

Artikler

36

Transfer pricing og værdiskøn

af advokat Eduardo Vistisen, Vistisen skatteadvokater

Når SKAT foretager en transfer pricing-ansættelse, udøver SKAT normalt et værdiskøn. Artiklen omhandler, hvornår SKAT kan foretage et værdiskøn, og med hvilke begrundelser virksomheden kan få værdiskønnet tilsidesat. En ny dom kaster lys over en af disse begrundelser, der ikke har været så meget i fokus. Se TfS 2014, 53 i næste nummer.

Denne artikel omhandler tilsidesættelse af SKATs værdiskøn i forbindelse med transfer pricing-ansættelser.

Virksomhederne bliver ofte udsat for et værdiskøn fra SKATs side – trods fuld transfer pricing-dokumentation – og det kan være vanskeligt for virksomheden at vurdere, om SKAT har ret i, at der kan udøves et værdiskøn, og om skønnet kan tilsidesættes.

Nærværende artikel redegør for “spillereglerne” for et værdiskøn. Hovedfokus i artiklen er *tilsidesættelse* af værdiskønnet.

Hvad er et værdiskøn?

Et værdiskøn er af Malene Kerzel i TfS 1999, 478 beskrevet således:

“Det såkaldt skatteretlige værdiskøn adskiller sig fra det almindelige forvaltningsretlige legalitetsskøn derved, at det ikke relaterer sig til en retsregel, men derimod til faktum. Værdiskønnet aktualiseres således i situationer, hvor der som følge af bevisnød ikke er tilstrækkeligt grundlag

for at fastsætte indkomsten ud fra de foreliggende oplysninger.” (forfatterens understregninger)

Et værdiskøn kaldes også et skatteskøn, og Bent Christensen har i “Forvaltningsret – Prøvelse”, 1994, side 68 f., anført:

“Det fælles karakteristikon for skatteskøn er, at det opkrævende forvaltningsorgan fastsætter det nødvendige tal, selv om sædvanligt bevis ikke foreligger.

...

Skatteskønnet erstatter beviset.” (forfatterens understregning)

Værdiskønnet bidrager altså ikke med at supplere uklare regler, men derimod “uklart” faktum.

I forbindelse med en transfer pricing-ligning kan SKAT vurdere, om et givet aktiv er et immaterielt aktiv omfattet af AL § 40, stk. 2's begreb “eller lignende”. Dette er *ikke* et værdiskøn, men hører under det, man betegner et legalitetsskøn.

Et værdiskøn vil derimod være, når det immaterielle aktiv skal værdiansættes.

Hvornår må SKAT udøve værdiskøn?

Problemstillingen vedrørende tilsidesættelse af værdiskøn er kun aktuel, såfremt SKAT har *ret* til at udøve et værdiskøn.

Hvorvidt SKAT har ret til at foretage et vær-

diskøn, er i sig selv et omfangsrigt emne, hvorfor jeg vil undlade at behandle dette spørgsmål uddybende i nærværende artikel.

Jeg vil dog knytte et par overordnede bemærkninger til, hvornår SKAT kan foretage et værdiskøn i transfer pricing-sager, da retten hertil er selve forudsætningen for min artikel.

Værdiskønnet i transfer pricing-sager er direkte lovhjemlet i SKL § 3 B, stk. 9:

“Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6 eller indsendt erklæring efter stk. 8, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.”

Bestemmelsen henviser til SKL § 5, stk. 3:

“Hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.”

Det afgørende er således, om den skattepligtige har udarbejdet transfer pricing-dokumentation.

Foreligger der ikke transfer pricing-dokumentation, kan SKAT udøve et værdiskøn.

Dette svarer til praksis om, hvorvidt der foreligger selvangivelse/regnskab.

Af forarbejderne til SKL § 5, stk. 3 fremgår endvidere:

“Det foreslås, at skattemyndighederne (ligesom efter gældende ret) skal kunne skatteansætte en skattepligtig af en skønsmæssig opgjort skattepligtig indkomst eller formue, hvis den skattepligtige ikke har selvangivet indkomsten eller formuen på ansættelsestidspunktet, eller en bogførings- eller regnskabspligtig ikke har indgivet årsregnskab på dette tidspunkt.

Dette gælder også tilfælde, hvor “en selvangivelse eller et skattemæssigt årsregnskab” er så mangelfuldt, at de ikke kan sidestilles med henholdsvis en selvangivelse eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 1 og 3.

Efter de almindelige principper for bevisførelse påhviler det i sådanne tilfælde som udgangspunkt skattemyndigheden at sandsynliggøre, at den skønnede opgørelse ikke er mindre sandsyn-

lig end andre opgørelser (set i lyset af de oplysninger, som skattemyndighederne er i besiddelse af).” (forfatterens understregning)

Det fremgår heraf, at en transfer pricing-dokumentation, der er så mangelfuld, at den ikke kan sidestilles med den krævede dokumentation i henhold til bekendtgørelse nr. 42 af 24/1 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, giver SKAT ret til at foretage et værdiskøn.

Det svære spørgsmål i den sammenhæng er, hvor mangelfuld transfer pricing-dokumentationen må være, før SKAT kan udøve et værdiskøn.

Kommende højesteretsdommer Lars Apostoli har i TfS 2003, 401, “Det skatteretlige skøn”, anført følgende vedrørende SKL § 5, stk. 3 og tilsidesættelse af et regnskab:

“Det skal dog i den forbindelse bemærkes, at påvisningen af fejl i regnskabsgrundlaget ikke altid fører til tilsidesættelse af hele regnskabet og selvangivelsen. Er der alene tale om uvæsentlige fejl, som er uden betydning for regnskabet og selvangivelsens generelle troværdighed, vil selvangivelsen kunne anses for behørig på trods af disse fejl. I disse tilfælde vil det være tilstrækkeligt at korrigere de konkrete poster i regnskabet og selvangivelsen, hvor fejlen er konstateret. Det afgørende er, om regnskabsmanglerne er så alvorlige, at regnskabet ikke udgør et troværdigt grundlag for indkomstansættelsen.” (forfatterens understregninger)

Heraf følger, at transfer pricing-dokumentationen skal være kvalificeret mangelfuld, før SKAT kan tilsidesætte denne og foretage et værdiskøn.

SKAT og Kammeradvokaten har i ganske mange sager – også i sager vedrørende betydelige beløb – gjort gældende, at den foreliggende transfer pricing-dokumentation kan tilsidesættes og erstattes af SKATs værdiskøn.

Mange virksomheder vælger at forlige sådanne sager, men det er værd at overveje, om SKAT overhovedet er berettiget til at foretage et værdiskøn. Som udgangspunkt vil SKAT ikke kunne foretage et værdiskøn, når der foreligger transfer pricing-dokumentation.

En tillægsproblemstilling i denne forbindelse er, om SKAT kan tilsidesætte *en del* af dokumentationen og dermed have ret til at udøve et begrænset værdiskøn vedrørende den tilsidesatte del. SKAT kan fx anerkende virksomhedens værdiansættelsesmetode, men vælge en anden "profit level indicator".

Det er min vurdering, at disse principielle spørgsmål i sidste ende vil blive afgjort af domstolene og vil bygge videre på praksis vedrørende taksationer efter SKL § 5, stk. 3.

Spørgsmålene vil ikke blive behandlet yderligere i denne artikel, men det er konkluderende værd at bemærke, at SKAT i transfer pricing-sager som udgangspunkt kun har ret til at udøve et værdiskøn, hvis 1) der ikke foreligger transfer pricing-dokumentation, eller 2) dokumentationen er kvalificeret mangelfuld.

Kan SKAT udøve et værdiskøn, når der foreligger fyldestgørende transfer pricing-dokumentation?

Hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er kvalificeret mangelfuld, kan SKAT som udgangspunkt ikke udøve et værdiskøn, der "erstatte" den foreliggende transfer pricing-dokumentation.

SKAT kan i sådanne tilfælde kun udøve et værdiskøn, hvis der foreligger tilstrækkelig bevisnød.

Der foreligger en sådan bevisnød, når skatteyderens transfer pricing-dokumentation resulterer i en pris, der væsentligt afviger fra markedsprisen.

SKAT skal derfor i sager, hvor der foreligger behørig transfer pricing-dokumentation, løfte bevisbyrden for, at den foreliggende transfer pricing-værdiansættelse

"...væsentligt afviger fra, hvad parter uden en sådan fælles interesse må antages at ville have aftalt." (forfatterens understregning),

jf. eksempelvis TfS 1996, 497 H.¹

Det er først, når SKAT har løftet denne bevisbyrde, at SKAT kan foretage sit eget værdiskøn.

Det må antages, at der i transfer pricing-sager skal ganske meget til, for at SKAT kan løfte den-

ne bevisbyrde, da der i sådanne sager foreligger korrekt transfer pricing-dokumentation, der fastsætter en transfer pricing-pris. SKAT skal således kunne dokumentere, at der kan opnås en væsentlig anden pris end prisen i den foreliggende transfer pricing-dokumentation.

I den forbindelse bemærkes det, at domstolene prøver, om der foreligger en sådan væsentlig afvigelse eller i øvrigt er bevisnød, jf. Bent Christensen "Forvaltningsret – Prøvelse", 1994, side 70:

"Domstolene prøver, om bevisnøden er til stede, og tilsidesætter forvaltningens beslutning om at udøve skatteskøn, hvis de mener, at der findes tilstrækkelige beviser, eller at de subsidiære bevisregler kan anvendes."

Hvorfor har det betydning, om SKAT har ret til at udøve værdiskøn?

Som det fremgår ovenfor, erstatter et værdiskøn bevisbedømmelsen.

Retten til at foretage et værdiskøn er derfor et udslag af en særlig form for bevisbyrde.

Kampen om bevisbyrden er meget central i transfer pricing-sager, da bevisbyrde-reglerne vil afgøre sagen, hvis ingen ved, hvad transferprisen er.

I transfer pricing-sager gælder det derfor også om *ikke* at have bevisbyrden.

Jeg har kaldt det "kampen" om bevisbyrden, da bevisbyrden kan gå over til den anden part.

I denne "kamp" spiller værdiskønnet en væsentlig rolle for bevisbyrden.

Hvis SKAT har ret til at udøve et værdiskøn, har skatteyderen bevisbyrden.

Det er derfor helt centralt at vide, hvornår SKAT kan udøve et værdiskøn, og hvornår skatteyderen kan få tilsidesat værdiskønnet, så bevisbyrden flyttes over på SKAT igen.

Første del af denne artikel har omhandlet, hvornår SKAT kan udøve et værdiskøn, dvs. hvornår SKAT kan flytte bevisbyrden over på skatteyderen.

Sidste del af denne artikel vedrører, hvordan skatteyderen får flyttet bevisbyrden tilbage til SKAT, når SKAT har ret til og faktisk har udøvet et værdiskøn.

Dvs. hvordan kan skatteyderen anfægte SKATs lovlige værdiskøn?

Tilsidesættelse af værdiskøn

Som det fremgår ovenfor, er det ikke altid, SKAT har ret til at udøve et værdiskøn.

Skatteyderen kan således gøre gældende, at SKAT slet ikke har været berettiget til at foretage et værdiskøn i forbindelse med transfer pricing-ansættelsen.

Herunder kan skatteyderen gøre gældende, at transfer pricing-dokumentationen efter skatteyderens opfattelse ikke er behæftet med så væsentlige mangler, at det er uegnet som grundlag for værdifastsættelsen.

Hvis der foreligger et "lovligt" værdiskøn, kan skatteyderen få skønnet tilsidesat i henhold til tre forskellige grunde:

1. Grundlaget (forudsætningerne) for værdiskønnet er forkert.
2. Selve resultatet af værdiskønnet er forkert.
3. SKAT er gået uden for rammerne af det værdiskøn, som tilkommer SKAT.

Vedrørende de to første grunde har kommende højesteretsdommer og tidligere partner hos Kammeradvokaten Lars Apostoli i TfS 2003, 401, anført:

"At der er grundlag for et skøn i forbindelse med skatteansættelsen, betyder naturligvis ikke, at den skattepligtige er uden muligheder for at anfægte skønnet. I givet fald er derto "vinkler" for en indsigelse imod skønnet. Den ene angår grundlaget for skønnet. Den anden angår selve rimeligheden og rigtigheden af resultatet af skønnet.

...

Grundlaget for skønnet handler om de faktiske og retlige forudsætninger, som er lagt til grund ved skønsudøvelsen. Spørgsmålet er, om disse forudsætninger er korrekte og fyldestgørende.

...

Den anden "vinkel" for en indsigelse imod skattemyndighedernes skøn er som nævnt den, hvor

det er rimeligheden og rigtigheden af resultatet, som anfægtes. Udsigten til succes afhænger meget af den skattepligtiges evne til at fremlægge oplysninger og dokumentation, der understøtter hans synspunkt om, at skønnet i det konkrete tilfælde har ført til et urimeligt resultat." (forfatterens understregninger)

Højesteret formulerer det normalt således, se eksempelvis TfS 2009, 163 H, hvorefter:

"[skatteyderen] ikke har godtgjort, at den skønmæssige ansættelse er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag." (forfatterens understregninger)

Højesteret har i TfS 2005, 125 H suppleret disse to grunde for at tilsidesætte et lovligt værdiskøn med en tredje grund. I henhold til denne tredje grund kan skønnet tilsidesættes hvis den

"ansatte værdi ligger uden for rammerne af det skøn, der tilkommer myndighederne."

Vestre Landsret har i TfS 2010, 238 V oplistet alle tre grunde:

"På denne baggrund tiltrædes det, at Jørgen Nikolajsen ikke har godtgjort, at grundværdien og dermed ejendomsværdien for ejendommen Absalonsvej 1 i Randers er fastsat for højt, eller at skattemyndighederne har udøvet skønnet på et forkert eller mangelfuldt grundlag eller er gået uden for rammerne af det skøn, som tilkommer myndighederne." (forfatterens understregning)

Og denne tredje begrundelse kan genfindes i landsrettens præmisser i TfS 1999, 362 H, samt Højesteret henviste til, samt TfS 1998, 371 V. Derudover har Kammeradvokaten procederet på denne tredje grund i TfS 2006, 190 V, TfS 2009, 60 H, TfS 2009, 84, TfS 2009, 436, TfS 2012, 5 V, og TfS 2012, 744 Ø.

Der foreligger dog, så vidt ses, ikke en dom, hvor en skatteyder har fået medhold i, at et værdiskøn kunne tilsidesættes med den tredje begrundelse. Jeg vil derfor i den sidste del af denne artikel ikke uddybe den tredje begrundelse, men

derimod rette blikket mod den første og den anden begrundelse for at tilsidesætte et lovligt værdiskøn.

Åbenbart urimeligt værdiskøn

Der findes en meget omfangsrig praksis, hvor skatteydere har gjort gældende, at resultatet af et værdiskøn er åbenbart urimeligt.

Det forekommer forståeligt, at skatteydere forsøger at tilsidesætte resultatet af et værdiskøn, da et værdiskøn i sidste ende handler om, hvad en given skattepost skal værdiansættes til.

Problemet er imidlertid, at der skal ganske meget til for at tilsidesætte resultatet af et værdiskøn.

Skatteyderen skal jo løfte bevisbyrden for, at en værdi skønnet af SKAT er "åbenbart urimeligt".

Lars Apostoli anfører i TfS 2003, 401:

"En gennemgang af retspraksis viser, at det kun meget sjældent sker, at den skattepligtige er i stand til at præstere det fornødne grundlag for, at domstolene kan statuere, at skatteskønnet er åbenbart urimeligt."

Et eksempel på en sådan tilsidesættelse er TfS 1999, 248 H, hvor forskellen ifølge Højesterets flertal var "betydelig".

Det er bemærkelsesværdigt, at praksis har udviklet sig derhen, at skatteyderen skal løfte bevisbyrden for, at et værdiskøn er åbenbart urimeligt, når SKAT har ret til at udøve et værdiskøn. Som tidligere nævnt fremgik det af forarbejderne til SKL § 5, stk. 3:

"Efter de almindelige principper for bevisførelse påhviler det i sådanne tilfælde [når SKAT har ret til at udøve et værdiskøn] som udgangspunkt skattemyndigheden at sandsynliggøre, at den skønnede opgørelse ikke er mindre sandsynlig end andre opgørelser (set i lyset af de oplysninger, som skattemyndighederne er i besiddelse af)." (forfatterens understregninger)

Ikke desto mindre er praksis meget konsekvent, og Lars Apostoli udtrykker det således, at dom-

stolens kontrol med selve resultatet af et værdiskøn ikke er intensiv, jf. TfS 2003, 401:

"Domstolenes tilbageholdenhed i forbindelse med prøvelse af skatteskøn gælder kun, for så vidt angår selve skønnet – altså spørgsmålet om, hvorvidt det materielle resultat af skønsudøvelsen forekommer rimeligt og rigtigt. På dette punkt er kriteriet for en tilsidesættelse, at der føres bevis for, at skønnet er åbenbart urimeligt."

Anderledes forholder det sig, for så vidt angår spørgsmålene om, hvorvidt betingelserne for en skønmæssig ansættelse overhovedet er opfyldt, og hvorvidt skønnet hviler på et rigtigt grundlag. På disse punkter er domstolskontrollen intensiv. Der er således ingen anledning til tilbageholdenhed fra domstolens side, når det drejer sig om prøvelsen af disse spørgsmål, og kun de oplysninger og beviser, som parterne er i stand til at fremlægge, sætter grænserne for domstolens muligheder for at bedømme, om grundlaget for skønnet er i orden." (forfatterens understregninger)

Jeg vil derfor som sidste del af denne artikel se nærmere på, hvornår et værdiskøn kan tilsidesættes, når grundlaget er forkert.

Grundlaget for SKATs skøn

Som det fremgår af ovenstående citat af Lars Apostoli, er domstolens prøvelse af SKATs "grundlag" for et værdiskøn "intensiv", dvs. fuld prøvelse.

Det er derfor i en transfer pricing-sag værd at overveje, om SKATs værdiskøn kan tilsidesættes som værende baseret på et forkert grundlag, da bevisbyrden i henhold til retspraksis er lettere at løfte.

Grundlaget for skønnet handler om de faktiske og retlige forudsætninger, der er lagt til grund ved skønsudøvelsen. Spørgsmålet er, om disse forudsætninger er korrekte og fyldestgørende.

I en transfer pricing-sag kunne fejl ved grundlaget for et værdiskøn eksempelvis være SKATs valg af værdiansættelsesmetode eller SKATs inddragelse af nogle særlige risici eller mangel på samme.

Udgangspunktet er, at domstolene prøver sådanne spørgsmål "til bunds".

Der synes desværre ikke at være så megen fokus på denne mulighed for at tilsidesætte SKATs værdiskøn i transfer pricing-sager, men en række domme – herunder en helt ny – kan forhåbentlig give lidt inspiration.

UfR 1982.1115 H vedrørte værdiansættelsen af arbejdskraft – i dag ville tilsvarende problemstillinger være udlejning af medarbejdere.

Skattemyndighederne indhentede en skønserklæring, der fastsatte værdien med udgangspunkt i timelønssystemet. Der blev under sagen afholdt syns- og skønforretning. Skønserklæringen fastslog, at opgørelsen af værdien skulle ske ud fra en akkordberegning. Landsretten fastslog herefter, at det af skattemyndighederne udøvede skøn hvilede på et urigtigt grundlag, og Højesteret hjemviste efterfølgende sagen til fornyet behandling ved ligningsmyndighederne.

Dommen er et eksempel på, at grundlaget for SKATs valg af værdiansættelsesmetode i en transfer pricing-sag kan tilsidesættes, hvis det kan sandsynliggøres, at en anden værdiansættelsesmetode sædvanligvis anvendes i “markedet”.

I TfS 1985, 386 V havde skattemyndighederne foretaget en skønsmæssig fordeling af salgssummen for et aktiv. Grundlaget for skønnet var imidlertid behæftet med en fejl, idet der var taget udgangspunkt i offentlige oplysninger, der ikke længere var korrekte. Vestre Landsret hjemviste derfor sagen. Fejlen kan i øvrigt også være baseret på juridiske fejlopfattelser, se eksempelvis TfS 2000, 560 H.

I en transfer pricing-sag kunne en lignende problemstilling eksempelvis være et værdiskøn vedrørende en koncernforbundet kontraktproducent. Hvis det viser sig, at det koncernforbundne selskab er et regulært produktionsselskab, er SKATs værdiskøn baseret på et fejlagtigt faktum, og derfor er grundlaget for skønnet forkert.

Et selvstændigt værdiskøn i Landsskatteretten kan også tilsidesættes. TfS 1987, 434 V er et eksempel på, at Landsskatterettens eget værdiskøn – såfremt denne begrundes værdiskønnet anderledes end SKATs oprindelige værdiskøn – kan tilsidesættes.

I dommen skulle nogle aktiver værdiansættes ved et skøn. Aktiverne var vurderet af både det daværende Skatteråd og Statsskattedirektoratet.

Der forelå den forskel mellem de af Statsskattedirektoratet foretagne værdiansættelser og Skatterådets ansættelser, at der i Statsskattedirektoratets ansættelser ikke var indregnet kursnedslag.

Skatterådets ansættelse af handelsværdierne var således reelt væsentlig højere end Statsskattedirektoratets.

Landsskatteretten havde i klagesagen lagt vægt på, at de af Statsskattedirektoratet ansatte værdier ikke afveg væsentligt fra de af Skatterådet skønnede handelsværdier.

Herefter udtalte Vestre Landsret:

“Efter det anførte er denne forudsætning [at Statsskattedirektoratets værdier ikke afveg væsentligt fra Skatterådets værdier], som Landsskatteretten må antages at have tillagt betydelig vægt, ikke rigtig. Som følge heraf hjemvises sagerne i overensstemmelse med sagsøgtes subsidiære påstande til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne.”

Såfremt Landsskatteretten i en transfer pricing-sag lægger vægt på nogle forudsætninger, som SKAT har lagt til grund i forbindelse med et transfer pricing-værdiskøn ved den oprindelige ligning, og det kan sandsynliggøres, at disse forudsætninger er forkerte, kan Landsskatterettens værdiskøn tilsidesættes, da grundlaget er forkert.

Der foreligger endnu meget få egentlige transfer pricing-afgørelser fra Landsskatteretten, så denne problemstilling vil først efterfølgende blive relevant, når det skal overvejes, om en Landsskatteretsafgørelse – hvor der foreligger et selvstændigt værdiskøn fra Landsskatteretten, der bygger på forudsætninger fra SKATs værdiskøn – skal indbringes for domstolene.

En nyligt afsagt dom fra Østre Landsret TfS 2014, 53 illustrerer, at skatteyderen ikke skal fremlægge fuldstændigt bevis for, at grundlaget for SKATs værdiskøn er forkert, men derimod blot dokumentere, at et forhold, bør “give [SKAT] anledning til overvejelser om, hvorvidt” grundlaget for værdiskønnet er opgjort korrekt. Hvis SKAT derefter ikke kan dokumentere, at dette konkrete forhold har medført

sådanne overvejelser, er grundlaget for skatte-kønnet forkert.

Dommen vedrørte vurderingen af en sommerhusejendom pr. 1/10 2007, hvor skatteyderen havde fået indrømmet et nedslag i ejendomsværdien som følge af, at handelspriserne i lokalområdet var lavere, end SKATs maskinelle forslagsberegning gav udtryk for.

Som bekendt består ejendomsværdien for sommerhuse af grundværdien og bygningsværdien. Tilsammen er grundværdien og bygningsværdien lig med ejendomsværdien.

SKATs nedslag i sagen var indrømmet til alle ejendomme i lokalområdet, og SKAT havde henført det fulde nedslag til bygningsværdien, ikke grundværdien.

Skatteyderen gjorde gældende, at SKAT efter nedslaget i ejendomsværdien havde undladt at foretage en konkret vurdering af, i hvilket omfang grundværdien også burde være korrigeret, dvs. nedsat. I den forbindelse gjorde skatteyderen gældende, at der bestod en glidende sammenhæng mellem størrelsen af ejendomsværdien og grundværdien.

Derfor, gjorde skatteyderen gældende, hvilede den af SKAT skønnede grundværdi på et fejlagtigt grundlag.

Østre Landsret udtalte:

“Det fremgår af Vurderingsvejledningen og Den juridiske vejledning, herunder de grundværdikurver, der er indeholdt heri, at der i almindelighed er sammenhæng mellem grundværdi og ejendomsværdi. En nedsættelse som følge af, at handelspriserne i området er lavere end forudsat i beregningen, bør derfor give anledning til overvejelser om, hvorvidt også grundværdien er lavere end forudsat. Det fremgår imidlertid ikke, at skattemyndighederne har foretaget sådanne overvejelser, og afgørelsen om alene at henføre nedslaget til bygningsværdien er ikke nærmere begrundet. Da det herefter ikke kan udelukkes, at ansættelsen af grundværdien for As ejendom bygger på et forkert grundlag, tages hans hjemvisningspåstand til følge.” (forfatterens understregninger)

Det fremgår af præmisserne, at såfremt et

delelement i et værdiskøn bør give anledning til overvejelser om rigtigheden af forudsætningen for hele værdiskønnet, skal SKAT dokumentere, at SKAT eller en klagemyndighed har foretaget sådanne overvejelser, eller at begrundelsen for hele værdiskønnet i øvrigt tager højde for delelementet.

SKATs værdiskøn stred således mod SKATs egen indre logik.

Et tilnærmelsesvist eksempel i en transfer pricing-sag kunne være, at databasesøgning resulterer i, at forudsætningen for selve valget af SKATs værdiansættelsesmetode giver anledning til overvejelser.

Helt konkret kunne det tænkes, at SKAT har baseret et skatteskøn efter TNM-metoden, jf. hertil DJV 2013-2, afsnit C.D.11.2.2.2.6

Som bekendt er TNM-metoden “ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen”, jf. hertil DJV 2013-2, afsnit C.D.11.2.2.2.6.

Ved TNM-metoden fastlægger man nettoavancen for et af de koncernforbundne selskaber.

Hvis en databasesøgning fastlægger nettoavancen for det ene selskab kan residual-avancen for det andet koncernforbundne selskab være så eksorbitant høj, at det kan medføre overvejelser om, hvorvidt TNM-metoden overhovedet er anvendelig.

Hvis SKAT i et sådant tilfælde ikke kan dokumentere, at dette har været overvejet, er værdiskønnet baseret på TNM-metoden udført på et forkert grundlag, og skønnet vil kunne tilsidesættes med samme begrundelse som i TfS 2014, 53.

Det er endvidere værd at bemærke, at i TfS 2014, 53 anfører landsretten, at værdiskønnet kan tilsidesættes, hvis det ikke kan udelukkes, at de manglende overvejelser kan føre til, at skønnet er foretaget på et forkert grundlag.

Samme ordbrug benytter Vestre Landsret sig af i TfS 1996, 303 V, hvor det var uklart, om skyldrådet og Landsskatteretten havde været klar over, at et areal lå uden for nogle byggefeltet, hvilket havde betydning for værdiskønnet. I TfS 1996, 303 V udtalte Vestre Landsret:

“Efter ordlyden af skyldrådets indstilling til Landsskatteretten samt præmisserne i Landskatterettens kendelse kan det ikke udelukkes, at

disse instansers afgørelser bygger på en urigtig antagelse om, at en del af arealet på 2.369 m² vil kunne bebygges efter detailplanlægning af området.” (forfatterens understregning)

Der skal således blot være tale om, at en fejl i grundlaget for værdiskønnet ikke kan udelukke, at værdiskønnet er forkert.

Resultat af tilsidesættelse af værdiskøn

Såfremt et værdiskøn tilsidesættes af Landskatteretten, vil Landsskatteretten selv kunne foretage et selvstændigt værdiskøn. Såfremt et værdiskøn tilsidesættes af domstolene som følge af, at grundlaget for værdiskønnet er forkert, er udgangspunktet, at sagen hjemvises til fornyet behandling ved skattemyndighederne.

Man skal derfor være klar over, at får man medhold i, at SKATs værdiskøn i en transfer pricing-sag er foretaget på et forkert grundlag, starter sagen “forfra” – nu på baggrund af det korrekte grundlag.

Tilsidesættes værdiskønnet som følge af, at selve resultatet af værdiskønnet er forkert, er der tilsyneladende en nyere tendens til, at værdiskønnet ikke nødvendigvis hjemvises, jf. Torben Bagge i TFS 2013, 588 .

Konklusion

Konkluderende kan kontrollen med SKATs værdiskøn i transfer pricing-sager opsummeres således:

SKAT kan som udgangspunkt kun udøve et værdiskøn, hvis

- 1) der ikke foreligger transfer pricing-dokumentation, eller
- 2) dokumentationen er kvalificeret mangelfuld.

Hvis der foreligger behørig transfer pricing-dokumentation, skal SKAT løfte bevisbyrden for, at den foreliggende transfer pricing-værdiansættelse “væsentligt afviger fra, hvad parter uden en sådan fælles interesse må antages at ville have aftalt”.

Hvis SKAT kan udøve et lovligt værdiskøn, kan skatteyderen få skønnet tilsidesat i henhold til tre forskellige grunde:

1. Grundlaget (forudsætningerne) for værdiskønnet er forkert.
2. Selve resultatet af værdiskønnet er forkert.
3. SKAT er gået uden for rammerne af det værdiskøn, som tilkommer SKAT.

De kommende års transfer pricing-sager må forventes at bidrage til yderligere afklaring af bl.a. en række af ovennævnte problemstillinger og bevistemaer.

Noter

1. Der findes en del domme, herunder transfer pricing-domme, der er med til at klarlægge spørgsmålet om en “væsentlig” afvigelse. Spørgsmålet vil dog ikke blive behandlet nærmere i nærværende artikel.