

Udskriftsdato: 7. januar 2026

KEN nr 9696 af 17/04/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af ejendomsavance ved afståelse af ejendomme ejet af kommanditselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 11-03467

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af ejendomsavance ved afståelse af ejendomme ejet af kommanditselskab

Resumé

Sagen vedrørte opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendomme ejet af G1 K/S og G2 K/S. Landsskatteretten fandt, at der ikke var tale om »brugte anparter«, samt at udbyderhonorarerne hverken kunne tillægges anskaffelssummen eller fratrækkes salgssummen ved opgørelsen af ejendomsavancen. Sagen vedrørte endvidere en formalitetspåstand om berettigede forventninger, som blev støttet på, at skattemyndigheden ikke i ejertiden havde korigeret skatteyderens afskrivningsgrundlag. Landsskatteretten fandt, at der ikke forelå berettigede forventninger.

Sagen drejer sig om opgørelse af ejendomsavancen ved afståelse af ejendomme ejet via ejerskab til kommanditandele i G1 K/S og G2 K/S. Formalitetspåstand om berettigede forventninger.

Landsskatterettens afgørelse

Personlig indkomst

Skatteankenævnet har ansat ejendomsavancen ved afståelse af klagerens ejerandel i G1 K/S' ejendom til 1.235.029 kr. mod selvangivet 630.069 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

Skatteankenævnet har ansat ejendomsavancen ved afståelse af klagerens 8 ejerandele i G2 K/S' ejendom til 1.983.584 kr. mod selvangivet 1.572.332 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

Skatteankenævnet har ansat ejendomsavancen ved afståelse af klagerens 7 ejerandele i G2 K/S' ejendom til 1.228.746 kr. mod selvangivet 1.205.705 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

Generelle oplysninger

Klageren var i 2006 deltager som kommanditist i G1 K/S og G2 K/S. Begge kommanditselskaber afstod i 2006 fast ejendom. Der er mellem SKAT og klageren uenighed om, hvorvidt nærmere opregnede handelsomkostninger, herunder primært honorar til projektudbydere, skal indgå i avanceopgørelserne.

G1 K/S

Sagens oplysninger

G1 K/S er stiftet den 20. november 2003. G1 K/S blev ultimo oktober 2003 udbudt som anpartsprojekt af G3 A/S. Det fremgår af prospektet, at G1 K/S er udbudt i 90 kommanditandele á 400.000 kr. med et kontant indskud på 713.333 kr. for 10 andele. Det fremgår af afsnit 4 i prospektet, at G1 K/S har til formål at erhverve og udleje en investeringsejendom beliggende i Y1.

Om købesummen for ejendommen er der oplyst følgende:

»Ejendommen erhverves for 36,8 mio. kr. ekskl. omkostninger. Dette svarer til ca. 16,9 gange årslejen. Købesummen pr. kvm. udgør ca. 9.906 kr. Ejendommen overtages med den ubetingede ejendomsret, freehold.

De samlede købs- og handelsomkostninger garanteres af G3 A/S til ikke at overstige 16 % af ejendommens købesum. Dette dækker blandt andet stempel- og tinglysningsafgift, advokat, etableringsomkostninger til långivere, vurderingsrapport, mæglersalær, udbyderhonorar og projektudvikling mv.«

Om selskabets kapitalbehov og finansiering er der oplyst følgende:

Kapitalbehov	
Købspris på ejendom	36.861 t.kr.
Købsomkostninger	5.898 t.kr.
Likvide midler	3.264 t.kr.
Årets resultat	387 t.kr.
	46.410 t.kr.
Finansiering	
1. prioritetslån	29.960 t.kr.
2. prioritetslån	9.095 t.kr.
Kontant indskud	6.820 t.kr.
Forudbetalt leje	535 t.kr.
	46.410 t.kr.

I prospektet er der redegjort for de skattemæssige forhold for investorerne (kommanditisterne). Der er bl.a. oplyst:

Ejendommen i G1 K/S er fuldt udlejet til et afskrivningsberettiget formål, hvilket muliggør skattemæssige afskrivninger på bygninger og installationer med maksimalt 5 % pro anno, indtil ejendommen er fuldt afskrevet. Værdi af grund og låneomkostninger fragår i afskrivningsgrundlaget.

Visse kommunale ligningsmyndigheder har i enkelte tilfælde underkendt den hidtidige praksis omkring fordeling af afskrivningsberettigede og ikke afskrivningsberettigede købsomkostninger. Det pågældende tilfælde er eller vil blive anket ifølge vore oplysninger.

Det er vores vurdering, at skattemyndighederne ikke vil få medhold i de pågældende ankesager, hvorfor dette forhold ikke er indarbejdet i budgettet. Forholdet vil nedsætte afskrivningsgrundlaget med ca. 5 %.

Prospektet er vedlagt vedtægterne for G1 K/S. I vedtægternes § 2 fremgår, at kommanditselskabets formål er at erhverve, eje og udleje ejendommen beliggende i Y1.

I prospektmaterialet er det bestemt, at kommanditselskabet skal administreres af G4 A/S. Såvel G3 A/S som G4 A/S er efterfølgende blevet opløst efter konkurs.

Den 29. december 2003 underskrev klageren en tegningsaftale for G1 K/S. Ved underskrivningen af tegningsaftalen forpligtede klageren sig til at tegne 10 kommanditanparter á 400.000 kr. i G1 K/S. Samtidigt med tegningen forpligtede klageren sig til at indbetale 71.333 kr. pr. kommanditanpart, i alt 713.330 kr. Det fremgår af den underskrevne tegningsaftale, at aftalen kun er bindende for klageren under forudsætning af, at alle udbudte anparter tegnes.

Af årsrapporten for G1 K/S for perioden 20. november 2003 - 31. december 2003 fremgår, at selskabet ikke havde lejeindtægter i 2003. Af balancen fremgår en tilgang af erhvervsejendomme på 49.077.002 kr. og en afgang på 6.545.445 kr. Af årsberetningen for G1 K/S for 2006 fremgår, at kommanditselskabets ejendom beliggende på Y2 er solgt i året med en regnskabsmæssig avance på 3.974.562 kr.

I skattebilaget for 2006 er det oplyst, at kommanditselskabet erhvervede ejendommen Y2 den 9. december 2003 for £ 4.060.000 ekskl. omkostninger, og at købesummen er erlagt kontant. Den kontante købesum inkl. omkostninger er opgjort til 42.294.431 kr. Beløbet er fremkommet således:

Købesum for ejendom	43.210.580 kr.
Salg af café	-6.545.445 kr.
Afskrivningsberettigede købsomkostninger	5.629.296 kr.
Låneomkostninger inkl. advokatsalær	237.126 kr.
	42.531.557 kr.
- heraf låneomkostninger	-237.126 kr.
Kontant anskaffelsessum for bygninger og installationer	42.294.431 kr.

G1 K/S solgte i 2006 ifølge en fremlagt »Completion Statement« med virkning fra 21. august 2006 ejendommen Y2 til G5 for £ 4.446.000.

Hverken skødet for erhvervelse af ejendommen Y1 eller skødet for salg af ejendommen Y2 er fremlagt i sagen, men under sagens behandling i SKAT har der været enighed om, at der er tale om én og samme ejendom.

Klagerens repræsentant har overfor Landsskatteretten oplyst, at det på grund af udbyderens og administrators konkurs ikke er muligt at fremlægge skødet for erhvervelse og afståelse af ejendommen, ligesom det ikke har været muligt at fremlægge yderligere dokumentation for afholdte handelsomkostninger.

Den skattemæssige ejendomsavance er i skattebilaget opgjort til 5.670.617 kr. Beløbet er fremkommet således:

Salgssum		48.725.937 kr.
Salgsomkostninger (ejendomsmægler)		-730.889 kr.
Netto salgssum		47.995.048 kr.
Anskaffelsessum:		
Ejendommens skødesum	36.665.135 kr.	
Købsomkostninger	5.629.296 kr.	
Ejendommens anskaffelsessum	42.294.431 kr.	
10.000 kr.'s tillæg	30.000 kr.	
Reguleret anskaffelsessum	42.324.431 kr.	-42.324.431 kr.
Skattemæssig avance		5.670.617 kr.
Klagerens andel af ejendomsavancen er opgjort til: 10/90		630.069 kr.

Købsomkostningerne på 5.629.296 kr. er delvist beskrevet ved underliggende bilag. Under sagens behandling hos SKAT blev der fremlagt bilag for i alt £ 162.070,17 svarende til 1.514.563,73 kr. Udgifterne er beskrevet således:

Dato	Beskrivelse	Inkl. UK moms £	Ekskl. UKmoms £	Kurs	Danske kr.
13.02.2004	Bank1	25.532,35	23.775,35	10,99	261.291,10 kr.
05.12.2003	Bank2	3.525,00	3.000,00	10,64	31.920,00 kr.
13.01.2004	Bank3	39.016,34	33.237,26	10,79	358.630,04 kr.
16.02.2004	Bank3	11.750,00	10.000,00	11,02	110.200,00 kr.
12.01.2004	Bank4	80.957,50	68.900,00	10,75	740.675,00 kr.
13.01.2004	Bank5	1.288,98	1.097,00	10,80	11.847,60 kr.
		162.070,17	140.009,61		1.514.563,73 kr.

Det er nærmere oplyst, at udgifterne benævnt »Bank1« vedrører »(...)« i forbindelse med etablering af lån på £ 2.756.000. Udgiften benævnt »Bank2« er opkrævet ved en faktura med fakturateksten: »(...)« Udgifterne benævnt »Bank3« har vedrørt honorar i forbindelse med køb af ejendommen fra G6 for £ 4.060.000. Udgiften benævnt »Bank4« er beskrevet således: »(...)« Udgiften benævnt »Bank5« har ifølge fakturateksten vedrørt: »(...)«.

Salgsomkostningerne på 730.889 kr. er ligeledes delvist beskrevet ved en faktura fra G7 på 46.912 kr. ekskl. moms samt en faktura fra en engelsk mægler SD med følgende fakturatekst: »Fee as agreed - 0,75 % of purchase price, £ 33.450 + £ 5.843,75.« Nævnte faktura indgår i salgsomkostningerne med 367.880 kr.

Under sagens behandling i SKAT blev der i juni 2010 afholdt et møde med deltagelse af bl.a. et bestyrelsesmedlem i G1 K/S samt bestyrelsesmedlemmets revisor. På mødet blev den manglende dokumentation af samtlige handelsomkostninger drøftet. Revisor oplyste bl.a. på mødet, at direktøren i G4 A/S i regnskabet har sat udbyderhonoraret til 11,63 %, og honoraret derfor måtte indeholde andre købsomkostninger end honoraret til projektudbyderen.

SKAT godkendte på grundlag af de fremlagte bilag købsudgifter på hhv. 31.920 kr. og 468.830 kr., i alt 500.750 kr. SKAT godkendte salgsomkostninger beskrevet ved underliggende bilag på hhv. 367.880 kr. og 46.912 kr., i alt 414.792 kr. Øvrige købs- og salgsomkostninger på hhv. 5.128.546 kr. og 316.097 kr. blev ikke godkendt. SKAT opgjorde på det grundlag avancen ved salg af ejendommen til 11.115.260 kr. og klagerens andel til 1.235.029 kr. Beløbene fremkom således:

Selvangivet salgssum efter salgsomkostninger		47.995.048 kr.
Ikke godkendt fradrag for salgsomkostninger		316.097 kr.
		48.311.145 kr.

Selvangivet anskaffelsessum inkl. købsomkostninger	42.294.431 kr.	
Ikke godkendt fradrag for købsomkostninger	-5.128.546 kr.	
Godkendt anskaffelsessum	37.165.885 kr.	
Ejertidstillæg	30.000 kr.	
Reguleret anskaffelsessum	37.195.885 kr.	-37.195.885 kr.
Avance		11.115.260 kr.
Klagerens andel af avancen		1.235.029 kr.

SKAT har for indkomstårene 2003, 2004 og 2005 ikke korrigeret investorenes afskrivningsgrundlag.

G2 K/S

Sagens oplysninger

G2 K/S er udbudt som anpartsprojekt i september 2001. Det fremgår af kommanditselskabets vedtægter, som indeholdt i prospektmaterialet, at kommanditselskabets formål er at erhverve, eje og udleje ejendommen beliggende på adressen Y3. Af vedtægternes § 3 fremgår, at kommanditselskabets kapital udgør 45 mio. kr., der er opdelt i 90 andele á 500.000 kr.

Komplementaren i selskabet er G8 ApS, der ejes af kommanditisterne i forhold til deres kommanditanparter. Komplementaren hæfter ubegrænset for kommanditselskabets forpligtelser. Kommanditisternes hæftelse er personlig og solidarisk, men begrænset til 500.000 kr. pr. kommanditanpart med fradrag af foretagne indbetalinger og med tillæg af fremtidigt henlagt overskud.

Det fremgår af prospektet, at kommanditanparterne er udbudt til salg af G9 ApS. På side 2 i prospektet er der bl.a. oplyst følgende:

»G9 ApS har hermed fornøjelsen af at indbyde til tegning af andele i G2 K/S. G2 K/S har til formål at erhverve og udleje en dansk udlejningsejendom beliggende (...)«

På side 6 i prospektet er der om købesummen på ejendommen oplyst følgende:

»Ejendommen erhverves for 51 mio. kr. Dette svarer til ca. 10,79 gange lejen. Købesummen pr. kvm. udgør kr. 7.610. De samlede købs- og handelsomkostninger garanteres af G9 ApS til ikke at overstige 10 % af ejendommens købesum. Dette dækker blandt andet stempel- og tinglysningsafgift, advokat, etableringsomkostninger til långivere, vurderingsrapport, mæglersalær, udbyderhonorar og projektudvikling mv.«

Det er om ejendommens værdi endvidere oplyst:

»Der er i budgettet indlagt en forventning om en værditilvækst på ejendommen på kun 2,5 % p.a. Dette uagtet, at den historiske værdistigning på nævnte ejendomme ligger noget højere. Selv med dette konservative skøn opnår investor (ved køb af 10 andele) i alt kr. 5.000.000) en særdeles attraktiv fortjeneste på mere end kr. 3.479.000, vel at mærke efter skat over de næste 20 år.«

I investeringsbudgettet er værdien af ejendommen medtaget i 2001 med en værdi på 51.000 t.kr. Ved projektets udløb i 2021 er ejendommen medtaget med en værdi på 81.531 t.kr. svarende til en årlig værdistigning på 2,5 %. Købsomkostningerne, som investorerne forpligtede sig til at betale samtidigt med tegningen af kommanditanparterne, er i 2021 medtaget med 0 kr. I 2001 er omkostningerne medtaget med 4.743 t.kr.

I prospektet er det oplyst, at den daglige administration af G2 K/S skal varetages af G4 A/S.

Ved betinget skøde af 9. oktober 2001 erhvervede G2 K/S ejendommen Y3 i overensstemmelse med vedtægterne og prospektet for 51.000 t.kr. Det er aftalt, at købesummen er fordelt på grund, installationer og bygning med hhv. 5.000 t.kr., 4.000 t.kr. og 42.000 t.kr.

På et ikke nærmere oplyst tidspunkt i 2001 underskrev klageren en tegningsaftale om tegning af 8 anparter i G2 K/S. Tegningen skete i forbindelse med projektudbuddet. Landsskatteretten har bedt om, men har ikke modtaget tegningsaftalen.

Den 7. februar 2005 erhvervede klageren ved en aftale, som heller ikke er fremlagt som bilag i sagen, yderligere 7 anparter i G2 K/S. Det er oplyst, at erhvervelsen skete med virkning fra 1. januar 2005.

I bilag til selvangivelse for 2001 er købesummen for ejendommen opgjort således:

Købesum for ejendom		51.000.000 kr.
Stempel- og tinglysningsafgift	765.000 kr.	
Advokatsalær for handlens berigtigelse og andre udgifter	637.500 kr.	
Mægler, udbyderhonorarer mv.	3.542.500 kr.	
Låneomkostninger inkl. advokatsalær	155.000 kr.	5.100.000 kr.
		56.100.000 kr.
- heraf låneomkostninger		-155.000 kr.
		55.945.000 kr.

Efter modregning af 155.000 kr. er købsomkostningerne medtaget med 4.945.000 kr.

Under sagens behandling hos SKAT blev købsomkostningerne specificeret således:

Stempelomkostninger	425.600 kr.
Advokat, inkl. delmoms	149.068 kr.
Udbyderhonorar	4.357.632 kr.
Stempel kassekredit	12.700 kr.
Låneomkostninger	155.000 kr.
Tilbageført låneomkostninger	-155.000 kr.
I alt	4.945.000 kr.

Udbyderhonoraret samt udgifter til stempel af kassekredit på hhv. 4.357.632 kr. og 12.700 kr. er ikke beskrevet ved et grundbilag.

Anskaffelsessummen er fordelt på bygninger og grund således:

Grund 9,8 %	5.482.610 kr.
-------------	------------------

Særlige installationer 7,8 %	4.363.710 kr.
Bygninger 82,4 %	46.098.680 kr.

Afskrivningsgrundlaget for bygningerne er opgjort til 43.025.899 kr., idet et beløb på 3.072.781 kr. er henført til ikke afskrivningsberettigede arealer. Afskrivningsgrundlaget for særlige installationer er opgjort til 4.363.710 kr.

I 2005 er der aktiveret en tilgang på ejendommen på 650.000 kr., der er fordelt på det afskrivningsberettigede og ikke afskrivningsberettigede areal med hhv. 606.673 kr. og 43.327 kr.

Kommanditselskabets ejendom blev i 2006 afstået til G10 ApS til overtagelsen den 1. november 2006 for 76.505.000 kr. Afståelsen af ejendommen er beskrevet ved en endelig aftale af 4. oktober 2006, i hvilken der henvises til allonge til betinget slutseddel af 23. maj 2006 samt allonge af 23. juni 2006.

I bilag til selvangivelse for 2006 er ejendomsavancen ved salg af ejendommen opgjort således:

Salgssum		76.505.000 kr.
Salgsomkostninger:		
Relaksation	236.778 kr.	
Ejerlejligheder relaksation	4.500 kr.	
Advokat	50.000 kr.	
Landmåler	62.488 kr.	
Ejendomsmægler	956.250 kr.	
Køb af gangareal	400.000 kr.	
Salgsbonus til bestyrelse	205.000 kr.	
Salgsbonus til G4 A/S	256.250 kr.	-2.171.266 kr.
Netto salgssum		74.333.734 kr.
- Anskaffelsessum:		
Ejendommens skødesum	51.000.000 kr.	
Købsomkostninger	4.945.000 kr.	
Tilgang 2005	650.000 kr.	
	56.595.000 kr.	
10.000 kr.'s tillæg	50.000 kr.	-56.645.000 kr.
Ejendomsavance for 90 andele		17.688.734 kr.
Ejendomsavance 8 andele		1.572.332 kr.

Klageren har for de 7 andele, som han erhvervede i 2005, selvangivet en ejendomsavance på 1.205.705 kr. Beløbet fremkommer ifølge et bilag til selvangivelsen for 2006, som klagerens selv har udarbejdet således:

Netto salgssum		74.333.734 kr.
- Anskaffelsessum:		
Ejendommens skødesum 90 x 645.909 kr.	58.131.810 kr.	
Tilgang 2005	650.000 kr.	
	58.781.810 kr.	
10.000 kr.'s tillæg	50.000 kr.	-58.831.810 kr.
Ejendomsavance for 90 andele		15.501.924 kr.
Ejendomsavance for 7 andele		1.205.705 kr.

SKAT opgjorde ejendomsavancen for hhv. 90 og 8 andele således, idet SKAT ikke ved opgørelse af anskaffelsessummen godkendte, at udbudshonorar på 4.357.632 kr. og udgift til stempel af kassekredit på 12.700 kr. kunne medregnes i den skattemæssige anskaffelsessum hverken efter ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningsloven.

Netto salgssum		74.333.734 kr.
- Købesum	51.000.000 kr.	
Købsomkostninger:		
Stempel	425.600 kr.	
Advokat	149.068 kr.	
	51.574.668 kr.	
Tilgang i 2005	650.000 kr.	
10.000 kr.'s tillæg	50.000 kr.	-52.274.668 kr.
Ejendomsavance 90 an- dele		22.059.066 kr.
Ejendomsavance 8 ande- le		1.960.806 kr.

SKAT godkendte den selvangivne ejendomsavance på 1.205.705 kr., som kunne henføres til de 7 andele, som klageren erhvervede i 2005.

Skatteankenævnets afgørelse

Der kan til anskaffelsessummen kun medregnes sådanne omkostninger, der kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve købet af ejendommen, jf. Højesterets domme af henholdsvis 25. november 2008 og 8. september 2009 gengivet i hhv. SKM2008.967.HR og SKM2009.562.HR.

Bevisbyrden for afholdelse af en udgift og størrelsen heraf påhviler skatteyderen. Det forhold, at projektudbyderen og administrator er gået konkurs ændrer ikke på bevisbyrden.

I dommen af 25. november 2008 udtalte Højesteret, at udbyderhonoraret vedrørte den overordnede strukturering og tilrettelæggelse af investeringsprojektet, og at udgiften dermed ikke kunne henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve ejendoms købet. Højesteret anså udgiften for en etableringsudgift, der ikke kunne indgå i afskrivningsgrundlaget.

I dommen af 8. september 2009 udtalte Højesteret, at udbyderhonorarer havde karakter af vederlag for udbyders udvikling og udbud af investeringsprojektet, hvorfor honoraret ikke kunne indgå i afskrivningsgrundlaget.

Byretten udtalte i en dom af 10. november 2010, gengivet i SKM2011.32.BR, at det må have været lovgivers hensigt, at en ejendoms anskaffelsessum i henhold til afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven skal opgøres efter ensartede principper.

Der er ikke grundlag for at godkende et fradrag i salgssummen svarende til udbyderhonoraret, idet kommanditselskaberne G1 K/S og G2 K/S har solgt kommanditselskabernes ejendomme, og at der kun er sket betaling for disse.

Praksis vedrørende brugte anparter finder ikke anvendelse for klagerens andele i G1 K/S og for de 8 andele i G2 K/S, som klageren erhvervede ved projektudbuddene. Det skyldes, at de omhandlede anparter er erhvervet af projektudbyderen.

Omkostninger, der vedrører rådgivning om finansieringen af ejendoms købet, kan ikke tillægges ejendommens anskaffelsessum, jf. Højesterets dom af 13. december 2010, gengivet i SKM2011.10.HR.

Vedrørende G1 K/S betyder det, at udgifter til Bank1 på 261.291 kr. og Bank4 på 740.675 kr. ikke medtages i den skattemæssige anskaffelsessum. Udgiften til Bank5 på 11.847 kr. må anses fratrullet ved indkomstopgørelsen i 2004, hvorfor udgiften ikke kan medtages i anskaffelsessummen.

Oplysningen om udbyderhonorarets størrelse sammenholdt med oplysningerne i prospektet om de afholdte købsomkostninger er ikke konkrete nok til, at der kan godkendes et skønsmæssigt tillæg til anskaffelsessummen. Der er heller ikke grundlag for at godkende et skønsmæssigt tillæg for stempeludgifter, idet det ikke er godtgjort, at G1 K/S' ejendom ligger i et stempelpligtigt område.

Skatteankenævnet er derfor enig med SKAT i, at der som købsomkostninger på G1 K/S' ejendom kun kan medtages udgifter på i alt 500.750 kr., ligesom skatteankenævnet er enig med SKAT i, at der kun kan tillades fratrullet salgsmkostninger på 414.792 kr., og skatteankenævnet stadfæster derfor SKATs ansættelse af ejendomsavancen på 1.235.029 kr.

For så vidt angår opgørelsen af avancen ved afståelse af klagerens ejerandel af G2 K/S' ejendom bemærkes, at provision til G3 A/S på 256.250 kr. ikke kan fratrækkes som en salgsmkostning, idet udgiften ikke er dokumenteret. SKATs afgørelse ændres derfor på dette punkt. Skatteankenævnet er enig med SKAT i, at låneomkostninger på 12.700 kr. kan ikke indgå i anskaffelsessummen. Det har dog alene betydning for den ejerandel af ejendomme, som klageren erhvervede i 2001.

Skatteankenævnet har som konsekvens heraf forhøjet klagerens ejendomsavance for 8 andele med 256.250 kr./90 x 8 svarende til 22.778 kr. og har som konsekvens heraf ansat ejendomsavancen svarende til 8 andele til 1.983.584 kr.

Skatteankenævnet har opgjort klagerens ejendomsavance for de 7 andele, som han anskaffede i 2005, til 1.228.746 kr. Beløbet er fremkommet således:

Selvangivet salgssum	74.333.734 kr.
----------------------	-------------------

Ikke godkendt fradrag for salgsprovision til G4 A/S	+256.250 kr.
Reguleret salgssum	74.589.984 kr.
Salgssum for 7/90 andele	5.801.443 kr.
Anskaffelsessum for 7 andele (selvangivet)	-4.521.363 kr.
Tilgang 2005 for 7 andele	-50.556 kr.
10.000 kr. tillæg gives kun for 2005 forholds- mæssigt for 7 andele	-778 kr.
Skattepligtig ejendomsavance	1.228.746 kr.

Klagerens påstand og argumenter

Klageren har nedlagt påstand om, at den selvangivne ejendomsavance vedrørende G1 K/S godkendes. Der er ikke grundlag for at beskatte klageren af en yderligere ejendomsavance på 604.960 kr. Der er nedlagt påstand om, at den selvangivne ejendomsavance vedrørende G2 K/S godkendes. Der er ikke grundlag for at beskatte klageren af en yderligere avance på hhv. 411.252 kr. og 23.041 kr., der kan henføres til hhv. 8 og 7 andele erhvervet i 2001 og 2005. De selvangivne købsomkostninger kan tillægges den skattemæssige anskaffelsessum i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige ejendomsavance i 2006. I anden række er det gjort gældende, at de omtvistede udgifter i stedet kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattemæssige afståelsessum i 2006. I tredje er det gjort gældende, at de afholdte købsomkostninger under alle omstændigheder maksimalt kan korrigeres med 5-6 %, der er den normale sats for et udbyderhonorar. SKAT har korrigeret for købsomkostninger svarende til 13-14 % I fjerde række er det gjort gældende, at de selvangivne salgsmkostninger skal fragå ved opgørelsen af den skattemæssige afståelsessum.

Klageren har erhvervet brugte anparter i G1 K/S. Der er fast antaget i praksis samt bekræftet af SKAT, at såfremt investor i et ejendomsprojekt er indtrådt som kommanditist ved erhvervelse af en brugt anpart, kan skattemyndighederne ikke reducere kommanditisternes skattemæssige anskaffelsessum for ejendommen med ikke godkendt fradrag for købsomkostninger, som kommanditselskabet tidligere har erlagt.

Hverken ejendomsavancebeskatningsloven eller forarbejderne hertil indeholder nogen særlige fortolkningsbidrag i relation til opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum i en situation, hvor en investor i et ejendomsinvesteringsprojekt har erhvervet anparter som såkaldte brugte anparter. Det er hverken reguleret i loven eller dens forarbejder, hvilke købsomkostninger der kan indgå ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum.

Højesterets dom, gengivet i SKM2008.967.HR, har ingen betydning for afgørelsen i nærværende sag. Dommen vedrørte udelukkende spørgsmålet omkring investorernes afskrivningsgrundlag. Dertil kommer, at dommen alene omhandler en situation, hvor udbyderen er formidler. I nærværende sag har investorerne købt ejendommen af udbyderen, hvorved der er købt brugte anparter. Det fremgår af SKATs styresignal, offentliggjort i SKM2008.390.SKAT, at en køber af brugte anparter kan afskrive på hele det beløb, der udgør betaling for anparten. Synspunktet brugte anparter er godkendt af Landsskatteretten i en afgørelse, der er gengivet i SKM2008.984.LSR.

I dommen, gengivet i SKM2009.562.HR, blev der fra skatteyderens synspunkt ganske vist procederet på synspunktet om brugte anparter. Ved nævnte dom tog Højesteret dog ikke principielt stilling til

retsstillingen, når der er tale om køb af reelt brugte anparter. Kommanditisten havde i den omhandlede dom tegnet anparterne med tilbagevirkende kraft fra kommanditselskabets stiftelse. Det forhold, at der var tale om køb med tilbagevirkende kraft førte ifølge Skatteministeriet til, at der ikke var tale om køb af brugte anparter.

Byretsdom, gengivet i SKM2011.32.BR, er forkert, og dommen blev indbragt for Østre Landsret, der stadfæstede byrettens dom. Der er søgt om tilladelse til at indbringe Østre Landsrets dom for Højesteret. I nævnte dom har alle parter ageret ud fra, at der var tale om erhvervelse af brugte anparter.

SKAT har i omhandlede sag ikke korrigeret klagerens afskrivningsgrundlag på tilsvarende vis, som SKAT har korrigeret klagerens anskaffelsessum ved opgørelsen af ejendomsavance.

Det er SKATs synspunkt, at anskaffelsessummen efter afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven skal opgøres efter ensartede principper. Den manglende ændring af anskaffelsessummen og afskrivningsgrundlaget har som naturlig konsekvens, at SKAT ikke kan ændre anskaffelsessummen efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Klageren har indrettet sig i tillid til, at SKAT har godkendt anskaffelsessummen. Særligt bemærkes, at klageren anskaffede anparterne i 2001, og først 8 år senere tilkendegav SKAT, at anskaffelsessummen ikke kunne godkendes.

SKAT skal acceptere de priser og vilkår for overdragelse af en fast ejendom, som parterne har aftalt. Da klageren og de øvrige investorer ikke har noget interessefællesskab med G3 A/S, skal SKAT acceptere, at udbyderhonoraret skal indgå ved avanceopgørelsen i forbindelse med kommanditselskabets afståelse af ejendommen.

Ifølge internationale regnskabsstandarder (IFRS) skal alle omkostninger vedrørende køb af fast ejendom medregnes som en del af anskaffelsessummen, og det må lægges til grund, at SKAT er bundet af de internationale regnskabsstandarder.

I det omfang klageren ikke kan få medhold i, at udbyderhonoraret skal medtages i anskaffelsessummen for ejendommen, skal udbyderhonoraret fratrækkes i den skattemæssige afståelsessum for ejendommen. I givet fald kan det kun betyde, at Landsskatteretten ikke finder, at udbyderhonoraret udtrykker en værdi, der kan henføres til ejendommen. Den naturlige konsekvens heraf er, at det omtvistede beløb heller ikke skal indgå ved opgørelsen af den skattemæssige afståelsessum for ejendommen.

SKAT har i styresignal, offentliggjort i SKM2009.261.SKAT, ændret praksis ved overdragelse af brugte anparter. Såfremt Landsskatteretten i nærværende sag kvalificerer udbyderhonoraret som betaling for værdien af den overordnede strukturering og tilrettelæggelse af investeringsprojektet, kan vederlaget ikke bedømmes som betaling for ejendommen.

Da SKAT mener, at praksisændringen, som har virkning for salg af brugte anparter efter den 14. april 2009, kan gennemføres uden ændring af afskrivnings- og ejendomsavancebeskatningsloven, skal praksisændringen også tillægges virkning for omhandlede sag. Der er ikke hjemmel til at avancebeskatte klageren af et beløb, der ifølge SKAT ikke er vederlag for den faste ejendom.

Såfremt Landsskatteretten ikke godkender, at udbyderomkostningerne kan tillægges anskaffelsessummen eller fratrækkes salgssummen, skal der godkendes et skønsmæssigt tillæg i anskaffelsessummen for yderligere købsomkostninger. De ikke godkendte omkostninger i G1 K/S på 5.128.546 kr. indeholder andet og mere end et udbyderhonorar. F.eks. har SKAT ikke godkendt et skønsmæssigt tillæg for stempeleomkostninger, fordi SKAT finder, at ejendommen ligger i et såkaldt stempelfrit område.

Det er i fjerde række gjort gældende, at de selvangivne salgsomkostninger i G1 K/S skal godkendes, idet det er usandsynligt, at der alene er afholdt omkostninger på 414.792 kr. i forbindelse med salg af en ejendom til 48.725.937 kr.

Vedrørende G2 K/S har klageren gjort de samme anbringender gældende som han har gjort gældende til støtte for godkendelse af den selvangivne ejendomsavance vedrørende G1 K/S. Det er herudover gjort

gældende, at dersom salgsprovisionen på 256.250 kr. ikke kan godkendes fratrullet fuldt ud, skal der godkendes et skønsmæssigt fradrag.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Formaliteten

Uden for områder, der er omfattet af reglerne om bindende svar, kan en skatteydere individuelle forventninger eller forudsætninger under visse betingelser opnå retslig beskyttelse, således at den pågældende skatteyder får en gunstigere stilling end andre skatteydere med tilsvarende forhold, selv om en sådan virkning ikke er lovhjemlet.

Med individuelle forventninger menes de forventninger, som en skatteyder fortrinsvis er blevet bibragt på grund af sine subjektive forhold. I modsætning til en individuel forventning står den forventning, som en skatteyder kan have til, at skattemyndighedernes generelle praksis overfor en større gruppe skatteydere.

Hverken det forhold, at SKAT ikke har korrigeret klagerens afskrivningsgrundlag vedrørende G2 K/S for 2001-2005 eller for G1 K/S for 2003-2005 eller det, som klageren i øvrigt har fremført, kan medføre, at klageren har en retsbeskyttet forventning, der afskar SKAT fra at ændre den selvangivne ejendomsavance ved afståelsen af klagerens ejerandel af G1 K/S' og G2 K/S' ejendomme i 2006.

Realiteten

Det fremgår af § 4, stk. 1, i lovbekendtgørelse nr. 891 af 17. august 2006 af ejendomsavancebeskatningsloven, at fortjeneste ved afståelse af fast ejendom opgøres som forskellen mellem på den ene side den kontantomregnede afståelsessummen og på den anden side den kontantomregnede anskaffelsessummen.

Udgangspunktet for opgørelse af anskaffelsessummen og afståelsessummen er det beløb, der er anført i skøderne for erhvervelsen og afståelsen.

Vedrørende G1 K/S lægges det uprøvet til grund, at ejendommen Y1 og ejendommen Y2 er én og samme ejendom. Der er mellem SKAT og klageren enighed om, at købesummen for ejendommen i 2003 udgjorde 36.665.135 kr. ekskl. selvangivne købsomkostninger på 5.629.296 kr., ligesom der er enighed om, at ejendommen i 2006 blev solgt for 48.725.937 kr. ekskl. selvangivne salgsomkostninger på 730.889 kr. Det lægges til grund, at uenigheden alene vedrører, hvilke handelsomkostninger der kan tillægges anskaffelsessummen, henholdsvis fratrækkes salgssummen samt den beløbsmæssige opgørelse af heraf, og at der bortset herfra ikke er uenighed om avanceopgørelsen.

Ved købet af anparterne i G2 K/S og G1 K/S blev klageren selvstændigt erhvervsdrivende med udlejning af fast ejendom. Der påhviler klageren som selvstændig erhvervsdrivende at dokumentere sine udgifter, selv om de fremtræder som tillæg til en skattemæssig anskaffelsessum for en fast ejendom eller fradrag i en skattemæssig afståelsessum på samme. Pligten gælder, uanset klageren har overladt administrationen af ejendommen til en tredjemand.

Ved avanceopgørelsen for G1 K/S er der medtaget købsomkostninger på 5.629.296 kr. Der er alene fremlagt dokumentation for købsomkostninger for et samlet beløb på 1.514.563 kr., dvs. der mangler dokumentation for købsomkostninger på i alt 4.114.733 kr.

Af de grunde, der er anført af skatteankenævnet, er Landsskatteretten enig med SKAT i, at der af de dokumenterede udgifter på i alt 1.514.563 kr. alene kan godkendes, at udgifter på i alt 500.750 kr. medtages som skattemæssig anskaffelsessum.

Landsskatteretten skal herefter tage stilling til, hvorvidt ikke dokumenterede udgifter på i alt 4.114.733 kr. helt eller delvist kan tillægges anskaffelsessummen.

Handelsomkostninger omfatter, jf. Højesterets dom af 25. november 2008, sag nr. 2, 521/2005, gengivet i SKM2008.967.HR, ud over købesummen alene udgifter, som kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve købet af ejendommen.

Det fremgår af såvel tegningsaftalen som prospektet, at klageren har erhvervet anparterne i G1 K/S af projektudbyderen G3 A/S ved nytegning af anparter i et nystiftet kommanditselskab, og at klageren er første investor. Klageren har derfor ikke, som anført af klagerens repræsentant, erhvervet »brugte anparter«. Under disse omstændigheder påhviler det klageren at godtgøre, at de omhandlede aktiverede udgifter på 4.114.733 kr. ikke har karakter af vederlag til udbyderen G3 A/S for investeringsprojektets udvikling og udbud.

Klageren har ikke godtgjort, at de aktiverede udgifter på 4.114.733 kr. ikke udgør vederlag til projektudbyderen G3 A/S for investeringsprojektets udvikling og udbud. Landsskatteretten er derfor enig med skatteankenævnet i, at der alene på grundlag af den fremlagte dokumentation kan godkendes et tillæg i købesummen for handelsomkostninger på i alt 500.750 kr.

Landsskatteretten skal herefter tage stilling til, om de omhandlede ikke godkendte udgifter helt eller delvist kan fratrækkes salgssummen. Det er ikke godtgjort, at der ved salg af ejendommen er sket betaling for andet end den faste ejendom. Allerede derfor kan en del af salgssummen for ejendommene ikke henføres til betalingen for investeringsprojektets tilrettelæggelse og udbud.

Landsskatteretten skal herefter tage stilling til, om det er med rette, at SKAT kun har godkendt fradrag for dokumenterede salgsomkostninger i G1 K/S på 414.792 kr. mod selvangivne salgsomkostninger på 730.889 kr. Der er ikke fremlagt oplysninger i sagen, der kan begrunde, at der kan godkendes fradrag for udgifter, der ikke er dokumenteret ved et grundbilag. Landsskatteretten er derfor enig med skatteankenævnet i, at der ikke kan godkendes et skønsmæssigt fradrag for yderligere salgsomkostninger.

Af de anførte grunde stadfæster Landsskatteretten skatteankenævnets afgørelse, hvorefter klagerens ejendomsavance er ansat til 1.235.029 kr.

Af de samme grunde er Landsskatteretten enig med SKAT i, at udbyderhonoraret til G9 ApS på 4.357.632 kr. og stempelomkostningerne på 12.700 kr. ikke kan medtages i avanceopgørelsen for G2 K/S' salg af ejendommen Y3. Udgiften til salgsprovision til G4 A/S på 256.250 kr. er ikke dokumenteret, og Landsskatteretten finder ikke grundlag for at godkende et skønsmæssigt fradrag. Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs ansættelse af klagerens ejendomsavance ved afståelsen af klagerens ejerandele i G2 K/S' ejendom til hhv. 1.572.332 kr. og 1.228.746 kr.