndstilsagn om omkostningsdækning til et syn og skøn.

Den pågældende sag drejede sig om fordeling af salgssummen for en blandet benyttet ejendom. Skatteyderen havde erhvervet ejendommen den 1/5 2008 fra sin fader for en købesum på 1,5 mio. kr., der var fordelt med 1,2 mio. kr. til stuehuset og 300.000 kr. til ejendommens 5 erhvervsmæssigt benyttede bygninger. Skatteyderen videresolgte ejendommen den 24/3 2009 til den hidtidige lejer af de erhvervsmæssige bygninger for en købesum på 2,5 mio. kr., som skatteyderen havde fordelt med 2,2 mio. kr. til stuehuset og 300.000 kr. til de erhvervsmæssige bygninger.

I april 2011 traf SKAT afgørelse om ændring af den selvangivne fordeling fra afståelsen i 2009, således at 950.000 kr. blev henført til stuehuset og 1.550.000 kr. blev henført til de erhvervsmæssige bygninger.

Offentliggjort d. 6. august 2013

Skatteyderen indbragte sagen for skatteankenævnet, og anmodede om udmeldelse af syn og skøn og i denne forbindelse et tilsagn fra skatteankenævnet om fuld omkostningsdækning vedrørende udgifterne til foranstaltning af syn og skøn.

Skatteankenævnet var enig med SKAT i, at der var grundlag for at ændre parternes aftalte fordeling, og nævnet foreslog herefter, at overdragelsessummen blev fordelt med 1,25 mio. kr. til stuehuset og samme beløb, dvs. 1,25 mio. kr. til driftsbygningerne.

Skatteankenævnets forslag til fordeling var baseret på en udvendig besigtigelse af ejendommen foretaget af skatteankenævnets medlemmer, der ifølge det oplyste, ikke havde faglige forudsætninger for denne vurdering, men ”kendte området”. Der var ikke foretaget en indvendig besigtigelse, og skatteyderen var ikke indkaldt til besigtigelsen.

Samtidig tilkendegav nævnet, at nævnet ikke var enig i, at afholdelse af syn og skøn ville kunne tilføre sagen væsentlige nye oplysninger. Nævnet ønskede derfor ikke at meddele et tilsagn om fuld omkostningsdækning før afholdelse af syns- og skønsforretningen. Afgørelsen er kritiseret af Torben Bagge, TfS 2013, 96, Åbent brev til Folketingets skatteudvalg – Retssikkerhed og skatteret – lovforslag om ny klagestruktur på skatteområdet

Skatteyderen anmodede herefter på ny om omkostningsdækning til foranstaltning af syn og skøn i sagen, men ved en særskilt afgørelse traf nævnet beslutning om ikke at imødekomme anmodningen. Denne afgørelse blev herefter indbragt for Landsskatteretten, der ved kendelsen af 4/7 2013 meddelte skatteyderen et tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til et syn og skøn i forbindelse med sagens behandling ved skatteankenævnet.

Efter en særdeles udførlig gennemgang af forhistorie til regelsættet om syn og skøn samt omkostningsdækning konkluderede Landsskatteretten, at de grundlæggende hensyn bag bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3, fortsat var de samme som ved indførelsen af den oprindelige bestemmelse om omkostningsdækning vedrørende udgifter til syn og skøn. Bestemmelsen om adgang til syn og skøn og omkostningsgodtgørelse af udgifter vedrørende syn og skøn baserer sig således fortsat på, at der tidligst muligt skal ske en bevismæssig afklaring i en given sag. Der er heller ikke ændret på, at bestemmel-

sen om omkostningsgodtgørelse vedrørende udgifter til syn og skøn, der vil blive afholdt i forbindelse med en sag, aktualiseres, når oplysninger af væsentlig betydning for sagen ikke kan indhentes mere hensigtsmæssigt end gennem et syn og skøn.

Om den konkrete sag bemærkede Landsskatteretten herefter bl.a., at der skulle foretages et værdiskøn på baggrund af oplysninger om de pågældende bygninger på ejendommen på det relevante tidspunkt. Disse oplysninger om bygningernes respektive værdier i forhold til den aftalte overdragelsessum udgjorde efter Landsskatterettens opfattelse væsentlige - for ikke at sige afgørende - oplysninger af faktisk karakter i relation til den for skatteankenævnet verserende sag.

Landsskatteretten anførte dernæst, at et syn og skøn forekom at være en både relevant og nærliggende måde at belyse disse faktiske forhold nærmere på, og videre, at Retten ikke umiddelbart kunne se, at der fandtes alternativer til et syn og skøn, der på samme måde kunne bidrage til at belyse spørgsmålet om værdien af de respektive bygninger på overdragelsestidspunktet. I den forbindelse fremhævede Landsskatteretten, at en udvendig besigtigelse, foretaget af nogle af skatteankenævnets medlemmer, ikke kunne erstatte eller træde i stedet for et syn og skøn. En sådan besigtigelse kunne således - som det udtrykkeligt anførtes af Landsskatteretten - *"ikke tilnærmelsesvist give samme faktuelle oplysninger af samme kvalitet, som et egentligt syn og skøn kan bidrage med"*.

Herefter måtte det efter Landsskatterettens opfattelse forholde sig således, at oplysningerne om de respektive bygningers værdi i forhold til overdragelsessummen på overdragelsestidspunktet ikke på anden vis kunne indhentes mere hensigtsmæssigt end ved et syn og skøn. Dette syn og skøn burde efter Landsskatterettens opfattelse endvidere - henset til det procesbesparende formål med ordningen - foretages tidligst muligt i sagsforløbet - og det tidligst mulige tidspunkt efter ordningen for et syn og skøn var i forbindelse med en sag ved skatteankenævnet. Retten mente således, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3, var opfyldt, og at der derfor skulle meddeles tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse vedrørende de udgifter, der ville blive afholdt til et syn og skøn i forbindelse med sagen ved skatteankenævnet.

.

Offentliggjort d. 6. august 2013

Sagen har en vis lighed med afgørelser fra ligningskommissionen henholdsvis Skatterådet i tiden før syn og skøn vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der overhovedet kunne foranstaltes syn og skøn, medens sagen verserede ved administrationen eller de administrative klageinstanser. Ofte kunne man frem til 1989 risikere at give møde med den daværende ligningskommission eller det lokale skatterådet, og her fremføre argumenter til støtte for, at det skattemæssige skøn ikke var korrekt – over for en forsamling af medlemmer af de pågældende organer, der i realiteten ikke havde den ringeste anelse om aktivets værdi. Som anført i et foredrag i Skattevidenskabelig Forening før vedtagelsen af regelsættet i 1989 til støtte for at få indført syn og skøn, mens sagen verserede for administrationen, var billedet i realiteten det, at skattemyndighederne foretog et skøn på et højst mangelfuldt grundlag, hvorefter skatteyderen skulle bevise, at dette skøn var åbenbart forkert, og da uden at have kendskab til skønsgrundlaget. I realiteten en umulig opgave.

Retsstillingen på skatteområdet er nu på markant vis præciseret af Landsskatteretten med kendelsen af 4/7 2013.

Men der henstår fortsat områder, hvor syn og skøn har vanskeligt ved at vinde indpas, således bl.a. på told- og afgiftsområdet.

——— o ———