

# Maskeret udlodning – ekstraordinær genoptagelse

Dato for udgivelse	07 Feb 2022 15:11
Dato for afsagt dom/kendelse/afgørelse/styresignal	13 Jan 2022 14:44
SKM-nummer	SKM2022.53.VLR
Myndighed	Vestre Landsret
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	BS-47809/2019-VLR
Dokument type	Dom
Overordnede emner	Skat
Overemner-emner	Personlig indkomst
Emneord	Frister
Resumé	<p>Landsretten tiltrådte, at skatteyderen som hovedanpartshaver i et selskab var skattepligtig som maskeret udlodning af en række kontante hævnings fra selskabets konto, som var anvendt til selskabet uvedkommende formål, herunder betaling af gæld i en række selskaber ejet af skatteyderens samlever. Landsretten fandt, at en konkret hævning var tilbageført til selskabets konto, og at skatteansættelsen derfor skulle nedsættes med dette beløb.</p> <p>For to indkomstår havde skattemyndighederne foretaget ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Landsretten fandt, at skatteyderen hverken havde handlet forsættligt eller groft uagtsomt, hvorved landsretten navnlig lagde vægt på, at selskabet i de omhandlede indkomstår havde en reel drift, og at skatteyderens mangeårige samlever var den reelle leder af selskabet og i det hele varetog driften, ligesom det var ham, der underskrev årsrapporten for et af årene. Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter bestemmelsen var derfor ikke opfyldt (Delvis ændring af <a href="#">SKM2019.508.BR</a>).</p>
Reference(r)	Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit <a href="#">A.A.8.2.2.1.2.5</a> .
Henvisning	Den juridiske vejledning 2022-1, afsnit <a href="#">C.B.3.5.1</a> .
Redaktionelle noter	Tidligere instans, Landskatteretten jr. nr. <a href="#">15-1425157</a> . Tidligere instans: Byretten, <a href="#">SKM2019.508.BR</a> .

## Parter

A

(V/advokat Christian Falk Hansen)

mod

Skatteministeriet

(V/advokat David Auken)

**Afgørelsen er truffet af Landsretsdommerne**

Claus Rohde, Torben Geneser og Thomas Raaberg-Møller har deltaget i ankesagens afgørelse.

### Sagens baggrund og parternes påstande

Appellanten, A, har principalt nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at hendes skatteansættelser for indkomstårene 2007-2011 nedsættes således:

2007 nedsættes med 512.697 kr.

2008 nedsættes med 503.900 kr.

2009 nedsættes med 500.000 kr.

2010 nedsættes med 1.247.406 kr.

2011 nedsættes med 2.624.583 kr.

A har subsidiært nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at hendes skatteansættelser for indkomstårene 2007-2011 hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået dommen stadfæstet.

### Supplerende sagsfremstilling

SKAT var på tidspunktet for forhøjelsen af As skattepligtige indkomst i besiddelse af mellemregningskontoen "MELLEMREGN ANPARTSHAVE" med kontonummer 7813 for perioden 1. juli 2008 til 30. juni 2010. De posteringer, som fremgik af denne mellemregningskonto, blev i det væsentlige undtaget fra beskatning hos A. Af SKATs notat af 12. februar 2015 fremgår herom følgende:

"Ovenstående korrigerede hævninger skal reduceres med hævninger, der er bogført på mellemregningskontoen, jf. blag 13-1-2 og 131-3, idet mellemregningskontoen anses for udlignet ved udlodning til hovedanpartshaver."

Revisor LJ udarbejdede til brug for sagens behandling ved byretten et notat af 16. august 2018 og et supplerende notat af 15. november 2018. I den forbindelse fremlagde han en mellemregningskonto, som efter det oplyste hidrørte fra selskabets bogholderi. Denne mellemregningskonto havde kontonummer 25300, titlen "Mellemregning Anpartshavere" og omfattede perioden fra 1. juli 2010 til 30. juni 2012. En række af hævningerne var posteret som "Privat hævet". Ifølge mellemregningskontoen udgjorde gælden til selskabet den 28. marts 2011 cirka 2,6 mio. kr., som herefter blev nedbragt i marts og april 2011 blandt andet ved posteringerne "betaling" på 625.000 kr., "Lån/køb anparter" på 1.250.000 kr. og "Ovf." på 910.269,85 kr.

Det fremgår af årsregnskabet for 2009/2010, der er forsynet med en revisorpåtegning af 20. december 2010, at G1 pr. 30. juni 2010 havde et krav mod "anpartshaver" på 959.965 kr. og herudover havde et krav på 176.425 kr. mod moderselskabet, dvs. G2. Årets resultat var et overskud på 1.511.671 kr. Af bilaget til selvangivelsen for skatteåret 2010 for G1 fremgår, at selskabet pr. 30. juni 2010 havde et krav mod anpartshaver på 1.163.818 kr., og at beløbet ifølge mellemregningen med moderselskabet udgjorde 0 kr. Af årsrapporten for 2010/2011, der er forsynet med en revisorpåtegning af 14. juli 2011, fremgår, at selskabet pr. 30. juni 2011 ikke havde noget krav mod anpartshaver, og at tilgodehavendet hos moderselskabet udgjorde 1.696.499 kr. Årets resultat var et overskud på 2.406.907 kr. Det fremgår af årsrapporten for 2011/2012, der er forsynet med revisorpåtegning af 22. januar 2013, at der pr. 30. juni 2012 ikke var noget tilgodehavende hos anpartshaver eller moderselskabet. Årets resultat var et underskud på 3.423.428 kr.

A har for landsretten fremlagt en række yderligere bilag, herunder samarbejdsaftaler, e-mails og regnskabsmateriale.

### Forklaringer

JN har afgivet supplerende forklaring. SE har endvidere afgivet forklaring.

JN har supplerende forklaret, at han i omkring 20 år har samlevet med A.

Foreholdt sin forklaring i byretten om, at "Han ejede G2, som ejede G1, så han havde kontrol over G9", har han forklaret, at han fastholder forklaringen om ejerskab. A blev sat ind som direktør i selskabet for at give ro i forhold til kontrakten med G6. Han ejede selv holdingselskabet.

Han har siden 2012 givet SKAT alle de oplysninger, som han var i besiddelse af, og han har ikke nægтет at give noget til SKAT.

Han har ikke selv taget pengene, der blev hævet. Alt er blevet bogført, og der er lavet regnskaber for alle selskaberne. Det er ikke penge, de bare har hævet. Der er dokumentation på det hele.

Økonomien i selskaberne blev ikke sammenblandet med hans private økonomi. Der har et enkelt år været et ulovligt anpartshaverlån, men de penge er tilbageført.

G1 har lånt penge til moderselskabet og søsterselskaber, og det er blevet bogført. Han havde nogle ejendomsselskaber, der under finanskrisen blev nødlidende, og G1 lånte så penge ud til disse selskaber. I det omfang, han har hævet penge privat fra G1, er det blevet selvangivet.

Der blev indgået et forlig med G3 om betaling af 1 mio. kr., hvoraf de 600.000 kr., der blev betalt med checken gengivet på ekstrakten side 468, var en delbetaling. Checken på de 600.000 kr. blev udstedt af G1. De 600.000 kr. er ikke hævet privat.

A havde ikke noget at gøre med det daglige i selskabet G1, idet hun arbejdede ved Y1-by Kommune. Hun fik kun løn som direktør fra selskabet i et halvt år i 2008, hvor hun havde orlov fra kommunen.

Lønnen fik hun bagud.

I forbindelse med G1's udlån til søsterselskaber hævdede de lånene i checks og satte pengene ind i F1-bank. Pengene blev ikke overført direkte mellem bankerne. Lånene fremgik af mellemregninger.

SKAT har ikke lavet privatforbrugsberegninger hverken for ham eller A. Han og A har ikke hævet 5,3 mio. kr. gennem årene, som ikke er blevet beskattet. Han har ikke yderligere materiale, han kan udlevere. As økonomi er simpel, idet hun får løn fra kommunen. På et tidspunkt optog hun et lån på 2 mio. kr. i huset, hvorefter han lånte pengene og indskød dem i selskaberne.

G1 har lånt penge til G4 og G5 samt hans andre ejendoms- og entreprenørselskaber. Det er kun ham, der ejer selskaberne. Det kan have været en mio. kr. eller to om året i udlån. Der blev ikke oprettet skriftlige låneaftaler. Det blev ført på en mellemregningskonto.

SE har forklaret, at han er uddannet søofficer. Han har senere arbejdet med ledelse og salg, og han har været administrerende direktør for en del selskaber. I oktober 2006 blev han ansat i forsynings-selskabet G6 med henblik på at stifte selskabet G7, der skulle "høste" realiserede energibesparelser.

G7's kontrakt af 28. november 2006 med G9 som "underentreprenør" var Danmarks første kontrakt inden for sekundære energibesparelser. Parternes senere aftale af 2. januar 2007 blev indgået, fordi alle forsynings-selskaber skulle realisere energibesparelser i selskaber uden for koncernen, og i den forbindelse skulle man forny nogle kontrakter.

Han kender ikke til ejerforholdene i selskaberne. Hans kontaktpersoner var JN og en person ved navn LJ. Han havde overhovedet ikke noget at gøre med JNs samlever, A.

G9 og andre "underentreprenører" skulle fremkomme med en temmelig omfattende dokumentation, som så blev gennemgået og kontrolleret. G9 "snød" ikke, men lavede regnefejl, for det var meget komplekst. Han havde ikke indtryk af, at der forekom svig eller snyd.

Han har svært ved at vurdere, om G9 kunne generere et beløb på 5,3 mio. kr. Der var ekstrem hård konkurrence i de år.

Det var i 2007-2011 ikke helt unormalt at betale med checks.

Han husker nogenlunde retssagen mellem G1 og G8, der blev afgjort ved Vestre Landsrets dom af 23. juni 2016.

Han kan vedstå sin forklaring gengivet i landsrettens dom om, at "G8 har ham bekendt ikke af Energi-styrelsen fået afvist energibesparelser, købt af G9, og G8 har heller ikke afvist energibesparelser modtaget fra G9", og at "Forud for indgåelsen af samarbejdet mellem G8 og G9 bad han JN om at stifte et nyt selskab, hvilket var baggrunden for, at G9 blev stiftet. JN havde noget gæld fra tidligere, og kravet om stiftelse af et nyt selskab var for at undgå, at det kom til at gå ud over G8".

Baggrunden for, at han bad JN om at stifte et nyt selskab forud for indgåelsen af samarbejdet mellem G8 og G9, var, at G8's jurister havde sagt, at de skulle samarbejde med transparente selskaber. JN skulle "rense ud" og stifte et nyt selskab for at samarbejde med dem.

Han holdt altid møder med JN. Der havde været en gennemgang af G8's samarbejdspartnere, og i den forbindelse var der en påtale af nogle uklarheder med hensyn til gæld vedrørende JNs selskaber. Det har han ikke selv brugt tid på, det har juristerne. Han undersøgte ikke selv ejerforholdene, herunder om A var ejer.

### **Anbringender**

Parterne har i det væsentlige gentaget deres anbringender for byretten.

A har yderligere anført, at G2 var ejet af JN og ikke af hende.

Skatteministeriet har heroverfor anført, at G2 var ejet af A.

## Landsrettens begrundelse og resultat

### *Spørgsmålet om begrundelse*

SKAT har i sin afgørelse af 31. marts 2015 henvist til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og anført, hvorfor betingelserne for at foretage ekstraordinær ansættelse i medfør af denne bestemmelse efter SKATs opfattelse er opfyldt. Afgørelsen henviser ikke til fristreglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, men det fremgår af afgørelsen, at Y2-Politi den 30. september 2014 og dermed mindre end 6 måneder før SKATs agterskrivelse havde overdraget sagens dokumenter til SKAT til videre foranstaltning.

Under hensyn hertil finder landsretten, at A ikke har kunnet være i tvivl om, at der ifølge SKAT var tale om en ekstraordinær ansættelse i de indkomstår, hvor fristen for ordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, var udløbet, og hvad der ifølge SKAT var begrundelsen herfor. Der foreligger herefter ikke en begrundelsesmangel, som medfører, at afgørelsen er ugyldig, jf. forvaltningslovens § 22, jf. § 24. Det kan ikke føre til et andet resultat, at SKAT i afgørelsen af 31. marts 2015 ikke henviste til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, som Landsskatteretten medtog i begrundelsen for sin afgørelse af 31. oktober 2017.

*Spørgsmålet om A var den ultimative ejer af G1* Landsretten lægger til grund, at G1 var ejet af G2. Spørgsmålet er herefter, om A var ejer af G2 og dermed den ultimative ejer af G1.

Holdingselskabets navn, der indeholder As initialer (red. initialer fjernet), tyder i sig selv på, at det var hendes selskab. Endvidere fremgår det blandt andet af sagens oplysninger, at A i april 2007 stiftede G1, som hun var direktør for indtil december 2016, og at hun var direktør i G2 fra maj 2007 til november 2008.

I et brev af 14. december 2012 fra SKAT til A omtalte SKAT G1 og G2 som "dine selskaber" og anmodede om at modtage holdingselskabets anpartshaverfortegnelse. A havde dermed anledning til at oplyse over for SKAT, at G2 var ejet af en anden end hende, såfremt det var tilfældet.

SKAT lagde under sagens behandling til grund, at G2 var ejet af A. Tilsvarende blev det i Landsskatterettens afgørelse af 31. oktober 2017 lagt til grund, at A i de omhandlede indkomstår var ejer af G2.

A anlagde herefter denne retssag, og det fremgår af sagsfremstillingen i stævningen af 4. januar 2018, at hun ejede G2, således som det også var lagt til grund under skattesagen. JN forklarede imidlertid under hovedforhandlingen i byretten, at han ejede holdingselskabet.

Under de anførte omstændigheder har A bevisbyrden for, at hun ikke var ejer af G2, og denne bevisbyrde er ikke løftet. Det bemærkes herved, at JNs forklaring om ejerforholdet ikke er nærmere underbygget.

Landsretten lægger derfor til grund, at A var ejer af G2 og dermed den ultimative ejer af G1. A kan som følge heraf beskattes efter ligningslovens § 16 A af udbytte, der udloddes til hende.

*Spørgsmålet om beløbene blev anvendt til at dække udgifter i G1* Under hensyn til de betydelige mangler ved bogføringsmaterialet i G1 og omfanget af de beløb, der blev hævet kontant eller til køb af checks, samt indholdet af JNs forklaring til Y2-Politi påhviler det A at godtgøre, at de omhandlede beløb, der blev hævet på G1's bankkonti, blev anvendt til at dække selskabets udgifter.

For så vidt angår det beløb på 480.000 kr., der den 24. maj 2011 blev hævet på G1's konto i F2-bank til køb af en check udstedt til G2, fremgår det af udskriften fra G1's konto i F1-bank, at der samme dag blev indbetalt 480.000 "helt eller delvis ved check", hvilket herefter blev annulleret, hvorefter der samme dag blev indsat 480.000 kr. med posteringen "Indbetalt af G2". Efter disse oplysninger finder landsretten det godtgjort, at det hævdede beløb på 480.000 kr. blev indsat på en anden konto tilhørende selskabet, og at beløbet således ikke blev anvendt til at dække private udgifter. Der er derfor ikke grundlag for at beskatte dette beløb som maskeret udlodning efter ligningslovens § 16 A.

I øvrigt finder landsretten, at A ikke ved de afgivne forklaringer og de fremlagte bilag, herunder notaterne fra revisor BJ, har løftet sin bevisbyrde for, at beløbene har været anvendt til at dække G1's udgifter. Landsretten bemærker i den forbindelse, at kvitteringen af 10. maj 2010 fra R1 til A ikke godtgør, at beløbet på 200.000 kr. til køb af en check angik udgifter i G1, at oplysningerne om, at der den 7. juli 2011 blev betalt 102.000 kr. til G10 med en check, ikke godtgør, at beløbet angik G1, at dags dato kvitteringen den 13. oktober 2011 fra PR ikke dokumenterer, at checken på 26.583,75 kr. til ham vedrørte udgifter i G1, og at den fremlagte mailkorrespondance ikke tyder på, at checken på 600.000 kr. udstedt den 14. oktober 2011 til advokatfirmaet R2 angik et forlig i en sag mod G1.

*Spørgsmålet om hævningerne har passeret As økonomi*

Det må efter bevisførelsen lægges til grund, at hævningsne blev foretaget af As mangeårige samle-  
ver, JN, som hun havde overladt den reelle ledelse og driften af selskabet til. Landsretten finder på  
denne baggrund, at hævningsne fra G1 har været betinget af As ultimative ejerskab af selskabet, og  
at hævningsne således må anses for at have passeret hendes økonomi.

#### *Spørgsmålet om betydningen af de fremlagte mellemregningskonti*

A har blandt andet gjort gældende, at der ikke skal ske beskatning af de hævningsne, som fremgår af  
de fremlagte mellemregningskonti.

Forud for indførelsen af ligningslovens § 16 E i 2012 var der ikke hjemmel til at beskatte lån opstået  
ved en hovedanpartshavers løbende hævningsne af beløb i selskabet over mellemregningskontoen til  
dækning af private udgifter, forudsat at hovedanpartshaveren var solvent på lånetidspunktet. Det af-  
gørende for bedømmelsen af beskatningsspørgsmålet er derfor, om realiteten bag hævningsne fra  
G1's konti var, at der blev etableret et lån, som var skattefrit efter den dagældende praksis. Bevisbyr-  
den for, at hævningsne fra G1 reelt udgjorde et tilbagebetalingspligtigt lån, påhviler A, og bevisbyr-  
den er skærpet som følge af, at hun var den ultimative ejer af selskabet og registreret som direktør i  
selskabet samt samlevende med JN, som efter bevisførelsen var den reelle leder af selskabet.

SKAT var på tidspunktet for foretagelsen af de skattemæssige forhøjelser be- kendt med mellemreg-  
ningskontoen "MELLEMREGN ANPARTSHAVE" med kontonummer 7813 omfattende perioden fra 1. juli  
2008 til 30. juni 2010. De posteringer, som fremgår af denne mellemregningskonto, har SKAT i sin af-  
gørelse om skattemæssig forhøjelse i det væsentlige undtaget fra beskatning hos A.

For så vidt angår mellemregningskontoen med kontonummer 25300 og titlen "Mellemregning An-  
partshavere" omfattende perioden fra 1. juli 2010 til 30. juni 2012 lægger landsretten til grund, at  
denne først blev fremlagt i 2018 under sagens behandling for byretten. Hævningsne er ikke posteret  
som værende lån, og mellemregningskontoen angiver at omfatte selskabets "anpartshavere", hvilket  
skal ses i sammenhæng med, at selskabets eneanpartshaver ikke var A personligt, men selskabet G2.

Hertil kommer, at hævningsne omfatter betydelige beløb set i forhold til selskabets økonomi og til  
det, der under sagen er oplyst om As og JNs økonomi.

På denne baggrund finder landsretten det ikke godtgjort, at hævningsne reelt udgjorde et lån. Det  
forhold, at SKAT i sin afgørelse om skattemæssig forhøjelse i det væsentlige har undladt at beskatte  
hævningsne posteret på mellemregningskontoen med kontonummer 7813, ændrer ikke herpå.

#### *Spørgsmålet om adgangen til ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene 2007 og 2008 efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5*

Landsretten finder det efter en samlet vurdering ikke godtgjort, at de uddragelser, som SKAT har op-  
gjort for 2007 og 2008, kan tilregnes A som groft uagtsomme eller forsætlige. Landsretten har her-  
ved navnlig lagt vægt på, at det efter de afgivne forklaringer og sagens øvrige oplysninger må læg-  
ges til grund, at G1 i de omhandlede indkomstår havde en reel drift, at As mangeårige samle-  
ver, JN, var den reelle leder af selskabet og således i det hele varetog driften, ligesom det var ham, der i ja-  
nuar 2009 underskrev selskabets årsrapport for 2007/2008.

Betingelserne for at foretage ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1,  
nr. 5, i indkomstårene 2007 og 2008 er herefter ikke opfyldt.

#### *Spørgsmålet om adgangen til genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2010 efter skatteforvalt- ningslovens § 26, stk. 5*

Da A var registreret som direktør i G1 og var den ultimative ejer af selskabet, finder landsretten, at  
hun havde en bestemmende indflydelse som angivet i skattekontrollovens dagældende § 3 B, stk. 1,  
nr. 2, og at forhøjelserne for indkomstårene 2009 og 2010 derfor var rettidige i medfør af skattefor-  
valtningslovens § 26, stk. 5.

#### *Konklusion*

Som anført er betingelserne for ekstraordinær genoptagelse af indkomstårene 2007 og 2008 ikke  
opfyldt, og As påstand tages derfor til følge for så vidt angår disse indkomstår.

For så vidt angår indkomstårene 2009 og 2010 frifindes Skatteministeriet.

For så vidt angår indkomståret 2011 skal Skatteministeriet anerkende, at As skatteansættelse ned-  
sættes med 480.000 kr. I øvrigt frifindes Skatteministeriet for så vidt angår dette indkomstår.

#### *Sagsomkostninger*

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande og anbringender skal ingen af parterne  
betale sagsomkostninger for byretten eller landsretten til den anden part.

**THI KENDES FOR RET:**

Skatteministeriet skal anerkende, at As skatteansættelse for indkomståret 2007 nedsættes med 512.697 kr., for indkomståret 2008 nedsættes med 503.900 kr. og for indkomståret 2011 nedsættes med 480.000 kr. I øvrigt frifindes Skatteministeriet.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for byretten eller landsretten til den anden part.