Offentliggjort d. 3. februar 2012

Skatteproces - afvisning af syn & skøn - SKM2014.848.VLK ©

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

Vestre Landsret afviste ved en kendelse af 27/11 2014 en begæring om syn og skøn vedrørende værdiansættelse af en vindmøllepark i Tyskland med henblik på fastlæggelse af afskrivningsgrundlaget.

Efter afskrivningslovens § 45, stk. 2 skal sælger og køber ved salg af aktiver omfattet af afskrivningsloven i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen. Fordelingen skal foretages for driftsmidler, bygninger, installationer, kunstnerisk udsmykning, goodwill og andre immaterielle aktiver. For driftsmidler og skibe foretages fordelingen under ét og for øvrige aktiver på hvert enkelt aktiv. Omfatter overdragelsen grund, bolig, kvote, betalingsrettighed eller beholdninger, skal fordelingen tillige omfatte disse aktiver.

Af § 45, stk. 3 fremgår videre, at såvel den samlede kontantomregnede salgssum som den fordeling på aktiver efter stk. 2, som parterne har aftalt, er undergivet skattemyndighedernes prøvelse, og at en afgørelse herom er bindende for både sælger og køber.

En parallel bestemmelse om fordeling af den samlede købesum på flere aktiver er optaget i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5 og 6.

Der foreligger en lang række sager om fordelingen af en købesum mellem flere skatterelevante aktiver. Blandt typeeksemplerne kan nævnes fordeling af en købesum for en landbrugsejendom mellem henholdsvis stuehus, jordtilliggende, driftsbygninger, besætning, maskiner, betalingsrettigheder etc. Kan skattemyndighederne ikke anerkende den

Offentliggjort d. 3. februar 2012

mellem parterne aftalte fordeling, vil det adækvate retsmiddel almindeligvis være afholdelse af et syn- og skøn med henblik på at fastlægge handelsværdien af de enkelte aktiver, jf. eksempelvis SKM2013.236.LSR (TfS 2013, 478), omtalt i JUS 2013/24. Skønsmandens fordeling af købesummen vil herefter typisk blive lagt til grund ved den skattemæssige fordeling efter afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven.

Som det anføres i Landsskatterettens kendelse af 4/7 2013, jr. nr. 12-0191406, omtalt i JUS 2013/32, vedrørende et forhåndstilsagn om omkostningsgodtgørelse til iværksættelse af syn og skøn over fordelingen af købesummen for en blandet benyttet ejendom, skulle der i den pågældende sag 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 verserende sag. Landsskatteretten bemærkede 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. 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.

For investorer i ejendomskommanditselskaber har praksis dog udviklet sig anderledes. I disse sager har skattemyndighederne anset en andel af investorernes købesum som at vedrøre den ”overordnede strukturering og tilrettelæggelse af investeringsprojektet” – dvs. en ikke fradragsberettiget etableringsudgift - med en tilsvarende reduktion af afskrivningsgrundlag og skattemæssig anskaffelsessum for ejendommen. Og dermed, det for kommanditisterne helt katastrofale, en avancebeskatning såfremt anparten i selskabet blev solgt videre til samme pris som anskaffelsessummen, idet hele salgssummen i praksis ved videresalg blev anset for at vedrører ejendommen, se herved JUS 2008/51.

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk

Offentliggjort d. 3. februar 2012

Med Østre Landsrets kendelse af 2/7 2010, ref. i TfS 2010, 601 ØLK antog landsretten således, at afgørelsen af, hvortil givne enkelte poster i kommanditselskabets opgørelse af kommanditisternes samlede anskaffelsessum på cirka 288 mio. kr. skulle henføres, var en retlig vurdering, som det ikke tilkom en syns- og skønsmand at foretage. Synspunktet var nærmere, at det var en juridisk vurdering, hvorvidt udbyders bruttoavance skulle betegnes som ”overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt”.

I den pågældende sag havde udbyderen købt en ejendom for 246 mio. kr. og videresolgt ejendommen for 288 mio. kr. til kommanditister, efter at ejendommen var salgsmodnet. Udbyderen og kommanditisterne havde her bestridt, at der var grundlag for at henføre avancen på omkring 42 mio. kr. til ”overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt”, og anførte videre, at udbyderen og kommanditisterne med rette kunne henføre en del af udbyders avance til ejendommen som sådan, og kun en mindre del til ”overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt”, hvilket da også blev understøttet af vidneforklaringerne i hovedsagen om tidsanvendelse til etablering af projektet.

Administrativ praksis på ovennævnte område synes imidlertid at være baseret på en, noget besynderlig regel, om, at hele forskellen mellem udbyders købesum og udbyder salgssum skulle henføres til ”overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt”, uanset at udbyder havde afholdt betydelige salgsmodningsomkostninger, og uanset at der i udbyders ejertid dokumentérbart var sket en værdistigning, jf. styresignal ref. i TfS 2008, 744 ff., pkt. 5.5, hvor der på baggrund af hidtidig administrativ praksis anføres, at ”*Hidtil har praksis afvist, jf. SKM2003.350.LSR og SKM2007.235.SR, at en dokumenteret prisstigning på en ejendom i udbyders ejerperiode kan tillægges investorernes afskrivningsgrundlag*” og videre, at ”*Udbyders videresalgsavance kan næppe indgå i afskrivningsgrundlaget…*” Som SKAT selv konkluderede i styresignalet ref. i TfS 2008, 744, afsn. 5.2. forekommer det i videresalgstilfælde ikke ”*umiddelbart indlysende, hvorfor forskellen mellem udbyders købspris og investorernes købspris ikke med lige så stor ret kan anses for at være hel eller delvis videresalgsavance eller – som det under sagen blev gjort gældende – en prisstigning, der var begrundet i de generelle prisstigninger på ejendomsmarkedet*.”

Offentliggjort d. 3. februar 2012

Landsretten antog på denne baggrund, at det var et juridisk spørgsmål, hvorvidt hele forskellen mellem på den ene side udbyders anskaffelsessum og på den anden side udbyders videresalgssum efter salgsmodningen og salget til kommanditisterne skulle henføres til ejendommen eller til "overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt".

Det er i sagens natur ikke tilfredsstillende, at en begæring om syn og skøn vedrørende en fast ejendom under givne faktiske forudsætninger, der var udtryk for almindeligt forekommende forudsætninger for køb af en erhvervsejendom, ikke kunne fremmes med henvisning til, at skattemyndighedernes henførelse af en andel af købesummen til begrebet "overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt" var udtryk for en retlig vurdering.

Og det var i særdeleshed ikke tilfredsstillende, set i lyset af, at sagens materielle udfald, jf. TfS 2012, 208 ØL, bl.a. hvilede på den forudsætning, at landsretten, *"Som projektet er tilrettelagt, finder {…}, at investorerne ved køb af anparter i K/S S har købt sig ind i en igangværende udlejningsvirksomhed og i den forbindelse har erhvervet ejendommen til den pris på 246.180.000 kr., som K/S S nogle måneder forinden havde anskaffet den til, idet landsretten efter bevisførelsen ikke finder det godtgjort, at ejendommens værdi var steget i dette forholdsvis korte tidsrum."* Kommanditisterne sad da også tilbage ganske uforstående overfor, at Landsretten lagde til grund, at der ikke var ført bevis for ejendommens værdi sammenholdt med, at samme landsret forud herfor havde nægtet kommanditisterne at producere et sådant bevis ved et syn og skøn.

Uanset dette er synspunktet om, at fordelingen af en given købesum for et investeringsprojekt beror på en retlig vurdering, blevet yderligere fundamenteret på et beslægtet område, nemlig i henseende til fordeling af købesummen for et vindmølleprojekt, jf. således Vestre Landsrets kendelse ref. i SKM2014.848.VLR.

Den konkrete sag drejede sig om værdiansættelse af en vindmøllepark bestående af 6 vindmøller i Tyskland, der blev overdraget og sat i drift i 2009. Vindmøllerne var ejet af et dansk kommanditselskab, der havde opgjort det samlede afskrivningsgrundlag til

Offentliggjort d. 3. februar 2012

145,3 mio. kr. Den pågældende kommanditist, som skattesagen drejede sig om, havde foretaget afskrivninger i sin skattepligtige indkomst i overensstemmelse med sin ejerandel.

SKAT reducerede kommanditistens afskrivningsgrundlag med henholdsvis kr. 8.584.142, der var anset som udbyderhonorar, 39.640.181 kr., der var henført til infrastrukturanlæg og kr. 904.142 kr., der var henført til køreveje, i alt 49.128.465 kr.

Kommanditisten indbragte sagen for Landsskatteretten og anmodede i denne forbindelse om syn og skøn med henblik på fastlæggelse af værdien af anlægsarbejder m.v. i forbindelse med opførelse af vindmølleparken i Tyskland.

Landsskatteretten meddelte i denne forbindelse afslag på kommanditistens anmodning om tilsagn om omkostningsdækning med den begrundelse, at sagen ville blive afgjort ud fra udelukkende juridisk regelfortolkning.

Byretten tillod syn og skøn i sagen trods SKAT´s protest, alt med den begrundelse, at det ikke på det foreliggende grundlag kunne afvises, at et syn og skøn kunne få betydning for Landsskatterettens afgørelse.

SKAT kærede denne afgørelse til Vestre Landsret, der tilsidesatte byrettens kendelse og afviste syn og skøn. Som begrundelse anførte landsretten, at SKAT ved afgørelse af 12. december 2012 ændrede afskrivningsgrundlaget for vindmøllerne, idet et udbyderhonorar var blevet fratrukket, da honoraret efter SKAT´s opfattelse ikke var afskrivningsberettiget, og dernæst, at den herefter regulerede anskaffelsessum var blevet fordelt på udgift til vindmøller, infrastruktur og kørevej. Videre anførte landsretten, at SKAT havde opgjort denne fordeling skønsmæssigt på baggrund af totalentrepriseaftalen og investorernes øvrige økonomiske oplysninger, da der i overdragelsesaftalen af 15. januar 2009 ikke var foretaget en fordeling af anskaffelsessummen på henholdsvis vindmøller og infrastrukturanlæg.

Offentliggjort d. 3. februar 2012

På denne baggrund var et syn og skøn om vindmøllernes handelsværdi ved idriftsættelsen i september 2009 efter landsrettens skøn uden betydning for Landsskatterettens behandling af sagen.

Konsekvensen af Østre Landsrets kendelse ref. i TfS 2010, 601 ØLK og Vestre Landsrets kendelse ref. i SKM2014.848.VLR er, at investorer i ejendomsanparter, vindmølleanparter og andre lignende projekter afskæres fra en effektiv efterprøvelse af skattemyndighedernes fordeling af købesummen mellem på den ene side afskrivningsberettigede aktiver og på den anden side aktiver m.v., der ikke indgår i afskrivningsgrundlaget.

Det bemærkes for god ordens skyld, at de nye bestemmelser om Syn & skøn, jf. L ikke har betydning for ovennævnte konklusion, idet uenigheden i de omtalte sager ikke drejer sig om udformningen elle indholdet af spørgsmålene, men om, hvorvidt spørgsmålene overhovedet er relevante som følge af, at klassifikationen af udbyderens avance efter en juridisk vurdering må antages at være ”overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt” og i sagen SKM2014.848.VLK blev lagt til grund, at det beløb som udbyderen havde opgjort som udbyderhonorar var bindende uden hensyn til de faktiske værdier.

—— o ——