

REVIFAXEN

NYHEDSBREV OM SKATTER OG AFGIFTER
Nummer 1279 af 20/3 2017

Værdiansættelse – elastik i metermål

Østre Landsret har afsagt en dom om værdiansættelse af anparter til brug for opgørelse af en urealiseret avance ved ophør af fuld dansk skattepligt. Værdien af anparterne var efter skattekursreglerne 6.250 kr., 2000-cirkulærene gav en negativ værdi på 2,5 mio. kr., og SKAT havde ansat en handelsværdi på 150 mio. kr. Østre Landsret godkendte den af SKAT opgjorte værdi. Sagen er indbragt for Højesteret.

Værdiansættelse af anparter ved skattepligtsophør (SKM2017.200.ØLR)

Det interessante i denne dom er for så vidt ikke, om værdien af anparterne udgør det ene eller andet beløb, når man ikke er den person, som skal fraflytningsbeskattes.

Dommen indeholder derimod – fra såvel sagsøgers som sagsøgtes side – en række anbringender om, hvorvidt værdiansættelser efter 1982-cirkulæret og 2000-cirkulærene er vejledende eller bindende.

Faktum i sagen – kort fortalt

Kort fortalt var der tale om en person, der flyttede til Schweiz, og den fulde danske skattepligt ophørte den 29. november 2010.

Personen havde anmodet Skatterådet om et bindende svar, hvor han ønskede bekræftet, at anparternes værdi til brug for opgørelsen af fraflytningsbeskatning kunne ansættes til 1.250.000 kr.

Værdien efter 1982-cirkulæret (skattekursreglerne) var opgjort til 6.250 kr. Efter 2000-cirkulærene udviste beregningen en negativ værdi på 2,5 mio. kr.

Disse værdier var opgjort på grundlag af det seneste årsregnskab, som var afsluttet den 31. december 2009. Ved en tillempet beregning, hvor der alt andet lige blev taget højde for udviklingen i selskabets værdi frem til fraflytningstidspunktet, var værdien opgjort til 1.250.000 kr.

SKAT havde foretaget diverse beregninger og blandt andet anvendt DCF-metoden. På baggrund af disse beregninger mente SKAT, at anparternes handelsværdi (ud fra et forsigtigt skøn) kunne ansættes til 150 mio. kr.

Sagsøgers (anpartshaver) anbringender mv. om værdiansættelse

I proceduren for Østre Landsret anførte anpartshaverens advokat, at sagen omhandlede tre hovedtemaer:

1. Har S under de foreliggende omstændigheder ret til at anvende 1982-cirkulæret og de heri anviste skattekursregler til beregning af den skattemæssige fraflytningsværdi?
2. Har S, som anvist i Ligningsvejledningen 2010, ret til at anvende Ligningsrådets regler i 2000-cirkulærerne til beregning af den skattemæssige fraflytningsværdi?
3. Har SKAT, uanset 1982-cirkulæret og 2000-cirkulærerne, ret til at foretage et frit skøn, og er det konkrete grundlag for SKATs værdiskøn i overensstemmelse med TP-vejledningens krav.

Ad 1

Advokaten anfører til dette punkt, at det er en kendsgerning, at 1982-cirkulærets skattekursregler gav et retskrav på en rent skematisk værdiberegning. Efter disse regler hverken kunne eller skulle der udøves noget skøn. Den beregnede værdi skulle lægges til grund som skattemæssig handelsværdi uanset skønsusikkerhed og uanset mere eller mindre usikre fremtidsudsigter.

Ad 2

Til dette punkt anføres, at det er en kendsgerning, at 2000-cirkulærerne anviser en række helt konkrete beregningsprincipper, der normerer skønsudøvelsen baseret på kendte regnskabstal, og som begrænser det helt frie skøn. Efter disse regler skal beregningsprincipperne efterleves, men der kan ske skønsmæssig justering af beregningsresultatet, hvis der er konkret begrundelse for en konkret justering.

Ad 3

Endelig er det en kendsgerning, at TP-vejledningen slet ikke indeholder konkrete beregningsanvisninger, men blot redegør for en række forskellige mulige og komplicerede beregningsmetoder. TP-vejledningen forudsætter, at der kan udøves et principielt frit skøn, men fastsætter samtidig en lang række strenge metodekrav vedrørende sammenligningsanalyser, fremadrettede prognoser og datakvalitet mv.

Sagsøgte (Skatteministeriet) anbringender mv. om værdiansættelse

Kammeradvokaten indleder med at anføre, at det følger af aktieavancebeskatningslovens § 38, at anparters værdi ved fraflytning skal fastsættes til handelsværdien.

Sagens "stridspunkt" er - ud fra advokatens procedure - reelt ikke anparternes handelsværdi, men spørgsmålet om, hvorvidt anpartshaveren har et ubetinget retskrav på, at værdien af anparterne skal fastsættes ud fra de hjælperegler, der er indeholdt i dels 1982-cirkulæret dels TSS-cirkulærerne 2000-09 og 2000-10.

Kammeradvokaten anfører, at der ikke gælder et sådant retskrav.

Ad 1982-cirkulæret

Som begrundelse for, at der ikke gælder et sådant retskrav anfører kammeradvokaten blandt andet:

I bemærkningerne til 1987-loven (den nuværende § 38 i aktieavancebeskatningsloven er en videreførelse af den fraflytningsbeskatning, der blev indført i 1987 i lovens § 13 a) er anført, at værdien opgøres efter reglerne i 1982-cirkulæret. Disse bemærkninger fører ikke til, at sagsøgeren har et retskrav på, at en værdiansættelse af anparterne ved fraflytningen den 29. november 2010 skal ske på grundlag af formueskattekursen.

Det er både efter aktieavancebeskatningslovens ordlyd, cirkulæret og efter praksis afgørende at nå frem til handelsværdien. 1982-cirkulæret er kun **vejledende**, og hjælpereglen kan kun anvendes, hvis resultatet svarer til handelsværdien. At cirkulæret alene er vejledende, er direkte anført i cirkulæret flere steder.

Ad 2000-cirkulærerne

Som begrundelse for, at der heller ikke gælder et retskrav på at anvende disse cirkulærer, anfører kammeradvokaten blandt andet:

Af bemærkningerne til lovforslaget om ophævelse af formueskatten (lov nr. 1219 af 27. december 1996) fremgår, at det altid har været såvel lovens som cirkulærets (1982-cirkulæret) krav, at overdragelse skulle ske til handelsværdien.

I et ministersvar, som blev afgivet i forbindelse med behandlingen af lovforslaget i 1996, er anført, at:

”man allerede i dag (har) tilsidesat skattekursen som udtryk for handelsværdien og er ved hjælp af andre faktorer kommet frem til en realistisk handelsværdi, samt at ”Skattekursen giver ikke et sandt billede af handelsværdien og tilbagevenden til et tilsvarende system vil derfor ikke være aktuelt.”

Ved formueskattens ophævelse ønskede lovgiver dermed et generelt ”opgør” med værdiansættelse på grundlag af formueskattekursen. Dette ”opgør” blev bl.a. gennemført ved udstedelsen af TSS-cirkulære 2000-09 og 2000-10.

Ifølge begge disse cirkulærer skal der ske en værdiansættelse, så værdien svarer til handelsværdien. Det fremgår eksempelvis direkte af TSS-cirkulære 2000-09, afsnit 1 ...:

”Værdien af unoterede aktier og anparter fastsættes til handelsværdien”.

Der eksisterer således ikke et retskrav på anvendelse cirkulærerne. Cirkulærerne er kun vejledende, og dette fremgår udtrykkeligt af cirkulærerne.

Ad SKATs værdiansættelse

Den korte kommentar er her, at kammeradvokaten ikke mener, at advokaten har ført bevis for, at den af SKAT fastsatte værdi kan tilsidesættes.

Kommentarer

Dommen fra Østre Landsret er indbragt for Højesteret.

Så sent som i 2016 afsagde Højesteret en dom om anvendelsen af 1982-cirkulæret. Dommen omhandlede +/- 15 %'s-reglen ved udlæg af fast ejendom fra et dødsbo. Højesteret udtalte i denne dom:

”Højesteret finder, at værdiansættelsescirkulærets pkt. 6, 2. afsnit, efter sammenhængen med pkt. 48 og på baggrund af Skattedepartementets afgørelser af 24. september og 3. december 1984, skatteministerens besvarelse af 30. april 1990 og forarbejderne til boafgiftsloven indebærer, at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %'s-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder.”

Højesteret afviste altså boets synspunkt om, at der består et retskrav på, at værdiansættelsen sker efter 1982-cirkulæret.

Højesteret fandt konkret, at der forelå sådanne omstændigheder, at SKATs anmodning om sagkyndig vurdering af handelsværdien skulle imødekommes. Der var således omstændigheder, som tydede på, at ejendommene var udlagt til en arving til for lave værdier.

Ud fra oplysningerne i den nu foreliggende sag at dømme, synes anparternes værdi ved fraflytningen ikke at være 6.250 kr., - 2,5 mio. kr. eller 1.250.000 kr. Så måske foreligger der også i denne sag "særlige omstændigheder", der medfører, at de vejledende cirkulærer ikke kan anvendes.

Med venlig hilsen

Skatteafdelingen
REVITAX A/S

Ewaldsgade 5
2200 København N
Telefon 3391 2201
Telefax 3391 3801