

Offentliggjort d. 13. januar 2009

Korrektion af købesummens fordeling ved overdragelse af landbrugsejendom – åbenbart forkert fordeling – SKM2008.993.BR ©

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

Retten i Sønderborg antog ved en dom af 20. november 2008, at en afvigelse på 26,7 pct. mellem på den ene side den mellem uafhængige parter aftalte pris for et stuehus og på den anden side stuehusets værdi ifølge en sagkyndig vurdering, medførte, at den aftalte fordeling af købesummen for en landbrugsejendom måtte tilsidesættes som åbenbart forkert.

Efter afskrivningslovens § 45, stk. 2 skal køber og sælger ved salg af afskrivningsberettigede aktiver i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde foretage en fordeling af den samlede kontantomregnede salgssum på de aktiver, der er omfattet af overdragelsen. Af § 45, stk. 3 fremgår videre, at den fordeling på aktiver efter stk. 2, som parterne har aftalt, er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse, samt at afgørelsen er bindende for både sælger og køber.

Tilsvarende bestemmelser er optaget i ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 5 og 6.

Spørgsmålet om, i hvilket omfang skattemyndighederne af egen drift kan fravige en mellem parterne aftalt fordeling af afståelsessummen, har været rejst i flere sammenhænge. Efterprøvelse og eventuel korrektion af en aftalt fordeling vil almindeligvis komme på tale ved overdragelser mellem nærtstående, men vil også kunne blive aktuelt for overdragelser mellem uafhængige parter.

Offentliggjort d. 13. januar 2009

Der er tale om en velkendt problemstilling, som bl.a. i begyndelsen af 1990'erne været genstand for betydelig opmærksomhed. For så vidt angår særligt korrektion mellem uafhængige parter kan henvises til skatteministerens udtalelser i henholdsvis TfS 1992, 191 og TfS 1992, 254 vedrørende TfS 1991, 471 Ø (Bodega-sagen) samt tillige til Retssikkerhedsudvalgets redegørelse 1992, s. 68-69.

I 1998 blev der med de ovenfor refererede regler i afskrivningslovens § 45 og ejendomsavancebeskatningslovens § 4 fastslået en pligt for parterne til at fordele den samlede afståelsessum ved overdragelse af flere skatterelevante aktiver.

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 som en bemærkning af generel karakter, 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.”*

For så vidt angår særligt tilfælde, hvor parterne *ikke har modstående interesser*, enten generelt eller som følge af konkrete forhold, anføres i motiverne videre, at den skatteansættende myndighed – ligesom i dag – vil kunne tilsidesætte fordelingen, *“når det er åbenbart, at den af parterne aftalte fordeling ikke svarer til de faktiske handelsværdier”*.

I motiverne til § 45 anføres videre, at SD-cirkulære nr. 40 af 12/12 1978 om afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger som en konsekvens af de foreslåede regler vil blive ophævet. Efter dette cirkulære kunne 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 nedsættes, når det afskrivningsgrundlag, myndighederne kunne godkende ved ligningen, var mere end 20 pct. lavere end skatteyderens. Ifølge motiverne til afskrivningslovens § 45 vil en ophævelse af cirkulæret indebære, at *“...skattemyndighedernes værdiansættelse af en afskrivningsberettiget bygning ikke længere skal være mere end 20 pct. lavere end den*

Offentliggjort d. 13. januar 2009

værdi, som parterne har aftalt, for at skattemyndighederne i konkrete tilfælde kan korrigere overdragelsessummen.”

I de oprindelige motiver til afskrivningslovens § 45 er 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 forkert”.

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. Ej heller disse motivudtalelser er dog ganske klare. Af motiverne til denne lovændring fremgår således bl.a., at ”*Skattemyndigheden forventes dog kun at korrigere en af parterne aftalt overdragelsessum eller fordeling, såfremt fordelingen er åbenbart forkert*”. Videre fremgår a.s., at: ”*Hvis parterne har konkret modstående interesser, kan parterne forvente, at den skatteansættende myndighed vil lægge den af parterne aftalte overdragelsessum samt fordeling på de overdragne skatterelevante aktiver til grund*”.

Jeg har ved flere tidligere lejligheder omtalt skattemyndighedernes muligheder for korrektion af en aftalt fordeling af afståelsessummen. For så vidt angår uafhængige parter fordeling af købesummen kan i nærværende sammenhæng nævnes JUS 2003, nr. 52 vedrørende TfS 2003, 984 LSR samt JUS 2005/1 vedrørende henholdsvis Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2004, 828 LSR og en ikke-offentliggjort Landsskatteretskendelse af 24/9 2004.

I den senest offentliggjorte kendelse, ref. i TfS 2004, 828, er udtrykkeligt anført, at også i tilfælde, hvor parterne har konkret modstående interesser, vil der kunne foretages skattemæssig korrektion, hvis den aftalte fordeling må anses for ”åbenbart forkert”.

Kriteriet for korrektion synes således på baggrund af forarbejder og den foreliggende skatteadministrative praksis i alle tilfælde at være, om fordelingen kan anses for ”åbenbart forkert.”

Offentliggjort d. 13. januar 2009

I ingen af de ovenfor nævnte sager fandt Landsskatteretten grundlag for at korrigere den aftalte fordeling af afståelsessummen på de enkelte aktiver.

I den ikke-offentliggjorte kendelse 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 vurderingen 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. Ved et syn og skøn i 2003 blev stuehuset værdiansat til 1,025 mio. kr. og jorden til 4,4 mio. kr.

Den aftalte købesum for stuehuset afveg således fra værdien ifølge den sagkyndige vurdering med knap 20 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 skatterelevante aktiver.

Med dommen af 20/11 2008 er der imidlertid – forhåbentligt kun indtil videre - trukket en klar grænse for, hvilke afvigelser, der kan accepteres.

Også denne sag drejede sig om den aftalte fordeling af købesummen for en landbrugsejendom. Landbrugsejendom var blevet 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. Skattemyndighederne anfægtede den aftalte fordeling, da stuehuset efter myndighedernes opfattelse var blevet værdiansat til et for højt beløb. Ved et syn og skøn i sagen blev stuehuset værdiansat til 1,03 mio. kr. Afvigelsen mellem den aftalte pris og handelsværdien ifølge den sagkyn-

Offentliggjort d. 13. januar 2009

dige vurdering androg således 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. Ejendommen var blevet solgt til sælgerens fætters søn, men der var ifølge parternes samstemmende oplysninger ingen nærmere private relationer mellem parterne.

Sælgeren gjorde under sagen gældende, at det ikke fremgik af forarbejderne eller den skatteretlige teori, hvilken procentvis afvigelse, der skal være tale om, førend der kan anses at foreligge en ”åbenbart forkert” fordeling, og at parterne vil kunne operere indenfor en meget vid margin, før skattemyndighederne vil kunne gribe korrigerende ind. Videre anførte sælgeren, at med et 15 pct.-tillæg ville stuehuset kunne ansættes til 1.179.900 kr., og der er herefter kun var en forskel på 15,7 pct. til den aftalte pris 1.400.000 kr. Så beskeden en forskel som 15,7 pct. kunne efter sælgerens opfattelse ikke anses for "åbenbart forkert" men måtte ligge inden for den skønsmargin, som må indrømmes.

Retten i Sønderborg konstaterede indledningsvist, at der efter syns- og skønsmandens fordeling kun kunne henføres 1.026.000 kr. til stuehuset, samt at det måtte lægges til grund, at der uanset den usikkerhed, der altid vil spille ind ved vurderinger af denne art, ikke var mulighed for at henføre en større del af købesummen til stuehuset, hvis der stadig skulle være tale om realistiske priser for avlsbygningerne og jorden.

Herefter lagde retten til grund, at kun 1.026.000 kr. af købesummen kunne henføres til stuehuset. Den aftalte stuehuspris, som var 26,7 % højere, måtte efter Rettens opfattelse herefter tilsidesættes som åbenbart forkert i medfør af afskrivningslovens § 45, stk. 3.

Med Retten i Sønderborgs dom af 20/11 2008 er der, i hvert fald indtil videre, markeret en klar grænse for, hvilke afvigelser der ikke vil kunne anerkendes skattemæssigt.

Dybest set er hele problemstillingen besynderlig, hvis der er handlet mellem uafhængige parter med modstående interesser. Hvordan skulle det være muligt at fastsætte den “rigtige” handelsværdi til andet, end hvad aktivet rent faktisk er handlet til mellem uafhængige parter.

Offentliggjort d. 13. januar 2009

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 —