

Beviskrav for anskaffelsessum ved erhvervelse af fast ejendom v/advokat senior partner Kurt Siggaard og advokatfuldmægtig Kristian Torp

1. Indledning

Ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 blev der foretaget et antal ændringer i den dagældende skattekontrollov, idet det i forarbejderne hertil for de fleste bestemmelsers vedkommende oplystes, at der var tale om redaktionelle eller dog overvejende redaktionelle ændringer. Som led i revisionen bortfaldt blandt andet den hidtidige bestemmelse i lovens § 3, stk. 5, der indeholdt en 5-årig opbevaringspligt for erhvervsdrivende, der i medfør af skattekontrollovens § 3, stk. 1, var pålagt regnskabspligtⁱ. Ændringen var efter forarbejderne begrundet i, at det fandtes mere hensigtsmæssigt, at lade de pågældende erhvervsdrivende være omfattet af den almindelige 5-årige opbevaringspligt efter bogføringslovenⁱⁱ. Ved lovændringen synes det således klart at være forudsat, at overgangen til, at lade opbevaringsfristen være reguleret centralt i bogføringsloven ikke skulle medføre materielle ændringer i retsstillingen. Denne forudsætning er næppe korrekt.

2. Beskatning ved salg af fast ejendom

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, bortset fra næringsmæssige køb og salg, reguleres i ejendomsavancebeskatningsloven^{iv}, jf. lovens § 1. Efter lovens § 4, stk. 1 opgøres den skattepligtige fortjeneste som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen^v. Dog beskattes fortjeneste af én eller tofamilieshuse og ejerlejligheder ikke, såfremt ejendommen har tjent til skatteyderens bolig, jf. § 8, stk. 1.

Opgørelsen af afståelsessummen giver sjældent anledning til problemer, idet den ved salget opgivne pris i udgangspunktet blot lægges til grund^{vi}. Da salget i øvrigt er sket i nær sammenhæng med selvangivelsen af fortjenesten eller tabet, opstår dokumentationsproblemer kun sjældent vedrørende opgørelsen af afståelsessummen.

Også for anskaffelsessummen er udgangspunktet den på skødet angivne værdi, der tillægges vedligeholdelses- og forbedringsudgifter, såfremt disse i et kalenderår har oversteget kr. 10.000, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 2, 1. pkt.^{vii}. I praksis har fastsættelsen af navnlig sidstnævnte udgifter, der ikke fremgår af et oprindeligt skøde, vist sig at volde problemer^{viii}. Bevisproblemet kan i sådanne sager synes særligt vanskeligt, fordi køb og salg af fast ejendom ofte sker over lange perioder, og udgifter, der kan indgå i avanceberegningen derfor ofte vil være afholdt mange år tidligere.

Bevisbyrden for anskaffelsessummen, herunder bevisbyrden for, at der er afholdt relevante omkostninger til vedligeholdelse og forbedringer påhviler, i overensstemmelse med, hvad der gælder generelt for skattemæssige fradrag, skatteyderen^x, der i almindelighed må dokumentere de pågældende udgifter^x.

Spørgsmålet om bevisbyrden ved ansættelse af anskaffelsessum har været oppe i et større antal sager og alene målt på sagsmængden er der således indikation for, at retsstillingen ikke er ganske forudsigelig for skatteyderen^{xi}.

Da avancebeskatning ofte drejer sig om ganske betydelige summer, er det særligt vigtigt, at skatteyderen kan forudse, hvilke beviskrav han potentielt kan mødes med, og dermed løbende sikre sig relevant og tilstrækkelig dokumentation for afholdte udgifter. Det er derfor problematisk, at ændringen af skattekontrolloven i 1995 synes at have afskåret den sidste klare regel herom.

3. SKM2009.626BR

Afgørelsen SKM2009.626.BR^{xii} vedrørte spørgsmålet, om en virksomheds dokumentation for anskaffelsessummen. Virksomheden gjorde under sagen gældende, at den af Skat godkendte anskaffelsessum var for lavt fastsat, idet han havde afholdt betydelige udgifter til vedligehold og istandsættelse af ejendommen. Virksomheden, der var omfattet af bogføringslovens regler, havde løbende tilført udgifterne til sine regnskaber. Regnskaberne var alle revisorpåtegnede, og virksomheden havde på intet tidspunkt modtaget indsigelser fra Skat imod regnskaberne. Foruden fremlæggelse af regnskaberne afgav selskabets revisor forklaring på vegne af selskabet, ligesom der for et antal af udgifterne var fremlagt udfærdigede overslag samt et antal fakturaer vedrørende nogle af disse poster.

Skat havde forud for sagen anmodet selskabet om, som dokumentation for de opgjorte udgifter, at sende bilagsmateriale i form af regnskabsbilag, kontospecifikationer, kontoudtog, handelsdokumenter mv. Da selskabet havde været ude af stand til at fremsende den krævede dokumentation, idet selskabet ikke længere var i besiddelse af dokumenterne, der vedrørte regnskabsår, der lå mere end 5 år forud for salget, nægtede Skat at anerkende vedligeholdelsesudgifterne^{xiii}.

For byretten gjorde selskabet principalt gældende, at der efter udløbet af den 5 årige opbevaringspligtige periode efter bogføringsloven ikke kunne stilles krav om fremlæggelse af samtlige bilag for udgifterne. Argumentationen vandt ikke genlyd ved byretten, der fandt bogføringslovens 5-årige opbevaringsregel uden relevans for opgørelsesspørgsmålet. På denne baggrund, og idet retten herefter konstaterede, at selskabets fremlæggelse af revisorpåtegnet regnskab ikke i tilstrækkeligt omfang havde dokumenteret de selvangivne udgifter gav retten Skat medhold.

Såfremt afgørelsen er rigtigt, synes dette resultat at være vanskeligt at forene med motivudtalelserne ved 1995-ændringen af skattekontrolloven. Man kan næppe forestille sig, at Skat eller domstolene på samme måde havde valgt at se bort fra en legal opbevaringsfrist, hvis denne havde været indeholdt i skattekontrollovens bestemmelser om dokumentation for selvangivelsen. Forud for 1995-ændringen vidste virksomheder, der efter skattekontrolloven var pålagt at føre regnskab, at de var forpligtet til at opbevare underliggende bilag i 5 år, idet denne opbevaringspligt fulgte direkte af skattekontrolloven. Tilsvarende, og idet det vanskeligt kan begrundes at virksomheder omfattet af bogføringsloven skulle være stillet dårligere i denne henseende, kunne virksomheder, der efter bogføringsloven var forpligtet til at opbevare deres regnskabsmateriale i 5 år indrette sig i tillid til, at dette var den relevante opbevaringsperiode, også ved opgørelsen af ejendomsavance^{xiv}.

Det synes derfor uoverensstemmende med motivudtalelserne, der netop forudsatte, at der ikke ville ske materielle ændringer, når retten i SKM2009.626.BR har fundet, at bogføringslovens regler nu er uden relevans for vurderingen af, i hvor lang en periode, erhvervsdrivende er pligtige at opbevare dokumentation for udgifter til vedligeholdelse og forbedringer af fast ejendom.

4. Et udblik – bevisvilkårlighed ved opgørelse af anskaffelsessummen

Ved en gennemgang af den skatteretlige praksis på området tegner der sig et billede af, at skatteyderen ikke blot har en tidsbegrænset opbevaringspligt, men også at de beviskrav der stilles, særligt for private, kan opfattes som vanskelige hvis ikke umulige at opfylde.

Praksis fra særligt to områder – køb og salg af fast ejendom (4.1) og afskrivninger på fast ejendom (4.2) skal fremhæves, men problematikken synes at være universal, således at bevisproblemerne opstår i enhver situation, hvor skatteyderen kan have behov for at indrette sig i tillid til en bestemt anskaffelsessum for den faste ejendom.

4.1 Køb og salg af fast ejendom

I en del tilfælde er situationen den, at skatteyderen har haft udgifter til opførelse eller forbedring af den fast ejendom. Om praksis vedrørende beviskravene til fakturaer og lignende regningsmateriale for sådanne kan henvises til Retten i Lyngbys dom af 27. september 2012, hvor skatteyderen havde fremlagt en række fakturaer til støtte for en påstand om fradrag. Retten nægtede fradrag bl.a. med henvisning til tvivl om, hvorvidt flere af disse muligt var betalt af skatteyderens forældre. Der var i sagen desuden usikkerhed om, i hvilket omfang de påberåbte udgifter var dækket af et af skatteyderen indgået forlig. I SKM2013.754BR nægtede retten at forhøje det af skattemyndighederne godkendte fradrag. Skatteyderen havde fremlagt en række fakturaer, men disse afvistes som tilstrækkeligt bevis for afholdte udgifter, bl.a. på grund af manglende tidsmæssig sammenhæng mellem fakturaerne, arbejdet og betalingerne. Herudover henvistes til, at fakturaerne ikke i tilstrækkeligt omfang var specificerede og at der manglede dokumentation i form af underliggende bilag. I SKM2005.173Ø stadfæstede landsretten Landsskatterettens afgørelse, hvorefter nogle fremlagte udgiftsbilag ikke var tilstrækkelig dokumentation for den fulde udgift. Der lagdes ved begge instanser vægt på, at visse af disse bilag var udaterede eller fejdaterede, og at det ikke klart fremgik, at skatteyderen var køber. Fradrag skønsmæssigt anerkendt med ca. 337.000 ud af ca. 537.000 kr. I samme retning Landsskatterettens afgørelse journalnr 09-01994, hvor skatteyderen havde angivet forbedringsudgifter til godt 80.000. Skatteyderen havde alene fremlagt regninger for de godt 27.000 kr., hvoraf Landsskatteretten godkendte fradrag for 20.000 kr. De resterende regninger afvistes med henvisning til, at regningerne ikke havde adresseangivelser, og at skatteyderen havde flere ejendomme.

I andre tilfælde angår tvisten den ved overdragelsen opgivne anskaffelsessum. I sådanne sager har SKAT i flere tilfælde tilsidesat den opgivne pris med henvisning til en udmeldt skønsmands vurdering. Der kan fra praksis henvises til Landsskatterettens journalnr 08-00712, hvor Landsskatteretten tilsidesatte den angivne overdragelsespris med henvisning til, at skønsmanden havde vurderet en højere markedspris. Landsskatteretten bortså herved fra det sælgende selskabs indsigelse om, at der skulle gives fradrag for en reparation, og at differencen mellem den anførte pris og skønsmandens pris, der herefter kunne opgøres til 10 % lå inden for den usikkerhed der knytter sig til sådanne vurderinger^{xv}.

Heroverfor står afgørelserne SKM2008.907 og SKM.2005.491VLR, hvor et udmeldt Syn og Skøn der havde vurderet forbedringsomkostningerne til et højere beløb end ansat af skattemyndighederne ikke godkendtes. I 2008 afgørelsen henvistes til, at skatteyderen i kraft af sit erhverv havde adgang til rabatter, og at en del af arbejdet var udført af skatteyderen selv og dennes venner. I 2005 afgørelsen fandt landsretten ikke, at skønsmandens vurdering, der konkret var 45 % højere end Skats ansættelse af udgifterne kunne føre til et større fradrag, idet skatteyderen var ansat som tømrer og derfor formodningsvist havde opnået brancherabatter svarende til denne forskel.

4.2 Afskrivninger på fast ejendom

Også i afskrivningssammenhæng er det nødvendigt at fastlægge den (afskrivningsberettigede) købesum, og også i disse sager kan der efter omstændighederne være lang tid i mellem erhvervelsen og den skattemæssige afskrivning, da sådanne afskrivninger undertiden udskydes til senere indkomstår.

Praksis fra Skat og retterne synes at illustrere, at det også på dette område kan være vanskeligt for skatteyderen at forudse sin retsstilling, og navnlig i forhold til syn og skøn kan man stille spørgsmålstegn ved, om Skat ikke følger hhv. ikke følger erklæringen baseret på, hvad der medfører det største skatteprovenu.

Illustrative er SKM2009.603ØLR og SKM2013.393BR. I førstnævnte afgørelse var spørgsmålet, hvad anskaffessummen for særlige installationer (på fast ejendom) kunne opgøres til. Både Skat og Landsskatteretten lagde i overensstemmelse med et afholdt Syn og Skøn til grund, at dette kunne opgøres til kr. 805.000. Skatteyderen, der havde opgjort værdien til 863.142, men ikke var i besiddelse af kvitteringer herfor, indbragte sagen for domstolene og fik ved byretten medhold, men måtte ved landsretten se Skats afgørelse opretholdt med formuleringen, at det "*ikke [er] godtgjort, at skattemyndighedernes skøn var åbenbart urimeligt eller hviler på et urigtigt grundlag*". Afgørelsen forekommer åbenbart rigtigt, men kontraster med i hvert fald præmisserne i landsskatterettens afgørelse i 2013-sagen. I denne sag – SKM2013.393BR – var spørgsmålet, hvor stor en del af et anvendt beløb, der kunne henregnes til erhvervsmæssige formål, og altså en afart af anskaffelsesproblematikken. Der var til sagen indhentet Syn og Skøn, hvorved det var udtalt, at det fulde beløb måtte anses for anvendt erhvervsmæssigt. Både Skat og Landsskatteretten udtalte hertil at udtalelsen "*blot [var] en generel kalkulation*". I byretten fik skatteyderen, med henvisning til erklæringen, medhold. Generelt tegner der sig da også et billede af, at skønserklæringer i hvert fald ved retterne tillægges betydelig vægt mens billedet ved skattemyndighederne er noget mere broget.

En sidste afgørelse der skal nævnes er SKM2002.530VLR. Her var spørgsmålet, om en erklæring udarbejdet på grundlag af et Syn og Skøn kunne føre til, at afskrivningsgrundlaget skulle fastsættes til en for skatteyderen gunstigere værdi, end hvad der fulgte af den i forbindelse med overdragelsen udarbejdede slutseddel. Sælgeren af ejendommen procederede under sagen på, at det var myndighederne praksis, at den i skattemæssig henseende afgørende værdi var den faktiske værdi – uanset parternes aftale. Landsretten fandt, med henvisning til, at salget var sket mellem ikke-interesseforbundne parter og med en bemærkning om, at køberen havde afskrevet i henhold til slutsedlen, at den opgivne værdi måtte lægges til grund, uanset indholdet af skønserklæringen.

5. Afsluttende bemærkninger

Det er næppe i sig selv problematisk, at Skat stiller betydelige dokumentationskrav ved opgørelsen af avancebeskatningen. Det er derimod retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at bevisvurderingen på visse områder synes at være præget af vilkårlighed, eller dog manglende forudsigelighed. Ved at støvsuge skattekontrolloven for regler om dokumentationskrav, og ved samtidig at nægte at inddrage regler fra andre skatteretlige love, har Skat etableret en retstilstand, hvor det for så vidt står Skat frit for, fra sag til sag, at fastsætte, hvilke dokumentationskrav skatteyderen pålægges at opfylde.

Det ville i den forbindelse være ønskeligt, hvis spørgsmålene om, hvordan skatteydere skal dokumentere deres udgifter, og i hvor lang tid de er pligtige at opbevare denne dokumentation var fastsat ved lov, svarende til hvad lovgiver syntes at have forudsat ved vedtagelsen af ændringen af skattekontrolloven.

I forbindelse med arbejdet i det moderniseringsudvalg, der af Skatteministeriet er nedsat med henblik på udarbejdelse af forslag til modernisering af Skattekontrolloven, har spørgsmålet om bl.a. lovfæstelse af de skattepligtiges opbevaringspligter og bevisbyrdefordelingen været rejst. Skatteministeriet har været ganske afvisende overfor forslag til lovgivning, der kunne forbedre borgernes retssikkerhed i forbindelse med bevisbyrdespørgsmålet.

Skatteministeriet finder det tilsyneladende tilfredsstillende, at borgerne er frataget enhver sikkerhed for, hvorledes bevisbyrden for opgørelse af skatterelevante anskaffelsessummer kan løftes.

Problemet er dog indlysende let at løse, såfremt Skatterådet og Skatteministeren besluttede sig til at gøre brug af den i Skattekontrollovens § 1 stk. 2 givne bemyndigelse og lade den årlige selvangivelse indeholde mulighed for afgivelse af oplysninger om opgørelsen af skatterelevante anskaffelsessummer. Det vil herefter være op til Skat indenfor de i Skatteforvaltningsloven indeholdte ændringsfrister, at kontrollere også dette selvangivne forhold, og borgeren vil efter Skattekontrollovens almindelige strafbestemmelse om afgivelse af urigtige oplysninger til brug for skatteligningen, være ansvarlig for de selvangivne anskaffelsessummer. Efter ændringsfristernes udløb vil der herefter ikke være tvivl om, hvilken skatterelevante anskaffelsessum borgeren kan lægge til grund ved avanceopgørelser, opgørelser af afskrivningsgrundlag m.v.

ⁱ LFF nr. 104 af 1. december 1995

ⁱⁱ Efter skattekontrollovs § 3, stk. 1, der i det væsentligste svarer indholds-mæssigt til den dagældende bestemmelse, kan skatteministeren efter indstilling fra Ligningsrådet bestemme, at erhvervsdrivende, der ikke er omfattede af bogføringsloven, skal føre regnskab. Virksomheder, der i medfør af denne bestemmelse var pålagt regnskabspligt var efter skattekontrolloven forpligtet til at opbevare regnskabsmaterialet i 5 år. Kompetencen er i dag udnyttet ved bekendtgørelse 593/2006 594/2006 som ændrede ved bekendtgørelse 1090/2013 1239/2013.

ⁱⁱⁱ LFF nr. 104 af 1. december 1995, specielle bemærkninger til § 3, stk. 1

^{iv} Lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. september 2013. Afståelse af ejendomme erhvervet ved næring beskattes efter statskattelovens §§ 4 og 5 a.

^v Indtægten beskattes for privatpersoner som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 15.

^{vi} For ejendomme erhvervet før 19. maj 1993 gælder efter stk. 3 særlige opgørelsesregler. Særligt for overdragelse mellem interesseforbundne er det i værdiansættelsescirkulæret fastsat, at prisen gyldigt kan fastsættes til ejendomsvurderingen fratrukket 15 %, jf. Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning. Om overtrædelse se SKM2002.265Ø, hvor en aftalt pris tilsidesattes og overdragsessummen i stedet fastsattes til den offentlige vurdering minus 15 %.

^{vii} Anskaffelsessummen forhøjes efter ejendomsavancebeskatningslovens § 5, stk. 1, 1. pkt. med et tillæg på 10.000 kr. for anskaffelsesåret og hvert af de følgende kalenderår. Til anskaffelsessummen kan efter praksis lægges handelsomkostninger i snævrere forstand. Af Ligningsvejledningens afsnit E.C.4.3 fremgår, at der til afskrivningsgrundlaget medregnes advokatsalær, mæglersalær samt tinglysningsafgift vedrørende skødet og udgifter til byggeteknisk gennemgang og til eventuel vurdering af ejendommen.

^{viii} Dog ikke for udgifter, der straks har kunnet fradrages som vedligeholdelsesudgifter, jf. SL § 6, litra e, eller som har kunnet straksafskrives efter AFL § 21. Det er efter bestemmelsen alene udgifter til forbedring og vedligehold, der kan fradrages, hvorfor vennetjenester og arbejde udført af skatteyderen ikke kan indgå i fradragsopgørelsen.

^{ix} Se eksempelvis SKM2004.162HR og særligt vedrørende avancebeskatning SKM2009.124HR

^x Se hertil Landsskatterettens afgørelse, journalnr. 08-03403, der dog konkret hverken fandt udgifterne dokumenterede eller sandsynliggjorte.

^{xi} Foruden de i artiklen gennemgåede kan henvises til Landsskatterettens afgørelse journalnr. 09-01750 (vurdering af et større antal forbedringsomkostninger). I en række tilfælde kan der næppe sættes spørgsmålstegn ved Skats bevisvurdering, jf. SKM2007.143Ø (forbedringsudgifter nægtede. En del af fakturaerne var tilbagedateret, bilagsmaterialet var ufuldkommen og skatteyderen havde afgivet skiftende forklaringer om udgifterne). Se også SKM2009.763V (forhøjelse af anskaffelsessum nægtet, bl.a. lagt vægt på, at den af Skat ansatte værdi stod i skødet og var lagt til grund ved avancebeskatningen af sælger og at samme købesum var lagt til grund ved ejendomsavancebeskatningen af appellansens daværende ægtefælle) afgørelsen forekommer åbenbart rigtig.

^{xii} BS 12-1810/2008

^{xiii} Afgørelsen stadfæstedes ved Landsskatteretten kendelse af 15. april 2008.

^{xiv} Det kan formentlig efter samme logik antages, at også privatpersoner, i det omfang avancen ikke ville være fritaget efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, måtte være at stille mindst lige så godt som de selskaber, der med hjemmel i lov var pålagt en opbevaringspligt, og at også private derfor kunne støtte ret på skattekontrollovens opbevaringsbestemmelse

^{xv} Afgørelsen er muligt præget af, at salget skete til hovedpartshaveren. Differencen betragtedes således som maskeret udlodning. Det er dog bemærkelsesværdigt, at en difference på 10 % giver anledning til korrektion, når henses til den cirkulærefastsatte praksis for handel mellem interesseforbundne, hvor prisen tillades fastsat til 15 % under den offentlige grundvurdering. Det ville være ønskværdigt, om Skat også for øvrige ejendomsavancesager fastsatte en praksis for, hvor stor en afvigelse fra den offentlige vurdering eller den af en udmeldt skønsmænd fastsatte værdi, der kunne accepteres.

^{xvi} Det er almindeligt anerkendt, også i den forvaltningsretlige litteratur, at Skat i mangel af beviser har en særlig skønskompetence, og at myndighedens særlige sagkundskab i disse sager må føre til, at domstolene kun undtagelsesvist tilsidesætter dette "bevisskøn"