

Offentliggjort d. 11. juni 2013

Ejendomsavancebeskatningslovens § 4 og afskrivningslovens § 45 – seneste praksis om korrektion af anskaffelsessummer mellem uafhængige parter – åbenbart forkert fordeling - SKM2013.236.LSR[©]

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

www.v.dk

Ved en kendelse af 25/2 2013, ref. i SKM2013.236.LSR, fandt Landsskatteretten, at en mellem uafhængige parter aftalt fordeling af købesummen for en landbrugsejendom af liebhaverkarakter måtte anses som åbenbart forkert. Fordelingen blev herefter fastsat i overensstemmelse med fordelingen ifølge et syn og skøn indhentet under sagens behandling ved Landsskatteretten. Sagen bidrager til fastlæggelse af grænsen ”åbenbart forkert”. Landsskatterettens kendelse vil i mange tilfælde kunne føre frem til en udvidet adgang til korrektion.

Landsskatterettens kendelse af 25/2 2013, ref. i SKM2013.236.LSR, vedrører den klassiske problemstilling om, hvornår skattemyndighederne ved overdragelse af skatterellevante aktiver kan ændre parternes fordeling af overdragelsessummen mellem flere aktiver.

Korrektion af værdiansættelsen som helhed eller en aftalt fordeling mellem flere aktiver er en velkendt problemstilling ved overdragelser mellem *nærtstående*.

Men korrektion og fordeling af afståelsessummen mellem flere aktiver vil også kunne blive aktuelt ved overdragelser mellem *uafhængige parter*. Navnlig denne problemstilling har principiel interesse, og har bl.a. i begyndelsen af 1990'erne været genstand for

Offentliggjort d. 11. juni 2013

betydelig opmærksomhed, se herved skatteministerens udtalelser i henholdsvis TfS 1992, 191 og TfS 1992, 254 vedrørende TfS 1991, 471 Ø (Bodega-sagen), jf. senere TfS 1994, 755 H og Skattedepartementets kommentar til samme, ref. i TfS 1994, 757, samt tillige Retssikkerhedsudvalgets redegørelse 1992, s. 68-69.

Lovgrundlaget

I 1998 blev der således med ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5 og afskrivningslovens § 45, stk. 2 fastslået en pligt for parterne til at fordele den samlede afståelsessum ved overdragelse af flere skatterelevante aktiver. Såvel den samlede kontantomregnede afståelsessum som den fordeling på aktiver, som parterne har aftalt, er efter henholdsvis ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 og afskrivningslovens § 45, stk. 3 undergivet skattemyndighederne prøvelse.

De parallelle bestemmelser i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 og afskrivningslovens § 45, stk. 3 blev begge til i forbindelse med vedtagelsen af afskrivningsloven fra 1998, jf. lov nr. 433 af 26/6 1998 og lov nr. 434 af 26/6 1998, og det blev med lov nr. 958 af 20/12 1999 præciseret, at bestemmelserne har samme rækkevidde. De relevante motivudtalelser er optaget i de pågældende forslag til afskrivningsloven.

Motiverne til afskrivningslovens § 45 indeholder en række interessante, men næppe helt entydige, bemærkninger om myndighedernes korrektionsadgang. Således fremgår for det første af motiverne til bestemmelsen, jf. FT 1997/98, 2. saml., till. A, s. 2539, 2. sp., antageligt som bemærkninger af generel karakter, dvs. vedrørende såvel parter med modstående interesser som parter med ikke modstående interesser, at:

“Denne aftalte fordeling af købesummen på de enkelte aktiver skal som udgangspunkt – ligesom i dag – lægges til grund af skattemyndighederne, med mindre den aftalte fordeling åbenbart ikke svarer til de faktiske værdier.

...

I tilfælde, hvor den skatteansættende myndighed finder, at den af parterne aftalte fordeling på aktiverne ikke svarer til de faktiske værdier, vil den skatteansættende myndighed - ligesom i dag - kunne tilsidesætte fordelingen, når det er åbenbart, at den af parterne aftalte fordeling ikke svarer til de faktiske handelsværdier.”

Offentliggjort d. 11. juni 2013

I de oprindelige motiver til afskrivningslovens § 45 var således lagt an til, at der i alle tilfælde - herunder også for overdragelser i gavemiljøer - må antages at gælde en vis margin for parternes skøn over købesummens fordeling, før en skattemæssig korrektion af parternes fordeling vil kunne komme på tale, jf. formuleringen "åbenbart" ikke svarer til de faktiske værdier.

Som en konsekvens af de nye regler ophævede Skat samtidig SD-cirkulære nr. 40 af 12/12 1978 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger, hvorefter et selvangivet afskrivningsgrundlag, beregnet med udgangspunkt i ejendommens forskelsværdi efter den vejledende regel i Skattedepartementets cirkulære nr. 172 af 31. oktober 1957, pkt. 44, kun kunne nedsættes, når det afskrivningsgrundlag, som myndighederne kunne godkende ved ligningen, var mere end 20 pct. lavere end skatteyderens. Ifølge motiverne til afskrivningslovens § 45, jf. FT 1997/98, 2. saml., till. A, s. 2540, 2. sp., ville en ophævelse af cirkulæret indebære, at skattemyndighedernes værdiansættelse af en afskrivningsberettiget bygning ikke længere skulle være mere end 20 pct. lavere end den værdi, som parterne havde aftalt, for at skattemyndighederne i konkrete tilfælde kunne korrigere overdragelsessummen.

Spørgsmålet om skattemyndighedernes korrektionsadgang blev rejst på ny i forbindelse med den senere gennemførte ændring af afskrivningslovens § 45, jf. lov nr. 958 af 20/12 1999, der havde virkning for salg, der fandt sted den 1/1 2000 eller senere. Ej heller disse motivudtalelser er dog ganske klare.

Af motiverne til denne lovændring, jf. FT 1999/2000, tillæg A, s. 2274, 2. sp. ff. fremgår således på den ene side bl.a., at i tilfælde, hvor den skatteansættende myndighed finder, at parternes aftalte fordeling på aktiverne ikke svarer til de faktiske værdier, vil den skatteansættende myndighed - ligesom i dag - kunne tilsidesætte fordelingen, når det er åbenbart, at parternes fordeling ikke svarer til de faktiske handelsværdier.

På den anden side - og i modsætning til motivudtalelserne til den oprindelige afskrivningslovs § 45, jf. lov nr. 433 af 26/6 1998 - sondres i motiverne til lov nr. 958 af 20/12 1999 mellem tilfælde, hvor parterne har konkret modstående interesser henholdsvis hvor parterne ikke har konkret modstående interesser. Om de to tilfælde anføres her, at hvor

Offentliggjort d. 11. juni 2013

parterne har konkret modstående interesser, kan parterne forvente, at den skatteansættende myndighed vil lægge den af parterne aftalte overdragelsessum samt fordeling på de overdragne skatterevante aktiver til grund. Og videre, at i tilfælde, hvor parterne ikke har konkret modstående interesser, kan ligningsmyndighederne tilsidesætte den aftalte overdragelsessum og fordelingen, hvis overdragelsessummen eller fordelingen ikke er udtryk for handelsværdien for de overdragne aktiver. At parterne ikke har konkret modstående interesser kan følge af, at der er tale om overdragelse i familieforhold, mellem interesseforbundne parter, mellem koncernforbundne selskaber, eller fordi parternes forskellige forhold gør valget af en højere overdragelsessum end handelsværdien eller en lavere overdragelsessum end handelsværdien skattemæssigt fordelagtig for begge parter.

Administrativ praksis og domstolspraksis

Spørgsmålet om skattemyndighedernes adgang til at korrigere fordelingen af overdragelsessummen, hvor en overdragelse mellem uafhængige parter uden konkret sammenfaldende interesser omfatter flere skatterevante aktiver eller skatterevante såvel som ikke-skatterevante aktiver, har været omtvistet i praksis, se således bl.a. TfS 2003, 984 LSR, omtalt i JUS 2003/52, Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2004, 828 LSR og Landsskatterettens kendelse af 24/9 2004 (ikke offentliggjort), omtalt i JUS 2005/1, samt TfS 2009, 1044 VL, omtalt i JUS 2009/3 + 42. Kriteriet for korrektion er efter denne praksis, jf. særligt TfS 2009, 1044 VL, om fordelingen kan anses for ”åbenbart forkert.”

I kendelserne ref. i TfS 2003, 984 LSR og TfS 2004, 828 LSR samt Landsskatteretskendelse af 24/9 2004 fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at korrigere den aftalte fordeling af afståelsessummen på de enkelte aktiver.

I den ikke-offentliggjorte kendelse fra Landsskatteretten af 24/9 2004, der er den mest vidtgående afgørelse i henseende til accept af de aftalte værdier, havde parterne fordelt afståelsessummen for en landbrugsejendom på 6,6 mio. kr. med 0,45 mio. kr. til maskiner og inventar, med 3,805 mio. kr. til jord, med 1,15 mio. kr. til udbygninger og med 1,2 mio. kr. til stuehus. Ved den offentlige vurdering for salgsåret, 2000, var vurderin-

Offentliggjort d. 11. juni 2013

gen på 4,9 mio. kr. fordelt med 1,5 mio. kr. til grundværdi, med 0,5 mio. til stuehus og med en forskelsværdi på 3,0 mio. kr.

Told- og skatteregionen ansatte efterfølgende stuehusets værdi til 0,6 mio. kr. – altså ca. det halve af den mellem parterne aftalte overdragelsessum på 1,2 mio. kr. og dermed en afvigelse på 100 % fra den af told- og skatteregionen ansatte værdi.

Ved et syn og skøn i 2003 blev *stuehuset* værdiansat til 1,025 mio. kr. og jorden til 4,4 mio. kr. Den mellem parterne aftalte købesum for stuehuset afveg således fra værdien ifølge den sagkyndige vurdering med knap 17 pct. Videre afveg den aftalte købesum fra told- og skatteregionens værdiansættelse med 100 pct. Og i forhold til den offentlige vurdering afveg købesummen med mere end 100 pct.

Landsskatteretten fandt det efter en konkret vurdering *ikke* tilstrækkelig godtgjort, at parterne ikke havde konkret modstående interesser. Landsskatteretten fandt herefter heller ikke i denne sag grundlag for at tilsidesætte parternes fordeling af den samlede kontantomregnede afståelsessum på de skatterevante aktiver.

I sagen afgjort ved Vestre Landsrets dom ref. i TfS 2009, 1044 VL, der ligeledes drejede sig om den aftalte fordeling af købesummen for en landbrugsejendom, nåede landsretten derimod frem til det *modsatte resultat*, nemlig at der i den pågældende sag forelå en åbenbart forkert fordeling.

I denne sag var en landbrugsejendom solgt til sælgerens fætters søn, men der var ifølge parternes samstemmende oplysninger ingen nærmere private relationer mellem parterne. Ejendommen var solgt for 9,1 mio. kr. I skødet var 8,0 mio. kr. af købesummen henført til den faste ejendom, hvorunder 1,4 mio. kr. var henført til stuehuset, 2,93 mio. kr. til driftsbygningerne og 3,7 mio. kr. til jorden. Restbeløbet på 1,1 mio. kr. var henført til besætning, beholdning og driftsmidler. Skattemyndighederne anfægtede den aftalte fordeling af købesummen for ejendommen på 7,75 mio. kr. (efter reduktion af værdien af driftsbygninger med 250.000 for staldinventar), og henførte 500.000 kr. til jorden, idet stuehuset efter myndighedernes opfattelse var blevet værdiansat til et for højt beløb.

Offentliggjort d. 11. juni 2013

Ved et syn og skøn i sagen blev stuehuset værdiansat til 1,03 mio. kr. Differencen på 374.000 mellem p.d.e.s. handelsværdien ifølge den sagkyndige vurdering og p.d.a.s. den aftalte pris afveg således fra handelsværdien på 1,03 mio. kr. med 36,5 pct. og fra den aftalte pris på 1,4 mio. kr. med 26,7 pct. Syns- og skønsmanden udtalte under sagen, at værdiansættelsen af stuehuset til 1,03 mio. kr. var foretaget med en vis margin, der var i størrelsesordenen +/- 10 - 15 pct.

Vestre Landsret anførte ganske kort, at uanset den usikkerhed, som ifølge skønsmandens besvarelser knyttede sig til vurderingen af stuehuset, havde fordelingen af købesummen med 1.400.000 kr. til stuehuset været åbenbart forkert. Herefter anerkendtes, at myndighederne kunne tilsidesætte fordelingen.

SKM2013.236.LSR

Med Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2013.236.LSR er udstukket nærmere rammer for en korrektion af fordelingen mellem uafhængige parter med konkret modstående interesser. Kendelsen må umiddelbart antages at åbne mulighed for korrektion i en del flere tilfælde, end hidtidig praksis umiddelbart synes at give grundlag for.

Sagen drejede sig om en landbrugsejendom med havudsigt i liebhaverkategorien, der var blevet afstået for 17,9 mio. kr. Heraf havde parterne henført 12,5 mio. kr. til stuehuset, 3,4 mio. kr. til driftsbygninger og 2 mio. kr. til jordtilliggendet, der var på 20 ha. af blandet bonitet.

Skattemyndighederne ændrede fordelingen på grundlag af en vurdering foretaget af Skat Ejendomsvurderingen, således at 9,5 mio. kr. blev henført til stuehuset, 3,9 mio. kr. blev henført til driftsbygninger og 4,5 mio. kr. blev henført til jordtilliggendet.

Ved et syn og skøn afholdt i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten blev 11,2 mio. kr. henført til stuehuset, 3,4 mio. kr. henført til driftsbygningerne og 3,3 mio. kr. henført til jordtilliggendet. Differencen på 1,3 mio. kr. mellem p.d.e.s. den aftalte fordeling og p.d.a.s. handelsværdien ifølge den sagkyndige vurdering for stuehuset afveg således fra handelsværdien på 11,2 mio. kr. med 11,6 pct. Afvigelsen for jordtil-

Offentliggjort d. 11. juni 2013

liggende androg under tilsvarende forudsætninger 39,4 pct., medens værdiansættelsen for driftsbygningerne svarede til parternes værdiansættelse.

Landsskatteretten fastsatte herefter fordelingen i overensstemmelse med den sagkyndige vurdering, og stuehuset blev således ved fordelingen værdiansat til 11,2 mio. kr., og jordtilliggendet til 3,3 mio. kr.

Om det retlige grundlag anførte Landsskatteretten bl.a., at der er *direkte lovhjemmel* i afskrivningslovens § 45, stk. 3 og ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6 til at korrigere fordelingen af overdragelsessummen, selv om parterne har konkret modstridende interesser. Landsskatteretten henviste videre til motivudtalelserne til lov nr. 958 af 20/12 1999, hvoraf fremgår, at har parterne i en handelssituation konkret modstående interesser, kan parterne forvente, at den skatteansættende myndighed vil lægge den aftalte overdragelsessum samt fordelingen heraf, til grund. Retten anførte med henvisning til TfS 2009, 1044 VL videre, at dette dog ikke gælder, hvis den aftalte fordeling må anses for åbenbart forkert.

Om den nærmere værdiansættelse, der skal foretages på dette retsgrundlag, fremkom Landsskatteretten herefter med følgende udtalelse:

”Det er ikke muligt at fastsætte nogen klar grænse for, hvornår en fordeling kan anses for åbenbart forkert. Det skyldes, at der bl.a. må tages hensyn til, at skønssikkerheden ikke er den samme i alle handler. Der må derfor foretages et samlet skøn ved vurderingen af, om fordelingen af overdragelsessummen på de enkelte aktiver er åbenbart forkert. Til støtte herfor er det Landsskatterettens opfattelse, at der som udgangspunkt kan hentes en vis vejledning i de tidligere gældende retningslinjer om en 20 % -grænse for tilsidesættelse af afskrivningsgrundlag for landbrugets driftsbygninger. Landsskatteretten henviser til rettens afgørelse offentliggjort i SKM2004.424.LSR.

Der skal, efter Landsskatterettens opfattelse, således korrigeres, såfremt der er tale om en åbenbar afvigelse mellem det aftalte eller selvangivne, og den faktiske handelsværdi, set i forhold til hvad der vurderes at være handelsværdien. Hertil bemær-

Offentliggjort d. 11. juni 2013

kes, at denne ikke nødvendigvis er sammenfaldende med den offentlige ejendomsværdi.”

For så vidt angik den konkrete sag lagde retten til grund, at der var tale om uafhængige parter, og at der kunne foretages en skattemæssig korrektion af fordelingen, hvis denne måtte anses for åbenbart forkert i forhold til handelsværdien.

Landsskatteretten fandt videre, at syns- og skønsmandens værdiansættelser måtte anses som handelsværdien for de enkelte aktiver, og at forskellen mellem den aftalte handelsværdi for jorden og skønsmandens skønnede handelsværdi for jorden lå uden for den normale skønssikkerhed. På denne baggrund anså retten den aftalte fordeling af overdragelsessummen som åbenbart forkert. Herefter fastsatte Landsskatteretten fordelingen i overensstemmelse med syns- og skønsmandens fordeling.

Konsekvenser

Vedrørende den konkrete værdiansættelse rummer kendelsen flere budskaber:

For det første, at omfanget af en konkret afvigelse skal vurderes med udgangspunkt i det enkelte aktivs handelsværdi, her som fastslået ved et syn og skøn; se i modsætning hertil Byrettens dom i sagen ref. i TfS 2009, 1044 VL, hvor afvigelsen blev vurderet i forhold til den mellem parterne aftalte værdi.

Dernæst, at der – som det formuleres af Landsskatteretten – *som udgangspunkt kan hentes en vis vejledning i de tidligere gældende retningslinjer om en 20 % -grænse for tilsidesættelse af afskrivningsgrundlag for landbrugets driftsbygninger*. Med denne udmelding har værdiansættelsesreglen i det skrinlagte SD-cirkulære nr. 40 af 12/12 1978 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger nu så at sige fået en vis renaissance.

For det tredje, at vurderingen af, hvorvidt en given fordeling er ”åbenbart forkert” skal foretages for hvert enkelt aktiv omfattet af overdragelsen.

Offentliggjort d. 11. juni 2013

Dette sidste forhold indebærer i sagens natur – og som det så tydeligt illustreres i den omhandlede sag – at beskedne procentuelle afvigelser på værdifulde aktiver – samtidig kan konstituere en meget væsentlig afvigelse på et samtidigt overdraget aktiv af beskednen værdi og dermed give grundlag for korrektioner også mellem uafhængige parter med konkret modstående interesser. For nu at blive i den landbrugsfaglige terminologi, er der med denne kendelse åbnet en ladeport for korrektioner af afståelsessummen mellem uafhængige parter med konkret modstående interesser.

Det kræver ikke meget fantasi at forestille sig, hvordan overdragelser af mindre, nedlæggelsesværdige landbrugsejendomme med betydelig liebhaverværdi i form af beliggenhed og luksusbolig, vil blive jaget vildt i skatteforvaltningen, fordi sælgeren har været så letsindig at bibeholde og videresælge en udtjent driftsbygning, hvis værdi nærmer sig nedrivningsværdien.

Dette har næppe været den oprindelige tanke med ejendomsavancebeskatningslovens § 4 og afskrivningslovens § 45.

Vil man sikre sig mod skattemyndighedernes korrektion, må anbefalingen være, at parterne tager en sagkyndig med på råd ved overdragelsen for at tilvejebringe den fornødne sikre værdiansættelse. Den sagkyndige skal helst være mere sikker på hånden end mæglerne, der medvirker i TV-udsendelsen ”Hammerslag”. Her ses ikke sjældent afvigelser, der klart overskrider den nu fastlagte grænse for, hvad der må anses som en ”åbenbart forkert” værdiansættelse. Hvad der er mere tankevækkende er, at i disse udsendelser antages det – med rette – at den rigtige pris er den faktisk anvendte handelsværdi – og ikke hvad en mægler mener, at ejendommen skal koste.

— o —