

DOM

afsagt den 24. januar 2012 af Vestre Landsrets 3. afdeling (dommerne Henrik Bjørnager Nielsen, Michael Ellehauge og Kirsten Schmidt (kst.)) i 1. instanssag

V.L. B-2983-97

PBH 26.742 ApS

(advokat Christian Falk Hansen, Åbyhøj)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat David Auken, København)

Indledning

Denne sag, der er anlagt den 11. december 1997 af 20 "Skovplan"-kommanditselskaber, herunder K/S Skovplan Lindknud, drejer sig om, hvorvidt afgiftsmyndighederne har været berettiget til som sket at nedsætte kommanditselskabernes momsangivelser vedrørende årene 1992-1993 for så vidt angår angivelsen af indgående moms vedrørende selskabernes udgift til beplantning og vedligeholdelse af arealer med skov. Sagen drejer sig om, hvorvidt selskaberne for de pågældende år har et krav mod skattemyndighederne på betaling af et negativt momstilsvær.

Kommanditselskaberne har under sagen transporteret de krav, som sagen vedrører, til sagsøgeren, PBH 26.742 ApS.

Der er mellem parterne enighed om, at strukturen i kommanditselskaberne i det væsentlige er ens.

Told- og Skatteregion Horsens traf den 18. maj 1994 afgørelse vedrørende K/S Skovplan Lindknud. Der blev truffet tilsvarende afgørelse vedrørende de øvrige kommanditselskaber, hvorefter de beplantningsværdier, der var faktureret til selskaberne, blev nedsat med virkning for selskabernes momsangivelser. Afgørelserne blev den 17. august 1994 påklaget til Told- og Skattestyrelsen, der den 27. november 1995 stadfæstede regionens afgørelse. Denne afgørelse blev af kommanditselskaberne indbragt for det daværende Momsnævn. Da Momsnævnet ikke traf afgørelse inden for den gældende frist, blev nærværende sag anlagt. Sideløbende hermed blev sagsbehandlingen fortsat ved Momsnævnet og senere ved Landsskatteretten. Landsskatteretten traf bl.a. den 28. april 2010 afgørelse vedrørende K/S Skovplan Lindknud.

Påstande

PBH 26.742 ApS har principalt nedlagt påstand, om at sagsøgte, Skatteministeriet, dømmes til at betale 7.793.019 kr. med procesrente fra den 1. februar 1993.

PBH 26.742 ApS har subsidiært nedlagt påstand om, at sagen hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Betalingspåstanden er opgjort således, at summen af de 20 kommanditselskabers samlede krav på negative momstilsvær på 8.933.741 kr. er fratrasket 675.000 kr., som er udbetalt til K/S Skovplan (oprindeligt benævnt "Bording"), og 465.722 kr. vedrørende K/S Skovplan Give III, for hvilket selskab sagen senere er hævet, hvorved beløbet på 7.793.019 kr. fremkommer.

Sagens nærmere omstændigheder:

Mellem Skovplan Administration ApS (Skovplan) og Damgårdens Planteskole A/S (Damgården) blev der indgået en samarbejdsaftale om Skovplanprojekterne dateret 3. december 1992. Damgårdens opgave var, udover at finde egnede ejendomme til skovprojekterne, også bl.a. at beplante og vedligeholde ejendommene. Damgården påtog sig en såkaldt genplantningsforpligtigelse, således at mindst 95 % af beplantningen var salgbar i år 8. Damgården forpligtigede sig endvidere til at yde den nødvendige finansiering af projekterne.

Finansieringen indebar oprettelse af afdragsfrie pantebreve med en rente på 10 % p.a. Pantebrevene med sikkerhed i ejendommene forfaldt til indfrielse i det 8. år. Skovplans opgave var bl.a. at udbyde projekterne til investorer. Skovplan fik til sikkerhed for sit mellemværende med Damgården håndpant i pantebrevene og i beplantnings- og vedligeholdelsesaftalerne mellem Damgården og de enkelte kommanditselskaber.

Stiftere af Damgården var bl.a. Person 1 og Person 2, der tillige var stifter af ApS Investeringselskabet. Aktionærer i Damgården var Person 1 og Skovplan med 50 % til hver. Eneanpartshaver i Skovplan var ApS Investeringselskabet, hvor Person 2's ægtefælle var eneanpartshaver.

For så vidt angår K/S Skovplan Lindknud (Lindknud) blev tegningsaftalerne indgået fra juli 1992. Stiftende generalforsamling i Lindknud blev afholdt den 3. august 1992. Det fremgår af vedtægterne, at selskabets formål var at erhverve fast ejendom, beplante denne med juletræer og pyntegrønt og afhænde ejendommen efter 8 års ejertid. I kalenderåret 1992 skulle investeres for 2.290.000 kr. til det angivne formål. Komplementar i Lindknud var Skovplan Lindknud SmbA. I nogle af de andre kommanditselskaber var Damgården komplementar. Lindknuds daglige administration skulle varetages af Person 2

Damgården trådte i betalingsstandsning i april 1993 og blev tvangsopløst i august 1994.

Ved kendelsen 28. april 2010 vedrørende Lindknud stadfæstede Landsskatteretten Told- og Skattestyrelsens afgørelse af 27. november 1995. I kendelsen, der indeholder en gengivelse af dele af Told- og Skatteregionens afgørelse af 18. maj 1994 og af Told- og Skattestyrelsens afgørelse af 27. november 1995, hedder det:

”Klagen skyldes, at Told- og Skattestyrelsen har stadfæstet told- og skatteregionens afgørelse, hvorefter man under henvisning til økonomisk interessefællesskab mellem leverandør og aftager i medfør af dagældende momslovens § 9, stk. 1, og § 8, stk. 2, har nedsat beplantnings- og vedligeholdelsesværdier, som Damgårdens Planteskole A/S har faktureret til kommanditselskabet. Som følge heraf er kommanditselskabets momsfradrag nedsat.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster Told- og Skattestyrelsens afgørelse.

...

Sagens oplysninger

Skovplan Administration ApS og Damgårdens Planteskole A/S udbød i 1990'erne en række ens kommanditistprojekter, med typisk 10 kommanditister i hvert projekt. Projekterne havde til formål at erhverve fast ejendom og tilplante denne med juletræer/fredskov med henblik på salg af ejendommen efter 8 år. En del af projekterne blev afsluttet i 1997, hvor kommanditisterne udtrådte og ejendommene blev solgt til Skovplan I ApS for en købesum svarende til restgælden i ejendommene. Skovplan I ApS videresolgte herefter ejendommene til en række samtidigt oprettede interessentskaber.

For hvert kommanditselskab foreligger der prospekt, revisorredegørelse med budget, tegningsaftaler, generalforsamlingsprotokollat, vedtægter, beplantnings- og vedligeholdelsesaftaler med Damgårdens Planteskole A/S, faktura på beplantning og vedligeholdelse, administrationsaftale med Person 2, faktura på administration, slutseddel/betinget skøde på køb af ejendom samt et pantebrev, der dækker betaling til Damgårdens Planteskole A/S for beplantning.

Af prospektmaterialet fremgår bl.a., at som betaling for sikkerhed og kreditgivning erlægger investorerne en overpris på beplantningen på ca. 3-5 gange markedsprisen. En "almindelig beplantningspris" ville kræve kontantbetaling for udførte arbejder og ikke tilbyde en genplantningsforpligtelse i hele perioden.

Af de indgåede tegningsaftaler fremgår, at der gives bestyrelsen i kommanditselskabet fuldmagt til at erhverve den i prospektmaterialet beskrevne ejendom, optage lån til finansiering som beskrevet i prospektmaterialet, underskrive pantebreve m.v. samt indgå beplantnings- og vedligeholdelsesaftale, ligesom det forudsættes at den pågældende er bekendt med kommanditselskabets vedtægter.

Det fremgår af vedtægterne for et tilsvarende K/S Skovplan projekt (K/S Skovplan Give III), at kommanditisterne i år 1, 2, 3, 4 og 5 skulle indskyde 1/10 af 66.000 kr., i år 6 og 7 1/10 af 50.000 kr. og i år 8 1/10 af 5.000 kr. For så vidt angår hæftelsesforhold er det bestemt, at komplementaren, Damgårdens Planteskole A/S, hæftede direkte og ubegrænset for alle selskabets forpligtelser. De enkelte kommanditisters hæftelse var begrænset til 435.500 kr. med tillæg af de kontante indskud samt solidarisk hæftelse for 50.500 kr.

For det i denne sag omhandlede kommanditselskab er Skovplan Lindknud SMBA komplementar. Skovplan Lindknud SMBA er stiftet af Person 2 og Person 1.

Det fremgår videre af vedtægterne for det tilsvarende K/S Skovplan projekt, at kommanditisterne var lodtagere i kommanditselskabets aktiver og passiver i forhold til deres ideelle andel af kommanditselskabet, at den fornødne finansiering fremskaffedes dels gennem belåning af den faste ejendom, dels med optagelse af lån i kommanditselskabets pengeinstitut, at der i kalenderåret 1992 investeredes for 4.535.000 kr. i beplantet skovejendom samt beplantning af skovejendom, at overskud/underskud deltes mellem kommanditisterne i forhold til deres andel af kommanditselskabet, samt at kommanditselskabet skulle opløses i år 2000.

I umiddelbar tilknytning til den stiftende generalforsamling blev der underskrevet en Administrationsaftale, en Samarbejdsaftale samt en Beplantnings- og Vedligeholdelsesaftale. Samarbejdsaftalen blev indgået mellem Skovplan Administration ApS og Damgårdens Planteskole A/S, og det fremgår bl.a. heraf, at Damgårdens Planteskole A/S skulle finde egnede ejendomme til skovprojekter, hvilket vil sige beplantning med juletræer og pyntegrønt, samt forestå beplantning, leverancer af træer, vedligeholdelse samt finansiering. Skovplan Administration ApS skulle udbyde projekterne til investorerne gennem Skovplan Administration ApS' salgskontrakter/organisationer. Videre fremgår, at Skovplan Administration ApS som vederlag for etablering af projekt mv. skulle modtage 20% af beplantnings- og vedligeholdelsesudgifterne. Endvidere meddeltes der Skovplan Administration ApS håndpant i samtlige pantebreve og beplantnings- og vedligeholdelsesaftaler, samt transport i K/S'ernes betaling til Damgårdens Planteskole A/S. Derudover blev der givet Skovplan Administration ApS forkøbsret til førnævnte pantebreve og beplantnings- og vedligeholdelsesaftaler.

Beplantnings- og Vedligeholdelsesaftalen for det tilsvarende K/S Skovplan projekt blev indgået den 12. december 1992 mellem Damgårdens Planteskole A/S og det pågældende kommanditselskab, og følgende fremgår af aftalen:

”...

§ 1

BEPLANTNING:

Ejendommen beplantes i 1992 med følgende planter:

85.000 stk. rødgran	5.000 stk. normann
15.000 stk. nobelis	50.000 stk. fyr
25.000 stk. løvtræer	

samt i nødvendigt omfang læhegn, som aftales særskilt parterne efter en konkret vurdering.

Beplantningen kan svinge +/- 10% på grund af anlæg af skovveje.

Beplantningen skal være afsluttet inden 1/5 1993, og beplantningen skal være udført i god kvalitet.

§ 2

VEDLIGEHOLDELSE:

Beplanter vedligeholder beplantningen i 7 år fra beplantningen, således at minimum 95 % af beplantningen er salgbar i år 7, og vedligeholdelsen skal ske løbende, herunder med genbeplantning, sprøjtning, formklipping m.v.

K/S Skovplan Give III's administrator har ret til at foretage kontrol af vedligeholdelse og genbeplantning.

§ 3

VEDERLAG FOR BEPLANTNING:

A/S Damgården Planteskole kan fakturere K/S Skovplan Give III for beplantningen ved indgåelse af nærværende aftale.

Betalingen for beplantningen berigtiges i form af et gælds-brev/pantebrev, som henstår afdragsfrit indtil høst af træer og pyn-tegrønt påbegyndes, eller K/S Skovplan Give III's ejendom afhæn-des.

Tilgodehavendet forrentes med 10% p.a. med månedsvis rentetil-skrivninger. Renten betales ved forfald.

Merværdiafgiften for beplantning er dog forfalden til betaling, så snart K/S Skovplan Give III kan få det negative tilsvar refunderet fra Told- og Skattestyrelsen.

Såfremt Damgårdens Planteskole A/S fremsætter krav herom, kan K/S Skovplan Give III forpligtes til at meddele Damgårdens Plan-teskole A/S transport i det negative tilsvar.

Vederlaget for beplantning og genbeplantningsforpligtelser er fast-sat til kr. 3.390.000,00. Vederlaget kan reguleres efter en endelig opmåling og optælling af beplantningen.

Såfremt beplantningen viser sig at afvige fra det ovenfor skrevne, sker der en regulering af vederlaget forholdsmæssigt efter en ende-lig opmåling og optælling.

§ 4

VEDERLAG FOR VEDLIGEHOJDELSE:

Som vederlag for den løbende vedligeholdelse modtager Damgårdens Planteskole A/S følgende:

år 1	kr. 26.000	år 5	kr. 188.000
år 2	kr. 163.000	år 6	kr. 345.000
år 3	kr. 171.000	år 7	kr. 362.000
år 4	kr. 179.000	år 8	kr. 380.000

Vederlaget forfalder månedsvis bagud. Vederlaget tillægges til en-hver tid gældende merværdi.

§ 5

MODREGNINGSRET:

Til sikkerhed for at Damgårdens Planteskole A/S overholder for-pligtelser i henhold til nærværende aftale, meddeles der Skovplan Give III fuld modregningsret i gælds-brev/pantebrev udstedt til Damgårdens Planteskole A/S.

§ 6

KØBERET:

Beplanter har i år 8 en køberet til ejendommen til kr. 5.085.000 ved overtagelse af eksisterende pantehæftelser samt kontant beta-ling af restkøbesummen.

...

I likviditetsbudget og revisorredegørelse af 10. december 1992 for K/S Skovplan Give III er det bl.a. anført, at udgifterne til etablering af læhegn på ejendommen er estimeret til 560.000 kr., der finansieredes ved det afdragsfrie gælds-brev/pantebrev.

Kontrollen af den foretagne vedligeholdelse skulle foretages af Person 2, jf. administrationsaftalen. De på forhånd aftalte administrations- og beplantnings- og vedligeholdelsesudgifter udgjorde i alt for alle K/S Skovplan selskaberne ca. 90 mio. kr. ekskl. moms og renter over den fastlagte 8 årige driftsperiode.

Fremgangsmåden var typisk den, at Damgårdens Planteskole A/S ultimo 1992 forudfakturerede beplantning og dette års vedligeholdelse af beplantning til det enkelte kommanditselskab. Fakturaen henviste til Beplantnings- og Vedligeholdelsesaftalen. Beplantningen blev købt hos tredjemand, der fakturerede beplantningen til Skovplan Administration ApS, der viderefakturerede beplantningen til Damgårdens Planteskole A/S. Derefter blev beplantningen m.v. igen viderefaktureret til hvert af kommanditselskaberne til væsentligt forhøjede priser. I enkelte tilfælde skete faktureringen fra Damgårdens Planteskole A/S til Skovplan Administration ApS og af sidstnævnte videre til kommanditselskabet. Beplantningen blev af tredjemand eller Damgårdens Planteskole A/S foretaget efterfølgende.

I januar 1993 indgav Skovplan Administration ApS på vegne af kommanditselskaberne negative angivelser for 4. kvartal 1992.

Den 2. april 1994 udsendte told- og skatteregionen momstilpligtelser til kommanditselskaberne med krav om indbetaling af 14,2 mio. kr. i moms. Tilpligtelserne var begrundet i manglende erhvervsmæssig virksomhed, hovedsageligt fordi kommanditselskaberne på grund af de usædvanlige høje koncerninterne beplantningspriser måtte antages at ville give underskud. Afgørelserne blev påklaget til Told- og Skattestyrelsen, der den 3. januar 1994 traf afgørelse om, at der ikke på det foreliggende var grundlag for at statuere ikke-erhvervsmæssig virksomhed vedrørende kommanditselskaberne.

Det fremgår af sagens oplysninger, at momsgælden i Damgårdens Planteskole A/S oprindeligt var 11.225.970 kr. ekskl. renter pr. 31. december 1992, idet selskabet ikke havde betalt nogen del af de angivne momstilsvare. De af regionen vedrørende kommanditselskaberne trufne afgørelser medførte, at Damgårdens Planteskole A/S's momsskyld blev nedsat. Det herefter skyldige momsbeløb blev senere indbetalt til afgiftsmyndighederne af Skovplan Administration ApS. Den 22. april 1994 meddelte regionen således Damgårdens Planteskole A/S, der da var trådt i betalingsstandsning, at regionen pga. de urealistisk høje beplantningsværdier og med henvisning til økonomisk interessefællesskab nedsatte de fakturerede beplantningsværdier/udgående afgift med ca. 60 %. Skovplan Administration ApS havde undladt at viderefakturere beplantningsleverancerne til Damgårdens Planteskole A/S, hvorfor regionen den 22. april 1994 tilpligtede Skovplan Administration ApS at indbetale indgående moms vedrørende disse beplantningsleverancer. Damgårdens Planteskole A/S blev tvangsopløst i 1994.

For så vidt angår selskabskonstruktionen m.m. er det vedrørende K/S Skovplan Give III oplyst, at kommanditselskabet, Damgårdens Planteskole A/S og Skovplan Administration ApS indgik i et netværk. Kommanditselskabet blev stiftet med Damgårdens Planteskole A/S som komplementar, således at Damgårdens Planteskole A/S var den eneste, der hæftede solidarisk for kommanditselskabets gæld. Person 2 var bestyrelsesformand i kommanditselskabet.

Damgårdens Planteskole A/S blev stiftet af Person 2, Person 1 og Skovplan Administration ApS. Bestyrelsen bestod af Person 3, Person 2 og Person 1. Person 1 var direktør. Skovplan Administration ApS ejede 50 % af aktierne i Damgårdens Planteskole A/S. I forbindelse med stiftelsen af Damgårdens Planteskole A/S blev der indgået en aktionæroverenskomst. Det fremgår af aktionæroverenskomsten, at Person 1 var ansvarlig for, at de fornødne planter var klar til de enkelte K/S-projekter på det tidspunkt, der på forhånd var aftalt, og at Skovplan Administration ApS forpligtede sig til at konferere leveringstidspunktet med Damgårdens Planteskole A/S. Damgårdens Planteskole A/S blev opløst i august 1994. Herefter blev Skovplan Silkeborg komplementar i K/S Skovplan Give III.

Person 2 var direktør i Skovplan Administration ApS, hvor aktierne ejedes af Person 4 (ægtefælle til Person 2). Skovplan Administration ApS skiftede i 1995 navn til Forst & Natur Administration ApS.

Det fremgår videre af sagens oplysninger, at der har været udmeldt en syns- og skønsforretning i den tilsvarende sag om K/S Skovplan Give III. Det endelige syns- og skønstema er som følger:

...

Landsskatteretten har den 16. januar 2003 truffet afgørelse vedrørende skatteansættelsen for en deltager i det omhandlede kommanditselskab, hvorved det af myndighederne opgjorte fradrag for vedligeholdelse af planter samt fradrag for afskrivning vedrørende beplantning blev stadfæstet. Myndighederne havde i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten foretaget beregninger til belysning af, om det udøvede skøn over værdierne til beplantning og læhegn i det omhandlede kommanditselskab lå indenfor syns- og skønsmændenes skøn over kursen på pantebrevet. Følgende fremgår bl.a. af afgørelsen:

”Landsskatteretten bemærker, at retten normalt vil tage udgangspunkt i værdiansættelser i en syns- og skønrapport, dog således at der skal være tale om sædvanlige markedsmæssige vilkår.

Landsskatteretten finder i overensstemmelse med rettens kendelse af 8. oktober 2002, at den for K/S Skovplan Give III udarbejdede syns- og skønrapport af 26. januar 2000 ikke kan medføre en tilsidesættelse af skattemyndighedernes skøn over værdierne for beplantning, vedligeholdelse og læhegn. Der er herved særlig henset til, at kursansættelsen på pantebrevet i syns- og skønrapporten er angivet med en meget betydelig skønsmargin, og at myndighedernes forhøjelser må antages at ligge indenfor dette skøn (kurs 20-

50), jf. told- og skattestyrelsens kursberegninger. Da det af klageren anførte herefter ikke kan føre til et andet resultat, vil de påklagede forhøjelser være at stadfæste.”

Den nævnte kendelse af 8. oktober 2002 vedrørte skatteansættelsen for en deltager i K/S Skovplan Give III.

Den 10. januar 2008 har Østre Landsret afsagt dom vedrørende skatteansættelsen for en deltager i K/S Skovplan Give III, jf. SKM2008.126.ØLR, hvoraf følgende fremgår:

...

Told- og skatteregionens afgørelse af 18. maj 1994

Regionen har forhøjet kommanditselskabets momsansættelse for perioden 20. februar 1992 til 31. december 1993 med 480.847 kr., idet de til selskabet udfakturerede beplantningsværdier er nedsat til nogle af regionen kalkulerede afgiftspligtige værdier, jf. momslovens § 9, stk. 1, og § 8, stk. 2. Det er anført, at der foreligger økonomisk interessefællesskab mellem Damgårdens Planteskole A/S og kommanditselskabet, ligesom der er sket udfakturering af beplantningspriser, der er væsentligt højere end normalt, hvilket har medført for store momsfradrag hos kommanditselskabet og et for stort momstilsvær hos Damgårdens Planteskole A/S.

Ifølge harmoniseringsredegørelsen fra Skatteministeriet, maj 1991, kan momslovens § 9, stk. 1, principielt anvendes over for alle momsregistrerede virksomheder, men er hidtil overvejende blevet anvendt inden for byggebranchen. Efter statsskattelovens § 4 og 6 har der udviklet sig en praksis, hvorefter der kan foretages korrektioner af personers eller selskabers indkomst, hvor der som følge af interessesammenfald eller manglende interesse modsætninger er etableret unormale forretningsvilkår. I de tilfælde, hvor prisfastsættelsen både har en moms- og skattemæssig betydning, bør der ikke være forskel. Heraf følger, at statueret interessefællesskab momsmæssigt bør have afsmittende virkning skattemæssigt og omvendt, hvor det er relevant.

Kommanditselskabet er reelt stiftet og aftalevilkårene fastlagt før de nuværende kommanditister tegner andele. De reelle stiftere er derfor Skovplan Administration ApS og Damgårdens Planteskole A/S – i dette tilfælde dog Skovplan Lindknud SMBA. Dette underbygges yderligere af, at det er Skovplan Administration ApS, der er udbyder af projekterne, samt af bestemmelsen i vedtægternes § 19 om, at kommanditselskabets første bestyrelse indtil den første ordinære generalforsamling i 1992 er udpeget af komplementaren. Af § 20 fremgår, at det af komplementaren udpegede bestyrelsesmedlem er født formand. Aftalen om stiftelse af kommanditselskabet og beplantning af selskabets ejendom er således indgået mellem parter, hvor den normale økonomisk og skattemæssige interesse modsætning ikke er til stede. Der foreligger ej heller en momsmæssig interesse modsætning mellem kommanditselskabet/kommanditisterne og Skovplan Administration ApS/Skovplan Lindknud SMBA, idet kommanditselskabet/kommanditisterne grundet projektets særegne karakter ikke har den normale driftsøkonomiske, momsmæssige interesse i at nå frem til en reel

fastsættelse af størrelsen af det vederlag, der skal betales iht. beplantnings- og vedligeholdelsesaftalen. Regionen har trods anmodning herom ikke modtaget det fulde projektmateriale for det omhandlede kommanditselskab, hvorfor der er taget udgangspunkt i det typiske K/S-projekt.

Regionen har foretaget følgende opgørelse:

"Regionen har på vedlagte bilag opgjort følgende beplantningsværdier:

Norm omk. til beplantn. excl. læhegn	638.907
Norm omk. til læhegn	<u>109.500</u>
I alt kr.	748.407

Ovennævnte tal er anvendt ved beregning af beplantningsværdier fra Adm ApS til Damgården. Til disse tal er tillagt 50%, hvorved efterfølgende beregning fremkommer. De 50% antages at dække avance, garantiomkostninger og andre omkostninger.

Norm omk. til beplantn. excl. læhegn	958.361
Norm omk. til læhegn	<u>164.250</u>
I alt kr.	1.122.611

Moms 25% heraf	280.653
----------------	---------

Ovennævnte tal er anvendt ved beregning af beplantningsværdier fra Damgården til K/S'et.

Der er til K/S'et faktureret følgende tal:

Beplantn. excl. læhegn	2.246.000
Læhegn	<u>800.000</u>
I alt kr.	3.046.000

Moms heraf	761.500
------------	---------

Moms til efterbetaling udgør:

Moms af faktureret beplantning	761.500
Moms af norm beplantning	<u>280.653</u>
Difference til efterbetaling	480.847

Som det fremgår er der væsentlig forskel imellem normale dyrkningsomkostninger og de til K/S'et fakturerede beplantnings- og dyrkningsomkostninger.

Opgørelsen omfatter beplantnings- og vedligeholdelsesomkostninger for perioden 20. febr. 1992 – 31. dec. 1993.

Told- og Skatteregion Horsens har den 12. februar 1993 og 15. februar 1993 indhentet økonomioplysninger fra Dansk Skovforening. Økonomioplysningerne fremgår af vedlagte bilag 1.

På vedlagte bilag 2 er normale dyrkningsomkostninger pr. ha. opgjort på grundlag af bilag 1.

På vedlagte bilag 3 er dyrkningsomkostninger for K/S'et opgjort.

Norm omkostninger for læhegnbeplantning fremkommer som 21.900 kr. x 5 km. De 21.900 kr. er oplyst af Hedeselskabet i Viborg som værende normpriser (1994) pr. km. efter 50% statstilskud. Antal km. læhegn er tidligere oplyst af Skovplan-koncernen."

Regionen har i en til Told- og Skattestyrelsen afgiven høringsudtalelse bl.a. anført, at det af nyere prospektmateriale fra Skovplan-koncernen fremgår, at begrundelsen for opfaktureringen især er, at der i fakturaværdien er indregnet en finansieringsrisiko (kurstab) som følge af, at betalingen sker med et pantebrev, der er afdragsfrit i 8 år, hvorefter det skal indfries. Ifølge normal praksis skal pantebreve indgå i den momspligtige værdi med pålydende, jf. MV 93, s. 196 og Mn. 328. Iht. praksis på byggemomsområdet vil værdien kunne kalkuleres efter momslovens § 8, stk. 2, hvorved værdifastsættelsen sker uafhængig af virksomhedens egenfinansiering og et pantebrev medregnes derved til kursværdien, jf. Mn. 548 og MV 93, s. 478. Ved opgørelse efter § 8, stk. 2, skal et pantebrev således medregnes til kursværdien.

Told- og Skattestyrelsens afgørelse af 27. november 1995

Told- og Skatteregion Horsens afgørelse blev påklaget til Told- og Skattestyrelsen, der stadfæstede denne. Styrelsen kunne således tiltræde, at der består et interessefællesskab mellem Damgårdens Planteskole A/S og kommanditselskaberne, jf. dagældende momslovs § 9, stk. 1, hvorfor momsgrundlaget i forbindelse med planteskolens fakturering til kommanditselskaberne skulle fastsættes på den måde, der er angivet i dagældende momslovs § 8, stk. 2. Styrelsen anførte videre, at hvilken momspligtig værdi, der skal anvendes ved faktureringen, vil blive afklaret i forbindelse med det udmeldte syn og skøn.

Told- og Skattestyrelsen har afgivet udtalelse til Momsnævnet. Det er heri bl.a. anført, at det af Skatteministeriets harmoniseringsredegørelse fra maj 1991, side 136, kan udledes, at der såvel skatte- som momsmæssigt er hjemmel til at korrigere virksomheders prisfastsættelse, når der foreligger interessefællesskab, og når priserne afviger væsentligt fra handelsværdien. Det må anses for helt naturligt, at en skattemæssig korrektion af åbenbar unormale handelspriser mellem to interesseforbundne parter, også må føre til en momsmæssig korrektion. Efter momslovens § 29, stk. 1, kan myndighederne påbyde, at afgiftsgrundlaget fastsættes på den i momslovens § 28, stk. 2, anførte måde, når der mellem leverandøren og aftageren består et interessefællesskab, f.eks. således, at den ene har økonomisk interesse i den anden parts virksomhed. Normalt er momsen neutral, hvorfor der som udgangspunkt ikke er et selvstændigt behov for korrektion af momsen i sådanne sager. Men da Damgårdens Planteskole A/S ikke betalte nogen del af de oprindeligt angivne momstilsvær, har der været en forøget risiko for afgiftstab til staten, specielt på grund af de urealistisk højt anvendte beplantningsudgifter. Skylden (momsgælden) i Damgårdens Planteskole A/S var oprindeligt pr. 31. december 1992 på 11.225.970 kr. ekskl. renter. Når Damgårdens Planteskole A/S gik konkurs, skyldtes det efter regionens og styrelsens opfattelse, at selskabet ikke modtog likvid betaling for dets ydelser. I stedet betalte kommanditselskaberne med afdragsfrie pantebreve.

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

...

I det her foreliggende tilfælde, hvor kommanditselskabets vederlag for leverancerne erlægges i form af et afdragsfrit pantebrev, kan den kreditgivning, som pantebrevet er udtryk for, ikke anses som en almindelig leverandørkredit, hvor udgangspunktet ved opgørelsen af momsgrundlaget er leverandørens nominelle tilgodehavende hos køberen.

I stedet må der i overensstemmelse med artikel 11, pkt. A, stk. 1, litra a, i 6. momsdirektiv fastsættes en modværdi for det leverede. Under de foreliggende omstændigheder finder retten, at det vederlag for leverancen, som leverandøren har modtaget i form af pantebrevet, højst kan udgøres af den kursværdi, som dette kan antages at have haft på transaktionstidspunktet. Det bemærkes, at det af myndighederne opgjorte momsberegningsgrundlag ligger inden for den kursværdi, som pantebrevet på grundlag af den i syns- og skønsrapporten angivne kursmargin for kursansættelsen kan fastsættes til, ligesom det kan tiltrædes, at dette må anses for en i overensstemmelse med direktivets artikel 11 fastsat modværdi. Den af myndighederne opgjorte værdi svarer således til det beløb, som leverandøren højst kunne have medregnet til momsgrundlaget.

Efter de foreliggende oplysninger finder retten videre, at den foretagne fakturering må anses for – udover den leverede beplantnings- og vedligeholdelsesydelse – tillige at vedrøre finansiering mv., jf. herved bl.a.

SKM2008.126.ØLR, hvilken ydelse må anses for en i forhold til beplantningsydelsen selvstændig hovedydelse. Der er således tale om en leverance, der består i både en momspligtig transaktion og en momsfritaget transaktion, hvorfor udelukkende den del af vederlaget, der kan henregnes til førstnævnte, skal indgå i momsberegningsgrundlaget. Efter det oplyste om den af myndighederne foretagne skønsmæssige opgørelse af momsberegningsgrundlaget finder retten ikke grundlag for at tilsidesætte dette, idet det bemærkes, at der i øvrigt ej heller på grundlag af de foreliggende syns- og skønsrapporter er anledning til sådan tilsidesættelse.

Kommanditselskabet har ikke fradragsret i videre omfang end hvormed den omhandlede leverance skulle være indgået i leverandørens momsgrundlag. Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.

...”

Højesterets dom af 25. juni 2010

Højesteret afsagde den 25. juni 2010 dom, gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 2010, side 2537, vedrørende opgørelsen af kommanditisternes afskrivningsgrundlag i medfør af lig-

ningslovens § 8 K. Sagen var en "prøvesag", der angik afskrivningsgrundlaget vedrørende anparter i K/S Skovplan Give III. I forbindelse med behandlingen af denne sag for Landskatteretten blev der gennemført syn og skøn, og der er enighed om, at resultatet af dette syn og skøn kan indgå i nærværende sag.

Af dommen fremgår bl.a., at K/S Skovplan Give III's betaling for beplantning og vedligeholdelse var på 2.830.000 kr. Beløbet blev berigtiget som en del af et pantebrev forrentet med 10 % p.a. i 8 år. Pantebrevets pålydende værdi var 3.785.000 kr. Skattemyndighederne havde ved sit skøn fastsat beplantningsudgiften til 1.319.111 kr. Dette beløb var fremkommet på baggrund af indhentede oplysninger fra Dansk Skovforening om beplantningsværdier. Beplantningsværdierne var fastsat til 879.408 kr. med tillæg af 50 %. Ved det syn og skøn, der i sagen var indhentet i forbindelse med sagens behandling i Landsskatteretten, blev markedsprisen for beplantningen vurderet til 640.000 kr. med tillæg af 189.000 kr. til garantiomkostninger, avance og andre omkostninger, i alt 829.000 kr. Om kursværdien af de udstedte pantebreve hedder det i skønserklæringen bl.a.: "Det antages at kursen vil ligge inden for intervallet 20-50, med et gennemsnit på kurs 35". Højesteret fandt ikke grundlag for at tilsidesætte det af skattemyndighederne udøvede skøn vedrørende fastlæggelse af afskrivningsgrundlaget.

Forklaringer

Person 2 har forklaret, at han er uddannet revisor. Han var revisor hos Deloitte i 6 år og drev dernæst i nogle år selvstændig virksomhed som revisor. En klient, Person 5, der var "skovmand", kom med ideen til projekterne. Person 1, der var en revisorkollega, var en af idémændene. Person 1 var med fra starten. Der blev udarbejdet projekter for alle kommanditselskaberne; først for et par af selskaberne og senere mere generelt. Da han blev direktør i Skovplan, stoppede han som revisor. I Skovplan var det ham, der tog sig af administrationen. De ansatte i Damgården udførte beplantningen i det omfang, de kunne magte det. Baggrunden for konstruktionen var, at der var grænser for, hvor meget han kunne magte. Hans opgave bestod primært i kontakten til skattemyndighederne og investorerne. Endvidere udførte han bogføringen. De dagældende skatte- og afgiftsregler var af altafgørende betydning. Skovplan I/S startede han med Person 5. Han var selv investor i dette selskab. I Virksomhed I/S 1, som han var med til at starte, var der også investorer. Efter stiftelsen af Virksomhed I/S 1 opstod Skovplan-projektet. Baggrunden for den finansieringsform, der fremgår af beplantnings- og vedligeholdelsesaftalen af 22. december

1992 mellem Lindknud og Damgården, var bl.a., at der blev optaget mest mulig realkreditbelåning. Der blev også oprettet et gældsbeholdning, hvortil kom indbetalingerne fra investorerne. Prisen for beplantningen blev fastsat til 3 - 5 gange markedsprisen, fordi der blev leveret en pakkedløsning, der indeholdt bl.a. "gro-garanti", selve udviklingen af projektet, herunder med hensyn til arealerne, og finansiering. Der var mange interesserede investorer. Investorerne var bekendt med prisfastsættelsen. De negative momsangivelser gav anledning til, at afgiftsmyndighederne i 1992 interesserede sig for projekterne. Han husker ikke, hvor mange kommanditselskaber der fik beplantet af Damgården. Om fakturaen af 31. december 1992, hvorved Damgården opkrævede 3.650.000 kr. hos Lindknud, har han forklaret, at Skovplan i første omgang fakturerede direkte til Lindknud. Afgiftsmyndighederne protesterede mod dette. Derfor blev fremgangsmåden ændret, således at det var Damgården, der fakturerede til Lindknud. Han forstår ikke baggrunden for, at Skovplan allerede den 30. marts 1992 fakturerede til Lindknud; han går ud fra, at Lindknud må have været SE-registreret hos SKAT på dette tidspunkt. Der blev senere udstedt en kreditnota for fakturaen, og der blev af Damgården udstedt en ny faktura. Oprindeligt var det planen, at Skovplan skulle fakturere direkte til kommanditselskaberne. Herefter skulle Damgården fakturere Skovplan for 80 % af det af Skovplan udfakturerede beløb. Afgiftsmyndighederne udførte udbetalingskontrol, hver gang der blev indgivet en negativ momsangivelse. Han mener, at de første par negative momsangivelser førte til udbetaling. Efterfølgende blev **Person 6** fra skatteregionen involveret i kontrollen. I begyndelsen var komplementaren i Lindknud et selskab med begrænset ansvar. Da afgiftsmyndighederne protesterede, blev Damgården indsat som komplementar i stedet for. Damgården var også komplementar i nogle af de andre kommanditselskaber, men han ved ikke i hvor mange. Afgiftsmyndighederne gjorde vist nok i 1993 gældende, at der var tale om "hobbyvirksomhed". Der blev derfor nægtet fradrag for moms og skat. Efter at skattemyndighederne - vist nok i 1993 - havde frafaldet, at der var tale om hobbyvirksomhed, blev der stillet strengere dokumentationskrav fra myndighedernes side som betingelse for, at investorernes forskudsregistreringer kunne godkendes. Dette fremgår bl.a. af mødereferatet af 24. november 1992. Det er ikke korrekt, at Damgården ikke modtog betaling. Der blev betalt for vedligeholdelse af beplantningen og for renterne, forudsat der var likvider nok. Det kneb med likviditeten, da hobbysagen startede. I starten kom der mange indbetalinger fra investorerne. Skovplan modtog indbetalingerne. Der blev som nævnt overført penge til Damgården, der skulle afholde udgifter, herunder betale løn og A-skat. Når Damgården havde givet fuld transport til Skovplan, var det fordi, at der var tale om en sikkerhedsstillelse. De negative momstilsvare bidrog ikke likviditetsmæssigt på "den lange bane", idet Damgården afregnede moms.

Før Damgården kom i betalingsstandsning, afregnede selskabet således moms. Det var hobbysagen, der medførte, at Damgården kom under betalingsstandsning og senere gik konkurs. Da afgiftsmyndighederne startede sagen om hobbyvirksomhed, kunne der ikke længere ske forskudsregistrering for investorenes vedkommende. Uanset dette fortsatte beplantningerne, og leverandørerne af planter blev betalt. Der var også planter til rådighed på planteskolen. Det var ikke tanken med den fakturering, der fandt sted, at der ud over for en beplantningsydelse tillige skulle betales for en finansieringsydelse. Der blev afgivet en bindende forhåndsbesked om, at der kunne afskrives på de nominelle værdier, dvs. på pantebrevenes pålydende værdi. Den bindende forhåndsbesked var dog for generel og blev ikke konkretiseret, da det var "for tungt". Den såkaldte "gro-garanti" var med i prisen. Det samme var bl.a. udvælgelsen af arealer og myndighedsgodkendelsesdelen. Pantebrevene blev forrentet med 10 % p.a., og de var afdragsfrie. Efter hans opfattelse betales der normalt en højere pris, når der købes på kredit. Renterne i henhold til pantebrevene blev betalt i en periode. Den pris, investorerne betalte, var fastsat på forhånd. Den pris, de gik på markedet med, var en på forhånd fastsat pris. Som det fremgår af mødereferatet af 24. november 1992, var projektet lagt fast for investorerne, dog på nær beplantningens sammensætning. At prisen var på 3 - 5 gange markedsprisen, skal forstås således, at der var tale om en udefrakommende leverandørs pris til Damgården ganget med 3 - 5. Der var ikke indhentet tilbud fra underleverandører, da beplantningssammensætningen ikke lå fast. Beløbet på 1.750.000 kr. i fakturaen af 30. marts 1992 er fremkommet ved, at man kendte arealet og "cirka beplantningen", dvs. hvor mange træer der kunne plantes pr. hektar. På denne baggrund kunne prisen beregnes. Fakturaen er ikke udtryk for, at der var afholdt en konkret udgift. Da faktureringsgangen blev ændret, således at Damgården og ikke Skovplan skulle fakturere til kommanditselskaberne, stillede han krav om transport som sikkerhed; Skovplan skulle have 20 % af værdierne, men fik transport i samtlige de negative momstilsvær. Han ønskede at få så stor en sikkerhed som muligt, idet han også ønskede at sikre sig i forhold til Person 1, der som direktør i Damgården kunne disponere over midlerne i dette selskab. Der blev udarbejdet likviditetsbudgetter for hvert enkelt projekt. Disse viste bl.a., hvad investorerne skulle indbetale hvert år. Likviditetsbudgetterne var ikke baseret på, at der blev udbetalt negative momstilsvær, men på indbetalingerne fra investorerne. Indbetalingerne skulle bl.a. dække betalinger på pantebrevene til Damgården og til DLR.

Procedure

PBH har til støtte for den principale påstand gjort gældende, at skattemyndighederne ikke

har været berettiget til at nedsætte værdien af de beplantnings- og vedligeholdelsesydelse, som Damgården leverede og fakturerede til kommanditselskaberne.

PBH har nærmere anført, at vederlaget - modværdien - for de udstedte pantebreve er lig med pantebrevenes nominelle værdi. Den dagældende momslovs § 7, stk. 1, skal fortolkes i overensstemmelse med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i det 6. momsdirektiv samt EU-Domstolens praksis. Det er ikke af Skatteministeriet gjort gældende, at afgiftsberegningsen skal tilsidesættes, fordi denne er foretaget efter den dagældende momslovs §§ 8 og 9, og da disse bestemmelser endvidere ikke har støtte i det 6. momsdirektiv. På baggrund af § 7, det 6. momsdirektiv og den nævnte retspraksis skal modværdien fastsættes til ydelsens subjektive værdi og således ikke efter objektive kriterier til ydelsens objektive værdi. I det foreliggende tilfælde er den subjektive værdi af de leverede ydelser lig med den aftalte værdi. Den subjektive værdi er dermed lig med pantebrevenes pålydende værdi. Der er således ikke grundlag for at tilsidesætte parternes værdiansættelse. Det ændrer ikke herved, at pantebrevene på udstedelsestidspunktet havde en lavere kursværdi end den pålydende værdi. Syns- og skønsrapporten i skattesagen, hvor Højesteret afsagde dom den 25. juni 2010, kan ikke anvendes ved værdifastsættelsen i nærværende sag. Dette skyldes, at skattesagen vedrørte fastsættelse af værdien af afskrivningsgrundlaget efter objektive kriterier. Værdien af de omhandlede ydelser er højere end værdien af de afskrivningsberettigede ydelser i skattesagen, da ydelserne i den foreliggende sag angår mere end blot udgifterne til indkøb og plantning af træerne.

PBH har videre anført, at transaktionerne i sagen er momsneutrale og ikke udgør misbrug af momssystemet. Der var tale om et bæredygtigt projekt med et reelt indhold; der blev således indkøbt ejendomme og plantet træer, som også blev vedligeholdt. Skattereglerne gav gunstige muligheder for at plante skov i Danmark. Projektet var indrettet således, at disse regler blev fulgt. Der er således tale om en skatteplanlægning, der efter retspraksis ikke kan tilsidesættes, men som er lovlig. Hensigten var, at Damgården skulle afregne momsen, hvilket Damgården også rent faktisk havde mulighed for. Skovplan havde transport i indtægterne, men overførte løbende midler til Damgården, når Skovplans tilgodehaver var dækket, og i øvrigt efter behov. Damgårdens eksterne leverandører blev betalt. Damgårdens betalingsstandsning og senere konkurs skyldtes skattemyndighedernes fejlagtige behandling af selskaberne, herunder i forbindelse med at skattemyndighederne gjorde gældende, at der var tale om hobbyvirksomhed og ikke erhvervsdrivende virksomhed. Skattemyndighederne accepterede senere projektet og anfægter nu kun værdifastsættelsen i

forbindelse med beregningen af momstilsvaret. Konkursboet efter Damgården blev sluttet uden gæld i forbindelse med, at Told- og Skattestyrelsen traf afgørelse i sagerne, således at der igen opstod neutralitet i momstilsvarene. Det ændrer ikke herved, at skattemyndighederne ikke nu kan rejse et momskrav mod Damgården, som på nuværende tidspunkt er afviklet. Der er ikke grundlag for at antage, at Damgården på noget tidspunkt reelt har været insolvent.

PBH har videre anført, at der ikke er grundlag for at foretage en opdeling af de leverede ydelser i henholdsvis en momspligtig ydelse og en ydelse, der er momsfritaget efter momsloven. Betalingen via pantebreve havde karakter af en bitransaktion, som ikke var en del af Damgårdens økonomiske virksomhed. Denne virksomhed bestod således i, at Damgården dels leverede beplantning og vedligeholdelse af kommanditselskabernes ejendomme, dels leverede andre normale planteskoleydelse til udenforstående kunder. Beløbenes størrelse er uden betydning. Den løbende kredit blev betalt ved betaling af forfaldne renter i henhold til pantebrevene. I overensstemmelse med praksis blev der ikke beregnet moms af disse renter. Når prisen blev fastsat til 3-5 gange markedsprisen for beplantningen m.v., skyldtes det, at der var tale om salg på kredit, hvor prisen normalt er højere end ved et kontant salg.

Til støtte for den subsidiære påstand har PBH gjort gældende, at hvis vederlaget for Damgårdens ydelser til kommanditselskaberne skal opdeles i en momspligtig del og en momsfri del, så skal denne fordeling fastsættes efter parternes subjektive værdifastsættelse. I modsætning hertil har skattemyndighederne foretaget en værdifastsættelse baseret på en skønsmæssig opgørelse af de leverede juletræers værdi i skattemæssig henseende. En sådan opgørelse kan ikke lægges til grund ved fastsættelsen af momstilsvaret i denne sag. Hvis det lægges til grund, at vederlaget skal opdeles, skal der ske hjemvisning, således at skattemyndighederne kan vurdere, hvor stor en del af vederlaget der vedrører finansiering. Det kan således utvivlsomt ikke lægges til grund, at prisen for beplantningen m.v. alene udgør 35 %, og at prisen for finansieringen udgør 65 %.

Skatteministeriet har til støtte for frifindelsespåstanden gjort gældende, at der bestod et nært interessefællesskab mellem kommanditselskaberne og Damgården, og at det er med rette, at afgiftsmyndighederne har nedsat værdien af de af Damgården fakturerede beplantnings- og vedligeholdelsesydelse, da de fakturerede priser afveg væsentligt fra den reelle værdi af de leverede momspligtige ydelser. Afgiftsmyndighederne har endvidere med rette nedsat værdien af vederlaget fra kommanditselskaberne til Damgården og dermed den fra-

dragsberettigede indgående afgift (købsmoms), idet den faktiske og reelle værdi af de afdragsfrie pantebreve afveg væsentligt fra vederlaget ifølge fakturaerne fra Damgården. Det følger af momslovens § 7, stk. 1, der er videreført i den nugældende momslovs § 27, stk. 1, at den afgiftspligtige værdi er vederlaget, heri ikke indbefattet afgiften efter loven. Efter reglen om afgiftsgrundlaget i 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a, udgør afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren mv. modtager eller vil modtage. Det afgørende for fastsættelsen af afgiftsgrundlaget er således værdien af det, der rent faktisk modtages. Dette er i overensstemmelse med EU-domstolens faste praksis vedrørende 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a. Efter denne praksis udgør beskatningsgrundlaget den modværdi, som den afgiftspligtige rent faktisk har modtaget, ikke en værdi ansat efter objektive kriterier.

Det er dermed også med rette, at afgiftsmyndighederne har nedsat værdien af vederlaget for leverancerne i form af pantebrevene til pantebrevenes faktiske kursværdi og ikke til pantebrevenes nominelle værdi; den nominelle værdi oversteg langt den reelle værdi af pantebrevene. Afgiftsmyndighederne er ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget således ikke bundet af virksomhedens egen angivelse af værdien af modydelsen.

Med hensyn til selve værdien af vederlaget i form af pantebrevene er det ved Højesteretsdom af 25. juni 2010, der vedrørte samme sagskompleks med samme kreds af kommanditselskaber, på baggrund af det ved Landsskatteretten gennemførte syn og skøn fastslået, at værdien af pantebrevene var i intervallet kurs 20-50 med en gennemsnitskurs på 35. Dette er således langt under pantebrevenes nominelle værdi. Afgiftsmyndighedernes egne beregninger over momsgrundlaget stemmer endvidere godt overens med de skønnede kursværdier. Det bestrides, at der ikke skulle være hjemmel til at kontantomregne pantebrevene til den faktiske kursværdi. Hjemmelen hertil følger direkte af de almindelige regler om opgørelse af afgiftsgrundlaget i momslovens § 27, stk. 1, og af 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a. Afgiftsmyndighederne har dermed været berettiget til som sket samtidig at nægte kommanditselskaberne fradragsret for den angivne moms af de kunstigt opskruede vederlag, jf. momslovens § 37, stk. 1 (dagældende momslovs § 16).

Sagen angår ikke en forhøjelse af afgiftsgrundlaget, men tværtimod en nedsættelse af afgiftsgrundlaget. Den praksis, herunder fra EU-Domstolen, der foreligger om manglende mulighed for afgiftsmyndighederne for at forhøje afgiftsgrundlaget, selv om der måtte være aftalt et meget lavt eller symbolsk vederlag, er således ikke relevant for nærværende sag.

Arrangementet må endvidere anses for at have karakter af et kombineret moms- og skatteudnyttelsesarrangement alene med det formål at misbruge momsfradragsordningen ved at generere betydelige negative momstilsvær. Det har også som følge heraf været berettiget, at afgiftsmyndighederne har nægtet kommanditselskaberne fradragsret som sket.

Det bestrides, at myndighederne skulle være skyld i Damgårdens betalingsstandsning og senere konkurs.

I det omfang, det måtte blive lagt til grund, at værdien af vederlagene fra kommanditselskaberne til Damgården udgør højere beløb end den omregnede kursværdi på pantebrevene, må forskelsbeløbene mellem kursværdien og de højere beløb anses for at udgøre betaling for en finansiel ydelse, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra a, og som derfor under alle omstændigheder ikke giver mulighed for momsrefusion.

Landsrettens begrundelse og resultat

Det følger af momslovens § 27, stk. 1, at afgiftsgrundlaget ved levering af varer og ydelser er vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter loven. Efter lovens § 37, stk. 1, kan en virksomhed ved opgørelsen af afgiftstilsværet som indgående afgift fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb mv. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift. Bestemmelserne svarer til de dagældende bestemmelser i momslovens § 7, stk. 1, og § 16, stk. 1.

Efter 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a, udgør beskatningsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen mv.

EU-Domstolen har i sin praksis vedrørende 6. momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a, fastslået, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, er den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk herved har modtaget. Modydelsen udgør den subjektive værdi, det vil sige den faktisk modtagne værdi og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier, jf. herved bl.a. Domstolens dom af 20. januar 2005 i sag C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck AB mod Riksskatteverket og Domstolens

dom af 29. juli 2010 i sag C-40/09, Astra Zeneca UK Ltd mod Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

Det må i almindelighed antages, at en virksomheds angivelse af værdien af modydelsen for en leverance udgør den subjektive værdi for virksomheden af modydelsen og dermed momsgrundlaget, jf. også Vestre Landsrets dom af 21. december 2004, gengivet i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2005, side 92. Afgiftsmyndighederne er dog efter de anførte bestemmelser berettiget til at nedsætte afgiftsgrundlaget, i det omfang angivelsen af værdien af modydelsen ikke svarer til de faktisk modtagne værdier.

Som anført af Landsskatteretten i kendelsen af 28. april 2010 kan kreditgivningen i det foreliggende tilfælde, hvor kommanditselskabernes vederlag for leverancerne blev erlagt i form af afdragsfrie pantebreve, ikke anses som en almindelig leverandørkredit, hvor udgangspunktet for opgørelsen af momsgrundlaget er leverandørens nominelle tilgodehavende hos køberen. Det må ved vurderingen endvidere indgå, at der efter oplysningerne om ejerstrukturen og de indgåede aftaler må anses for at have bestået et nært interessefællesskab mellem Damgårdens Planteskole A/S og de enkelte kommanditselskaber.

Told- og Skatteregionen indhentede i forbindelse med behandlingen af sagen oplysninger om beplantningsværdier fra Dansk Skovforening. De indhentede værdier blev tillagt 50 %, som blev antaget at dække avance, garantiomkostninger og andre omkostninger. Regionen fastsatte på grundlag heraf beplantningsværdierne for de enkelte kommanditselskaber. For K/S Skovplan Lindknud blev beplantningsværdien fastsat til 1.122.611 kr. inkl. moms mod et faktureret beløb på 3.046.000 kr. inkl. moms. Afgiftsmyndighedernes fastsættelse af beplantningsværdierne støttes yderligere af oplysningerne i skønserklæringen om værdien af de aftalte ydelser og af oplysningerne om kursværdien på de udstedte afdragsfrie pantebreve.

Herefter og efter bevisførelsen i øvrigt tiltrædes det, at afgiftsmyndighederne har været berettiget til som sket at tilsidesætte kommanditselskabernes momsangivelser. Da der efter bevisførelsen endvidere ikke er grundlag for at tilsidesætte de foretagne skønsmæssige fastsættelser af beplantningsværdierne for de leverede ydelser og dermed den skete regulering af kommanditselskabernes momstilsvær, tages skatteministeriets påstand om frifindelse allerede som følge heraf til følge.

Efter sagens udfald skal PBH 26.742 ApS betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med i alt 200.000 kr.

Beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand og er inklusive moms, da Skatteministeriet ikke er momsregistreret. Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi, forløb og omfang.

Thi kendes for ret:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal PBH 26.742 ApS betale 200.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostninger, der forrentes efter rentelovens § 8 a, skal betales inden 14 dage.

Henrik Bjørnager Nielsen

Michael Ellehauge

Kirsten Schmidt
(kst.)

Udskriften udstedes uden betaling.

Udskriftens rigtighed bekræftes.

Vestre Landsret,

Viborg den 24. januar 2012

Anonymiseret

retssekretær