

Offentliggjort d. 18. november 2014

18/11/2014 - 06.11.2014-47 (20141118)

Skatteproces - udformning af påstande - SKM2014.708.ØLD[©]

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

www.v.dk

I sagen afgjort ved Østre Landsrets dom ref. i SKM2014.708.ØLD indebar udformningen af parternes påstande, at skattemyndighedernes værdiansættelse af en køberet blev fastholdt, uanset at der efter landsrettens opfattelse kunne "... stilles spørgsmålstegn ved skattemyndighedernes værdiansættelse af køberetten".

Undertiden ses det, at skatteyderen taber en skattesag som følge af mangelfulde eller fejlagtige påstande. Og omvendt - men dog sjældent - ses det, at skatteyderen vinder en skattesag som følge af, at SKAT ikke har udvist behørig omhu i henseende til udformning af påstande, se eksempelvis Vestre Landsrets kendelse af 31/3 2014, omtalt i JUS 2014/17, i den siden forligte sag ref. i SKM2014.308.VLR, jf. tillige nedenfor. Se endvidere UFR 1982.623 H om manglende anbringender.

Problemet er stort set udelukkende aktuelt, hvis sagen verserer for domstolene, idet en afgørelse hos en administrativ instans skal afgøres indenfor rammerne af officialmaksimen.

Kun sjældent anfører domstolene, at resultatet ligefrem er tvivlsomt, men at domstolene er bundet af parternes påstand. Sagen ref. i SKM2014.708.ØLR er således en af de mere sjældne, hvor landsretten ligefrem begrundet et tvivlsomt resultat med henvisning til mangler ved skatteyderens påstande.

Offentliggjort d. 18. november 2014

sPåstande i administrative klagesager

Skatteyderen bærer som udgangspunkt selv procesrisikoen for udformningen af påstande, uanset om der er tale om en sag, der indbringes for en administrativ klageinstans, eller for domstolene.

For sager behandlet ved en administrativ klageinstans gælder, som allerede nævnt, officiummaksimen. Officialprincippet indebærer, at den pågældende instans har pligt til at træffe en materielt korrekt afgørelse vedrørende de forhold, som skatteyderen har påklaget, uanset fejl og mangler ved påstanden, hvis påstanden i øvrigt er behørig og klar. Det forhold, at skatteyderen eksempelvis ikke har nedlagt en påstand om hjemvisning, er ikke til hinder for, at den pågældende instans træffer beslutning om at hjemvise sagen til fornyet behandling, for så vidt der eksempelvis er tvivl om selve den talmæssige opgørelse af en given post, ligesom klageinstansen har pligt til at påse, om fristerne for behandling og forældelse er overskredet, og herunder ligefrem, om skatteyderen med rette har frafaldet klage på grundlag af en fejlagtig opfattelse af, at klagefristen er overskredet, se herved Ombudsmandens afgørelse i sag nr. 12/03810, omtalt i JUS 2014/26.

Noget ganske andet gælder i henseende til **omkostningsgodtgørelse** i sager, der afgøres administrativt. Skatteyderen bærer selv procesrisikoen for udformningen af påstande i en klagesag i relation til udmåling af omkostningsgodtgørelse og dermed risikoen for et delvist tab af godtgørelse som følge af strategisk fejlagtige påstande. Dette gælder ikke blot ved udformningen af den første påstand ved sagens indbringelse for en klageinstans. Også andre fejl og mangler ved en påstand kan i særlige tilfælde medføre et delvist tab af omkostningsgodtgørelse, se herved Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen, *Revision & Regnskabsvæsen* 2013, nr. 11, s. 52 ff., Pas på påstanden, samt *Revision & Regnskabsvæsen* 2014, nr. 1, s. 78, Påstandenes betydning for omkostningsgodtgørelse.

Påstande i domstolssager

Udformningen af påstande i sager, der verserer for domstolene, har derimod afgørende betydning for udfaldet af selve sagen og dermed naturligvis også i anden række for udmåling af omkostningsgodtgørelsen.

Offentliggjort d. 18. november 2014

Fejl eller mangler ved påstandes udformning kan følgelig medføre retstab. Dette gælder ikke kun selve påstandenes udformning, men også overskridelse af tidsfrister. Som et eksempel på sidstnævnte forhold kan fremhæves Vestre Landsrets kendelse af 31/3 2014, omtalt i JUS 2014/17, i den siden forligte sag ref. i SKM2014.308.VLR, hvor SKAT utvivlsomt ville have fået medhold, hvis en given påstand fra SKAT's side var nedlagt på et tidligere tidspunkt.

Undertiden ses det, at domstolene ligefrem antyder, at resultatet er "forkert" som følge af, at en parts påstand er behæftet med fejl og mangler. Et klassisk eksempel er en ældre dom, hvor en kvinde efter ophævelse af samlivet havde anlagt sag mod manden med påstand om, at hun ejede halvdelen af den bolig, som var anskaffet under samlivet. Heri fik hun ikke medhold, og - som det siges i dommen med hilsen til hendes advokat og dennes forsikringsselskab - da hun ikke havde nedlagt en påstand om et pengekrav, fik hun heller ikke tildelt en økonomisk kompensation.

sSKM 2014.708.ØLR

Østre Landsrets dom ref. i SKM 2014.708.ØLR var et sådant tilfælde, hvor landsretten tilkendegav, at resultatet var tvivlsomt, men en konsekvens af de nedlagte påstande - her en manglende subsidiær påstand om hjemvisning.

Sagen er præget af manglende dokumentation samt en lang række ad hoc selskaber, der var under konkurs eller tvangsopløst.

Sagens omstændigheder

Den pågældende sag drejede sig om en skatteyder, der gennem en række forskellige selskaber havde drevet næring med fast ejendom, investering i fast ejendom, byggevirksomhed mv. Mange af selskaberne var tvangsopløst og der var successivt oprettet nye selskaber.

Den 10/6 2004 indgik skatteyderen eller ordre en aftale om køb af et fritidslandbrug i landzone for 3.375.000 kr. med overtagelsesdag den 1/12 2004. Uden nærmere forklaring

Offentliggjort d. 18. november 2014

i domsreferatet om baggrunden herfor blev ejendommen den 22/9 2004 købt, ikke af skatteyderen, men af et ham tilhørende selskab (H9 1 ApS).

Den 16/3 2005 købte skatteyderen ejendommen af samme selskab (H9 1 ApS), ligeledes for en købesum på 3.375.000 kr.

Klageren, der nu var ejer af ejendommen, indgik den 10/10 2005 en køberetsaftale om ejendommen med et selskab ejet af skatteyderens moder (H1 ApS), og i hvilket skatteyderen var direktør. Ved køberetsaftalen fik moderens selskab ret til at købe den i sagen omhandlede ejendom for 3,5 mio. kr. Der blev ikke betalt noget vederlag for denne køberet.

Samme dag, dvs. den 10/10 2005, blev køberetten videreoverdraget fra moderens selskab til et selskab kaldet G1 ApS for en pris på 3.320.000,00 kr. Det blev i sagen lagt til grund, at dette selskab var uafhængigt af klageren.

Den 28/11 2006 solgte G1 ApS sine rettigheder i henhold køberetsaftalen om ejendommen til G17 A/S for 3.420.000 kr. Skatteyderen bestred i sagen at have kendskab til disse selskaber samt baggrunden for denne disposition.

Forud herfor havde skatteyderen, der som nævnt ejede ejendommen, ved et betinget, utinglyst skøde af 4/9 2006 solgt ejendommen til G17 A/S for 3.500.000 kr.

Ved en aftale af 28/12 2006, som ikke var fremlagt i sagen, videresolgte G17 A/S ejendommen til H3 ApS for 14.000.000 kr. H3 ApS var netop da blevet stiftet af et familiedlem til skatteyderen. Der blev dog rent faktisk ikke betalt nogen del af købesummen fra H3 ApS. Skatteyderen kunne under sagen ikke redegøre for, hvordan prisen på de 14 mio. kr. var fremkommet, men forklarede, at han ikke på salgstidspunktet havde noget at gøre med H3 ApS, men at han efterfølgende overtog dette selskab, der siden blev tvangsopløst.

Efter skatteyderens køb af ejendommen den 16/3 2005 blev ingen af de senere overdragelser tinglyst.

Offentliggjort d. 18. november 2014

I 2010, hvor skatteyderen fortsat stod som tinglyst ejer af ejendommen, blev ejendommen solgt på tvangsauktion for 2.200.000 kr. og dermed altså til en væsentlig lavere pris end den pris, som køberetten gav ret til at erhverve ejendommen for.

SKAT's afgørelse

SKAT forhøjede skatteyderens indkomst med 3.320.000 kr. med fradrag af advokatombkostninger på 66.450 kr., i alt 3.253.550 kr., med henvisning til, at skatteyderen den 10/10 2005 havde overdraget køberetten til moderens selskab vederlagsfrit sammenholdt med, at moderens selskab samme dag havde videreoverdraget køberetten til G1 ApS for et vederlag på 3.320.000 kr.

Det var imidlertid skatteyderens opfattelse, at køberetten ved skatteyderens overdragelse af køberetten d. 10/10 2005 til moderens selskab, havde en værdi på 0 kr.

Syn & skøn

Under sagen blev en skønsmand spurgt om værdien af ejendommen henholdsvis køberetten til ejendommen.

Skønsmanden blev som det første anmodet om at oplyse værdien af køberetten pr. 10/10 2005, idet han ved sin besvarelse skulle lægge til grund, at ejendommen i den mellemliggende periode ikke havde været undergivet modernisering eller ombygning, således at ejendommen i dag fremstod på samme vis som den 10/10 2005.

Skønsmandens besvarelse var særdeles overraskende:

Skønsmandens startede med at konstatere, at besvarelsen på nogle punkter hvilede på et spinkelt grundlag, idet meget tilsyneladende var ændret på ejendommen siden 10/10 2005. Blandt andet var et helt køkken med hvidevarer fjernet, varmforsyningen med skorsten var fjernet, gulve var fjernet og en del af billeder var af så dårlig kvalitet, at de ikke kunne bruges som vurderingsgrundlag.

Offentliggjort d. 18. november 2014

Dernæst konstaterede skønsmanden, at værdien af køberetten pr. 10/10 2005 androg 3,5 mio. kr.

Dette gav naturligt anledning til ved et supplerende spørgsmål, hvorefter skønsmanden blev bedt om at oplyse, hvorvidt besvarelsen af det første spørgsmål skulle forstås således, at værdien af retten til at købe ejendommen for kr. 3.500.000 efter skønsmandens opfattelse udgjorde kr. 3.500.000 eksklusiv købesummen for ejendommen, således at summen af værdien af køberetten + købesummen for ejendommen ifølge køberetten udgjorde kr. 7.000.000.

Hertil oplyste skønsmanden, at dette spørgsmål måtte besvares benægtende, idet *"værdien af køberetten skønnes at være det samme som værdien af ejendommen pr. 10. oktober 2005. Altså er den samlede sum for køberetten inklusiv værdien af ejendommen kr. 3.500.000,-"*.

Skatteyderen har her formentlig antaget, at skønsmandens første besvarelse var fejlagtig, samt at besvarelsen i 2 runde skulle forstås således, at værdien af køberetten var 0 kr. Men skatteyderen burde måske have bedt om at få præciseret, hvorvidt skønsmanden herefter fastsatte værdien af køberetten til 0 kr. henholdsvis have bedt om en forklaring på, hvorfor værdien i første omgang blev fastsat til 3,5 mio. kr.

Skatteankenævnet fastholdte, at der var grundlag for beskatning af en værdi af køberetten på 3.320.000 kr. ved overdragelse af køberetten fra skatteyderen til moderens selskab (H1x ApS) med henvisning til, at det ikke var godtgjort, at køberetten ikke havde nogen værdi. Nævnet henså herved til, at G1 ApS efterfølgende betalte 3.420.000 kr. til H1x ApS for køberetten og 3.500.000 kr. for ejendommen, og tilføjede afslutningsvist, at *"Det er uden betydning for sagens afgørelse, at syns- og skønsmanden er kommet frem til, at køberetten ikke har nogen selvstændig værdi."*

Også **Landsskatteretten** fastholdt afgørelsen og med præmisser, der er bemærkelsesværdige, idet Landsskatteretten anførte, at: *"... Syn og skønsmanden er kommet frem til, at køberetten ikke repræsenterede nogen selvstændig økonomisk værdi. Syn og skønsmandens vurdering af handelsværdien er imidlertid ikke bekræftet ved de uafhængige parters*

Offentliggjort d. 18. november 2014

af tale af 10. oktober 2005. bl.a. derfor kan syn og skønsmandens vurdering i det konkrete tilfælde ikke tillægges nogen betydning for vurderingen af handelsprisen d. 10. oktober 2005 ...”

Sagen blev herefter indbragt for **domstolene**, hvor skatteyderen gjorde gældende, at køberetten havde en værdi på 0 kr.

Til støtte for dette synspunkt anførte skatteyderen bl.a., at der mellem parterne var enighed om spørgsmålene til skønsmanden, ligesom svarene var klare og entydige.

Videre gjorde skatteyderen gældende, at det af skønsmandens besvarelser fremgik, at den samlede værdi af ejendommen og køberetten udgjorde 3,5 mio. kr., samt at værdien af ejendommen var vurderet til 3,5 mio. kr. Der var således ikke nogen værdi at henføre til køberetten.

Skatteyderen pegede endvidere på, at det i en korrespondance mellem klager og SKAT fremgik af en e-mail af 17/5 2010 fra SKAT, at *”Jeg finder ikke, at erklæringen kan læses på anden måde, end at køberetten ikke har en selvstændig værdi, men jeg hverken kan eller vil binde Landsskatteretten til en bestemt fortolkning af de afgivne erklæringer. Landsskatteretten foretager sin helt egen vurdering af sagen, herunder af de beviser, der fremlægges for den.”*

Østre Landsret konstaterede indledningsvis, at da skatteyderens vederlagsfrie overdragelse af køberetten til moderens selskab fandt sted mellem interesseforbundne parter, kunne det ikke uden videre lægges til grund, at køberetten var uden værdi.

Landsretten bemærkede videre, at skønsmanden var nået frem til, at køberetten havde en værdi på 3,5 mio. kr., henholdsvis en værdi på 0 kr., og at skønsmanden ikke var blevet anmodet om en nærmere redegørelse for baggrunden for de forskellige svar.

Landsretten henså herefter til det faktiske hændelsesforløb og bemærkede, at samme dag, som skatteyderen havde overdraget køberetten vederlagsfrit, blev køberetten videreoverdraget til G1 ApS, som landsretten lagde til grund var uafhængigt af skatteyderen og mo-

Offentliggjort d. 18. november 2014

derens selskab, og videre, at det købende selskab, G1 ApS, havde betalt det sælgende selskab, dvs. moderens selskab, 3.320.000 kr. for køberetten, dog mod ret til at få tilbagebetalt købesummen, såfremt det købende selskab ikke ønskede at udnytte køberetten.

Videre bemærkede landsretten, at køberetten i en treårig periode gav adgang til at købe ejendommen for en pris, der efter bevisførelsen måtte antages at ligge tæt på ejendommens markedsværdi den 10/10 2005. Samtidig konstaterede landsretten, at ejendomspriserne på det tidspunkt havde været stigende i en periode, og at der var indledt lokalplanarbejde for området, der ville muliggøre udstykning af 12 grunde.

Under disse omstændigheder fandt landsretten, at køberetten ikke kunne anses for at have været uden værdi. At det købende selskab, dvs. G1 ApS muligt havde flere grunde til at erhverve køberetten, ændrede efter landsrettens opfattelse ikke herved.

Herefter konkluderede landsretten, at da skatteyderen ikke havde godtgjort, at køberetten var uden værdi, kunne hans påstand om nedsættelse af hans personlige indkomst med beløbet 3.253.550 kr. ikke tages til følge.

Landsrettens - herefter følgende - præmis er ganske bemærkelsesværdig, idet Landsretten afslutningsvist anførte, at ”... *Ingen af parterne har nedlagt subsidiære påstande, herunder om hjemvisning til fornyet behandling, og er heller ikke fremkommet med anbringender til støtte for en anden værdiansættelse af køberetten end den, der følger af de nedlagte påstande. Uanset at der henset til vilkårene i aftalen om overdragelsen af køberetten og sagens oplysninger i øvrigt kan stilles spørgsmålstegn ved skattemyndighedernes værdiansættelse af køberetten, tager landsretten herefter Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge ...*”

Kommentar

Sagen illustrerer som tidligere sager, at det vil være mere end dristigt at undlade at nedlægge en subsidiær påstand om hjemvisning i tilfælde, hvor der er uenighed om en værdiansættelse eller i øvrigt om beløbsmæssige størrelser.

Offentliggjort d. 18. november 2014

I ovennævnte sag anførte Landsretten ligefrem, at der kunne "... stilles spørgsmålstegn ved skattemyndighedernes værdiansættelse af køberetten", men gav desuagtet SKAT medhold med henvisning til, at der ikke var nedlagt en subsidiær påstand om hjemvisning. Dette må forstås således, at skatteyderen utvivlsomt ville have fået medhold i en subsidiær påstand om hjemvisning, og videre, at skatteyderen dernæst med al sandsynlighed ville have fået medhold i, at køberettens værdi var mindre end 3,5 mio. kr. og måske endda medhold i, at køberetten havde en værdi på 0 kr.

I henseende til omkostningsgodtgørelse ville den blotte omstændighed, at sagen blev hjemvist, give grundlag for fuld omkostningsdækning frem til og med landsrettens afgørelse om hjemvisning. Dette gælder, uanset om resultatet af sagens behandling ved 1. instans efter hjemvisningen, herunder ved fornyede spørgsmål til skønsmanden, ville medføre, at det var SKAT, der fik medhold i overvejende grad, jf. herved nærmere Bodil Christiansen og Tommy V. Christiansen, *Revision & Regnskabsvæsen* 2014, nr. 1, s. 78.

— 0 —