

# Maskeret udlodning – forlænget ligningsfrist - ekstraordinær genoptagelse

Dato for udgivelse	15 Oct 2019 08:30
Dato for afsagt dom/kendelse/afgørelse/styresignal	19 Sep 2019 13:31
SKM-nummer	SKM2019.508.BR
Myndighed	Byret
Ansvarlig styrelse	Skattestyrelsen
Sagsnummer	Retten i Hjørring, BS-223/2018
Dokument type	Dom
Overordnede emner	Skat
Overemner-emner	Personlig indkomst
Emneord	Kontanthævninger, selskab, bankkonti, hævede midler, kontrollerede transaktioner, groft uagtsom, reaktionsfrist
Resumé	<p>Sagen angik en forhøjelse på i alt ca. 5,4 mio. kr. af en hovedanpartshavers indkomstopgørelse for indkomstårene 2007-2011 som følge af en lang række kontanthævninger på skatteyderens selskabs bankkonti. Forhøjelsen skyldtes, at det ikke nærmere var dokumenteret, at de hævede midler var anvendt til betaling af selskabets udgifter eller i øvrigt i selskabets interesse.</p> <p>Retten fandt, at skatteyderen ikke havde bevist, at de skete hævninger ikke var tilgået hende som maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A.</p> <p>Vedrørende SKATs genoptagelse af skatteansættelserne bemærkede retten, at der var tale om kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, nr. 2. Den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, fandt derfor anvendelse på skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2010, hvorfor ligningsfristen var overholdt for disse indkomstårs vedkommende. For så vidt angik indkomstårene 2007 og 2008 gav retten Skatteministeriet medhold i, at skatteyderen havde handlet mindst groft uagtsomt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Retten fandt, at reaktionsfristen i § 27, stk. 2, 1. pkt., skulle regnes fra det tidspunkt, da politiet, som havde straffeefterforsket sagen, oversendte sagen til SKAT med besked om, at der ikke ville blive foretaget yderligere fra politiets side. Reaktionsfristen var dermed overholdt.</p>
Reference(r)	Ligningslovens § 16A Skatteforvaltningslovens §§ 26, stk. 5 og 27, stk. 1, nr. 5 Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.
Henvisning	Den Juridiske Vejledning 2019-2 <a href="#">C.B.3.5.2.1</a> Den Juridiske Vejledning 2019-2 <a href="#">A.A.8.2.2.1.2.5</a> Den Juridiske Vejledning 2019-2 <a href="#">A.A.8.2.2.1.4</a>
Redaktionelle noter	Tidligere instans: Landsskatterettens afgørelse, jr.nr. <a href="#">15-1425157</a>

## Parter

A

(v/adv. Christian Falk Hansen)

Mod

Skatteministeriet

(v/Kammeradvokaten v/adv. David Auken)

### **Afsagt af Byretsdommer**

Dorthe Petersen

### **Sagens baggrund og parternes påstande**

Sagen er anlagt den 4. januar 2018 og angår, hvorvidt der er grundlag for at beskatte A af maskeret udlodning fra selskabet G1 ApS i indkomstårene 2007-2011, om begrundelse, ligningsfrist, ekstraordinær genoptagelse, og rettidig varsling.

Sagsøgeren, **A**, har fremsat følgende påstand:

Der nedlægges principalt påstand om, at skatteansættelserne for indkomstårene 2007-2011 nedsættes med kr. 5.408.586.

Subsidiært nedlægges der påstand om, at A's skatteansættelse for indkomstårene 2007-2011 hjemvises til fornyet behandling hos SKAT.

Sagsøgte, **Skatteministeriet Departementet**, har fremsat påstand om frifindelse, idet Skatteministeriet dog anerkender, at A's aktieindkomst for indkomståret 2011 nedsættes med 20.000 kr.

Dommen indeholder ikke en fuldstændig sagsfremstilling, jf. retsplejelovens § 218 a.

### **Oplysningerne i sagen**

Det fremgår af sagen, at Landsskatteretten den 31. oktober 2017 stadfæstede SKATs afgørelse af 31. marts 2015, i hvilken SKAT opgjorde maskeret udlodning fra G1 ApS til A for årene 2007-2011 således:

2007: 512.697 kr.

2008: 504.900 kr.

2009: 500.000 kr.

2010: 1.247.406 kr.

2011: 2.644.683 kr.

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår:

"...

### **SKATs afgørelse**

Ved SKATs gennemgang af sagen er det konstateret, at der er foretaget en række hævnings på selskabets bankkonti. En del af disse hævnings er bogført på selskabets mellemregningskonto mv. med hovedanpartshaveren G2 ApS.

Årsagen til, at der ikke er foretaget skattemæssige korrektioner i selskabet er, at den nødvendige bogføring ikke er til stede for en nærmere gennemgang. Det kan ikke dokumenteres, at hævningsne vedrører f.eks. udeholdt omsætning, uretmæssig bogførte driftsudgifter eller lignende. Omvendt har selskabet kun i få tilfælde dokumenteret, at hævningsne er erhvervsmæssige.

SKAT har derimod foretaget udlodningsbeskatning til G2 ApS og herfra til klageren. Den samlede udlodning for perioden 1. januar 2007 - 31. december 2011 udgør 5.409.586 kr.

Ved SKATs gennemgang er det konstateret, at der er foretaget en række hævnings på selskabets bankkonti. En del af disse hævnings er bogført på selskabets mellemregningskonti mv. med hovedanpartshaveren, G2 ApS, jf. kontoudtog.

Mellemregningskonto imellem G2 ApS og hovedanpartshaveren A er ikke fremlagt, men revisor har fremsendt opgørelse for perioden 1. juli 2008 - 30. juni 2010.

JN har overfor politiet redegjort for, hvorledes han har hævet penge i selskabet. Da han foreholdes, at der er hævet ca. 4,7 mio. kr. i kontanter, har han til politiet forklaret:

"Afhørte erkendte, at der er ubestridt, at der er hævet et væsentligt beløb i kontanter. Afhørte forklarede, at han hele tiden er bagud på sin økonomi, så hver gang, der går penge ind på kontoen, hævde han dem og betalte de forskellige kreditorer. Afhørte betalte sine regninger kon-

tant og han anvendte ikke netbank. Det er ikke alene kreditorerne i G1 ApS, men samtlige kreditorer, også i hans gamle selskab nødlidende selskaber. Afhørte har også afholdt private omkostninger."

Hverken SKAT eller politiet har afhørt JN eller klageren om en eventuel skattesag.

Da SKAT ikke er i stand til at konstatere, hvad hævnings af kontante beløb på selskabets bankkonti er anvendt til i erhvervsmæssig sammenhæng, er beløbene anset for hævet til private formål. Der er henvist til ligningslovens § 16 A.

Forholdet er omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, fordi det anses, at der som minimum er handlet groft uagtsomt ved, at der ikke er afgivet korrekte oplysninger om indkomst- og formueforhold til de danske skattemyndigheder, hvorfor forældelse af ansættelsesfristerne er suspenderet.

...

### **Landsskatterettens afgørelse**

Det fremgår bl.a. af forvaltningslovens § 24, stk. 1, at en begrundelse for en afgørelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet.

SKATs afgørelse anses for tilstrækkelig begrundet i henhold til forvaltningslovens § 24, stk. 1. Der er lagt vægt på, at det af afgørelsen fremgår, at SKAT har konstateret, at der er foretaget en del hævnings på G1 ApS's konti, hvilket synspunkt er understøttet ved henvisninger til bilag, der er kendt af klageren eller vedlagt/citeret. Der er endvidere henvist til hjemlen for beskatning af klageren, jf. ligningslovens § 16 A, samt til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, for så vidt angår SKATs ekstraordinære genoptagelse.

Det fremgår af ligningslovens § 16 A, stk. 1, at ved opgørelse af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer. Af stk. 2, nr. 1, fremgår, at til udbytte henregnes alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere.

Klageren er i de omhandlede indkomstår ejer af G2 ApS, der er ejer af G1 ApS. Klageren er som hovedpartshaver omfattet af ligningslovens § 16 A, og hun er således skattepligtig af udbytte m.v., der udloddes til hende. De hævnings i G1 ApS, der efter det oplyste er foretaget af klagerens ægtefælle, anses for at have passeret klagerens økonomi, således at hun er skattepligtig af hævningsne. SKATs opgørelse af hævningsne fremgår bl.a. af kontoudtog fra F1-bank og F2-bank, og der er efter SKATs korrektion af hævningsne som følge af postering på mellemregningskonto ikke grundlag for at anfægte SKATs talmæssige opgørelse af hævningsne, der ikke er anset for afholdt i selskabets interesse. Dog bemærkes det, at der i kontoudtog fra F1-bank den 1. april 2008 er medregnet et hævet beløb på 35.500 kr. som ifølge kontoudtoget alene udgør 34.500 kr. Forhøjelsen i 2008 nedsættes derfor med 1.000 kr. fra 504.900 kr. til 503.900 kr.

Det fremgår bl.a. af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, at told- og skatteforvaltningen ikke kan afsende varsel om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomstskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, fremgår, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstskat foretages eller ændres efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, fremgår, bl.a., at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26.

Klageren er som nævnt ovenfor skattepligtig af hævningsne i G1 ApS, og det kan tilregnes klageren som værende mindst groft uagtsomt, at hævningsne ikke er selvangivet som skattepligtig udlodning. SKAT har derfor i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, været berettiget til ekstraordinært at genoptage skatteansættelsen i indkomstårene 2007 - 2011 inkl. Det bemærkes endvidere, at SKAT tillige har været berettiget til at foretage forhøjelserne for indkomstårene 2009, 2010 og 2011, idet disse ansættelser er foretaget rettidigt i henhold til den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. skattekontrollovens § 3 B.

Hvad angår 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, har politiet den 30. september 2014 anmodet SKAT om skatteansættelse af klageren og hendes ægtefælle. SKAT anses derfor at have været berettiget til at afvente henvendelsen fra politiet, idet SKAT først på dette tidspunkt kan anses for at være kommet til kundskab om omfanget af sagen, således at hævningsne kan opgøres.

Da SKAT har afsendt forslag til afgørelse den 24. februar 2015, hvilket er indenfor fristen på 6 måneder fra politiets henvendelse af 30. september 2014 til SKAT, er fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, derfor overholdt, og SKATs afgørelse er ikke ugyldig.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor."

Revisor NJ har til brug for sagen udarbejdet notat af 16. august 2018 og notat af 15. november 2018.

## Forklaringer

Der er afgivet forklaring af A og af vidnerne JN, LJ og NJ.

**A** har forklaret, at hun blev uddannet som sosu-hjælper i 1993, og hun arbejder stadig på et plejehjem. Hun har ingen regnskabsmæssig uddannelse. Hun stiftede G1 ApS, fordi G3 ville have et andet selskab end det, der var i forvejen. Hun ved ikke, hvorfor det blev hende, der var stifter og blev direktør i selskabet. G1 ApS var ejet af G2 ApS, hvor hendes samlever JN var direktør. G1 ApS var beskæftiget med det, der fremgår af formålet. Hun var ikke involveret, det var hendes samlever, der stod for det og var daglig leder. Hun har aldrig deltaget i den daglige drift, og hun havde ikke adgang til selskabets bankkonti. Hun har nogle få gange været i banken for at hente checks, hvis JN havde bedt hende om det. I 2011 havde hun orlov fra sit arbejde i 6 måneder. Hun fik ikke offentlige ydelser. Hun arbejdede for og fik løn fra selskabet, og hun betalte skat af lønnen. Arbejdet bestod i at finde og regne energibesparelser ud. Hun har aldrig fået andre udbetalinger fra selskabet end denne løn, hun har aldrig fået overført noget privat og har ikke haft nogen økonomisk fordel af at være stifter eller direktør. Hun ved ikke, om JN har fået private udbetalinger.

Sagen startede med, at politiet og SKAT kom ud for at ransage. De var vist 5 personer i alt, herunder PN. Det kan godt passe, det var i 2012. Hun ringede efter JN, som kom hjem. Hun har ikke været sigtet eller afhørt og har ikke været indkaldt til møder med SKAT.

Hun og JN er ikke gift og har aldrig været det. De har været samlevende siden 2003. De bor i hus og har fælles økonomi. Hun har ikke adgang til hans konti. De er fælles om at betale regninger. Hun kendte ikke til hans indkomstforhold. Hun har vist betalt ca. 50.000 kr. ud af skattekravet. Hun kan ikke betale.

Vidnet **JN** har forklaret, at han er uddannet blikkenslager. Han var med til at oprette G1 ApS. Han arbejdede med energibesparelser og havde en samarbejdsaftale med elselskabet G3, som ønskede, at kundernes besparelser blev indberettet, og at det lå i et separat selskab. A blev direktør, fordi elselskabet ikke ønskede nogen sammenblanding med den daglige drift i hans virksomhed. Det var ikke meningen, hun skulle have noget med det at gøre, og hun havde overhovedet ingen daglig rolle i selskabet. Han ejede G2 ApS, som ejede G1 ApS, så han havde kontrol over G1 ApS. Han har altid arbejdet med vedvarende energi og har et stort kendskab til markedet. Det var på grund af en ny lov, at energiselskaberne skulle dokumentere besparelser, og derfor skulle det ligge i et separat selskab. Det var ham, der havde kontakt til kunderne. Hvis han eksempelvis installerede en solfanger for en privat, fik vedkommende typisk udbetalt besparelsen kontant. Selskabet fik pengene fra energiselskabet. Hvis det var erhvervs kunder, fik de typisk pengene på en check. Hans tidligere revisor, VL, ønskede selv at komme ind i branchen og henvendte sig til G3 og sagde, at der var noget i vidnets virksomhed, der ikke var, som det skulle være. Så ville G3 standse samarbejdet, og politiet og SKAT kom og ransagede. PN var med fra SKAT. Vidnet var ikke hjemme, men A ringede efter ham. Han blev anholdt og afleverede sin telefon og pc. Han mener, han efterfølgende tog ind til SKAT, med henblik på at aflevere materiale, men de havde selv alle papirerne. De havde åbenbart fået dem af politiet.

Han hørte først til sagen igen den 24. februar 2015, da forslag til afgørelse blev sendt. Han havde selv en sag i Landsskatteretten, og der fik han medhold. Han var ikke involveret i den efterforskning hos politiet, der fremgår af politirapport af 13. august 2012 (ekstrakten s 176). Han ved, at en af betjentene kun havde set på hævninger fra den ene bank, så politiet måtte igennem det hele igen. Han vidste ikke, at de havde fået kontoudtog. Det er korrekt, at han til politiet har sagt, som det er gengivet i Landsskatterettens afgørelse side 3/21. Han var bagud med økonomien, fordi han mistede sine kreditfaciliteter, så han levede lidt "fra hånden i munden". Han husker ikke, hvilke selskaber, der var i drift på det tidspunkt, men han tror, der var 3-4 stykker. Der var blandt andet G2 ApS, G4, G5 og nogle ejendomsselskaber. Han mistede kredit i form af fakturabelåning i F2-bank, men der var stadig en kassekredit på 1 mill. kr. i F1-bank. Selskaberne havde selvstændige konti, og det kørte på samme måde med kontanthævninger, dog ikke i ejendomsselskaberne, hvor der var flere ejere. I 2010 og 2011 arbejdede han udelukkende med energibesparelser, ikke så meget montage. Når han i 2012 forklarede, at han betalte for gamle selskaber, var det fordi, der var likviditet i nogle selskaber. Det

hele blev ført på mellemregning. Det er også rigtigt, som det er gengivet, at han ikke er blevet afhørt om en skattesag. Han var ansat og fik løn i G1 ApS, afhængig af om selskabet tjente penge eller ej. Han indtægtsførte nok ca. 500.000 kr. om året, når der var penge til det.

Det er hans indtryk, at der ikke skete noget, efter politiet sendte noget til SKAT i 2013. Advokat JM repræsenterede ham, og havde derfor korrespondance med politiet (ekstrakten s 182). Der har ikke været straffesag mod hverken ham eller A.

Beløbet på 67.697,16 kr., der fremgår af politiets opgørelse på baggrund af G1 ApS's konto i F1-bank (ekstrakten s 175) dækker energibesparelse til den tidligere revisor, der stiftede G6 sammen med vidnets tidligere makker. Der er ikke tale om en privat hævning. Beløbene, der fremgår samme sted, på 100.000 kr., 230.000 kr. og 115.000 kr. er nok brugt til betaling af slutbrugere. Det kan godt være, at beløbene ikke stemmer præcist overens. De er nok gået til flere forskellige kunder. Der var dags dato bilag i regnskabet. Beløbet på 225.000 kr. vedrører køb af checks. Han købte checks, hvis det var en ejendomsbesidder, der skulle have energibesparelse udbetalt.

Beløbet på 74.000 kr. den 1. juli 2008 er en privat hævning, som er bogført på mellemregningskontoen, og det har SKAT accepteret. Det kunne ske, han lagde penge ud for selskabet, og fik det udlignet via mellemregningen. Han manglede en bogholder, fordi LV var blevet partner med konkurrenten.

Beløbet på 75.000 kr., der fremgår af politiets opgørelse (ekstrakten s 176) er en udbetaling til G7, som var en samarbejdspartner, der lavede murerarbejde på en ejendom i Y1-by. Beløbene fra samme opgørelse for perioden 24. april til 24. juni 2009 er betalinger til et firma ved navn G8, hvorfra der blev lejet mandskab ind til firmaet i Y1-by. Beløbene fra den 23. september til den 15. december, i alt 258.500 kr., er bogført på mellemregningen (ekstrakten s 186-87), og det er accepteret af SKAT.

Beløbene på 22.000 kr., 45.000 kr. og 275.000 kr., der fremgår af mellemregningen for 1. juli 2008, er betalinger til G8. Det drejede sig om et ejendomsprojekt for vidnet LJ. Hvis beløbet er udbetalt fra holdingselskabet, er det gået ind på mellemregningen. Det kan have været holdingselskabet, der har haft entreprisen.

Beløbet på 200.000 kr. den 10. maj 2010 (ekstrakten s 178 og s 262) og tilsvarende check samme dato vedrører nok nogle ejendomsbesiddere, der skulle have udbetalinger. Der var indgået energibesparelser kort forinden. Beløbet på 200.000 kr. den 18. juni kan være det, der er bogført på mellemregningen den 22. juni (ekstrakten s 289).

De øvrige beløb fra politiets opgørelse for 2010 (ekstrakten s 179) er debiteret på mellemregningen og markeret med gult (ekstrakten s. 377).

Beløbet på 20.000 kr. den 4. januar 2011 (ekstrakten s 180) svarer til 2 posteringer hver på 10.000 kr. samme dato på mellemregningen (ekstrakten s 378). Beløbet på 70.000 kr. den 5. januar er ligeledes bogført på mellemregningen, og det samme med 60.000 kr. den 10. januar. 100.000 kr. den 14. februar er ikke på mellemregningen, men de kan være bogført på et andet selskabs konto eller vær brugt til betaling. Han husker ikke, hvad 400.000 kr. den 1. juni 2011 vedrører.

Han kan forestille sig, at de er gået ind på en konto, tilhørende et af de andre selskaber.

Beløbene på 50.000 kr. den 17. august og den 2. september 2009 er energibesparelser (ekstrakten s 209 og 397).

Checken på 200.000 kr. den 10. maj 2010 (ekstrakten s 209) svarer til beløbet på mellemregningen samme dag (ekstrakten s 395). Beløbet kan være for advokatbistand, men han husker det ikke. F1-bank havde det system, at hvis man skulle bruge en check, skulle man først hæve beløbet og så købe checken. Checks på 13.406 kr., 225.000 kr. og 125.000 kr. fra henholdsvis den 4. og 5. august og den 17. september svarer til posteringer på mellemregningen.

Posteringserne på 480.000 kr. den 24. maj 2011 på konto i F1-bank (ekstrakten s 351) og konto i F2-bank (ekstrakten s 351) er overførsler mellem driftsselskabet og holdingselskabet. De har glemt at skrive, hvad det vedrører. Beløbet på 102.000 kr. på check den 7. juli 2011 (ekstrakten s 209, s 301 og s 323) er betaling for energibesparelser hos G9. Check på 26.583,75 kr. den 13. oktober 2011 (ekstrakten s 298) er til PR, som har en ejendom i Y2-by. Checken på 600.000 kr. den 14. oktober 2011 (ekstrakten s 297 og s 313) vedrører et forlig, som G1 ApS indgik med en leverandør G10 A/S. Han mener, forliget var på 1 million kr., og de 600.000 kr. var det sidste afdrag.

Ingen af de beløb, sagen handler om, er overført til ham eller A. De har gjort alt for at fremskaffe gamle bilag. Politiet har fået alt det, de havde. Politiet tog selv noget med, og han afleverede mere. Alle hævninger og checks relaterer sig udelukkende til energibesparelser, i hvert fald i 2010-2011. Hvis der er noget privat, er det ført på mellemregningen.

Vidnet **LJ** har forklaret, at han beskæftiger sig med ejendomsudvikling, og han har samarbejdet med JN om forskellige opgaver. Vidnet henviste kunder og fik provision vedrørende energibesparelser. Han har nok fået provisionen udbetalt på checks. Han erindrer ikke, om han også har fået kontantbeløb, men det var ikke kun bankoverførsler. Kontanter var mere almindelige dengang. JN var entreprenør på en ejendom, vidnet havde købt på Sjælland i 2007. G8 var underentreprenør for JN. Det var G1 ApS, der var hovedentreprenør.

Vidnet **NJ** har forklaret, at han har været selvstændig revisor siden 1976. Han solgte sin forretning i 2017 men fortsatte med at arbejde. Fra 2009 til 2013 var han revisor i G1 ApS. I regnskabsårene 2008-09 og 2009-10 lavede han selskabets bogføring, derefter overtog virksomheden selv bogføringen. Han vedstår de notater, han har lavet i sagen. Hvis en postering er debiteret på mellemregningen mellem selskabet og A, står den som tilgodehavende hos anpartshaveren, og det udlignes ved løn eller udbytte. Beløbet på 70.000 kr. dateret 4. august 2010 i politiets rapport (ekstrakten s 179) er på mellemregningen (ekstrakten s 377) anført som privat hævet. Udskriften er fra selskabets eget bogholderi, hvilket man kan se ud fra kontonummeret 25300. Han har haft en kopi til brug for regnskabet. Beløbet burde have været ude af beskatning. Det svarer til de øvrige, som SKAT har anerkendt. Det samme gælder for posteringerne på 49.000 kr. den 18. august og 40.000 kr. den 19. august 2010.

Udskriften fra bogholderiet fra 2011 har han også haft liggende (ekstrakten s 387). De to posteringer på 10.000 kr. den 4. januar 2011 svarer til beløbet på 20.000 kr. i politiets opgørelse (ekstrakten s 180). Også de 70.000 kr. den 5. januar kan genfindes. Disse beløb burde være godkendt af SKAT. Beløbet på 100.000 kr. er ikke på mellemregningen, så det må vedrøre et køb og være bogført på driftskontoen.

Checkkøbene på 50.000 kr. den 17. august og den 2. september 2009, der fremgår af SKATs gennemgang (ekstrakten s 209) har han bogført på mellemregningen samme datoer (ekstrakten s 397) vedrørende G11. Der er også bogført et beløb på 225.000 kr. på mellemregning Anpartshavere (ekstrakt 377) svarende til checkkøb den 5. august 2010, så beløbet skal ikke beskattes. Det samme gælder en check på 125.000 kr. den 17. september 2010 og en hævning den 4. januar 2011 på 100.000 kr. En check på 480.000 kr. den 24. maj 2011 er ikke på mellemregningen, fordi det er en overførsel mellem selskabets konti (ekstrakten s 302).

Det er ikke noget, A har fået penge ud af. Det er ikke hans opfattelse, at hun har modtaget så store beløb. Han har løseligt vurderet et privatforbrug på 400.000 kr., hvis man ser bort fra forhøjelsen. Han har ikke medvirket til, at noget ikke er selvangivet. Han har set bogføringsbilag efter behov i forbindelse med han lavede regnskaberne. Fra årsrapporten 2011 er der tale om "review", som er en mildere form for revision, men der er adgang til bilag. Han førte mellemregningskontoen i 2008-09 (ekstrakten s 281 ff) og 2009-10 (ekstrakten s 286 ff). Derefter var det virksomheden selv, der bogførte.

### **Parternes synspunkter**

**A** har i sit påstandsdocument anført følgende:

"Anbringender

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det i første række gældende, at der ikke i henhold til ligningslovens § 16 A er grundlag for at beskatte A af maskeret udbytte fra selskabet G1 ApS, idet der ikke i selskabet er afholdt udgifter, som er selskabet uvedkommende. Såfremt retten - mod forventning - måtte finde, at de omhandlede hævninger er medgået til afholdelse af udgifter, der var selskabet uvedkommende, gøres det gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte **A** af maskeret udlodning i henhold til ligningslovens § 16 A, idet A i givet fald ikke er rette indkomstmodtager af de påståede udlodninger.

Såfremt retten måtte finde, at der er grundlag for at udlodningsbeskatte A, gøres det i anden række gældende, at betingelserne for anvendelse af den forlængede ligningsfrist for indkomstårene 2009 og 2010 i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 ikke er opfyldt, og at SKATs afgørelse er ugyldig grundet manglende begrundelse.

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det i  tredje række gældende, at de af SKAT gennemførte forhøjelser af A's skatteansættelser for indkomstårene 2007 - 2010 er ugyldige, idet A hverken forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at hendes skatteansættelser for indkomstårene 2007 - 2010 er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det i fjerde række gældende, at de af SKAT gennemførte forhøjelser af indkomstårene 2007 - 2010 er ugyldige grundet manglende iagttagelse af reaktionsfristen i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Hævningerne

Til støtte for den nedlagte påstand gøres i første række gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte A af de omhandlede kontante hævnings fra G1 ApS's bankkonti, idet hævningserne er medgået til at opretholde og vedligeholde driften af G1 ApS, og idet der på ingen måde har været likviditet til at foretage de af SKAT påståede udlodninger.

Det påhviler efter almindelige bevisbyrderegler SKAT at løfte bevisbyrden for, at de i sagen omhandlede hævnings er medgået til betaling af A's private udgifter, og at A således har haft yderligere indkomst ud over det af hende selvangivne.

SKAT har ikke løftet denne bevisbyrde.

Den blotte henvisning til, at de omhandlede hævnings er sket kontant, godtgør ikke, at hævningserne efterfølgende er medgået til at betale private udgifter. Der henvises i den forbindelse til, at de omhandlede kontante hævnings ikke var usædvanlige og skete forud for indførelsen af bestemmelsen i ligningslovens § 8 Y.

Det har desuden formodningen imod sig, at de omhandlede udgifter er medgået til betaling af private udgifter, idet selskabet som anført i sagsfremstillingen slet ikke har haft likviditet til sådanne udlodninger samtidig med, at selskabet skulle honorere selskabets forpligtelser overfor leverandører, samarbejdspartnere mv., efterhånden som de forfaldt.

Der henvises i den forbindelse til det i sagsfremstillingen anførte om, at de omhandlede hævnings er medgået til betaling af selskabets kreditorer i det omfang, hævningserne ikke udgør lån, i hvilke tilfælde lånene er anført på mellemregningskontiene fremlagt som bilag 3 og bilag 4.

Det fastholdes således, at ingen af de omhandlede udgifter er medgået til betaling af private udgifter, hvorfor der allerede af denne grund ikke er grundlag for den af SKAT gennemførte udlodningsbeskatning hos A.

A var hverken den reelle ejer eller leder

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det videre gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte A af de omhandlede kontante hævnings, idet A ikke var den reelle ejer og leder af G1 ApS, idet A havde egen økonomi, og idet det ikke var A, der foretog de omhandlede kontante hævnings.

Aktionærer og anpartshavere beskattes af alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærene eller anpartshaverne, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, såfremt aktionæren/anpartshaveren må anses for rette indkomstmottager, dvs. såfremt de omtvistede beløb må anses for at have passeret aktionærens/anpartshaverens økonomi.

Fra praksis kan bl.a. henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 27. april 2015 (Landsskatterettens j.nr. 07-0207408)."

**Skatteministeriet Departementet** har i sit påstandsdokument anført følgende:

## "2. ANBRINGENDER

### 2.1 Sagens materielle spørgsmål

Til støtte for frifindelsespåstanden gør Skatteministeriet gældende, at A skal bevise, at de omhandlede hævnings på G1 ApS's bankkonti ikke er tilgået hende som maskeret udlodning, og at hun ikke har løftet denne bevisbyrde.

Skatteyderen har som udgangspunkt bevisbyrden for skattemæssige fradrag, jf. U.2004.1516H.

A ejede G2 ApS, som ejede G1 ApS. Hun var direktør og eneste tegningsberettigede i G1 ApS.

Over en periode på fem år blev der løbende foretaget ca. 70 kontante hævnings fra selskabets bankkonti på i alt mere end 5,4 mio. kr. uden, at der foreligger objektive kendsgerninger i form af kontoudtog eller andet bilagsmateriale, der beviser hvad hævningserne er medgået til.

For politiet forklarede A's ægtefælle, jf. bilag 17, side 2:

*"Afhørte erkendte, at der er ubestridt, at der er hævet et væsentligt beløb i kontanter. Afhørte forklarede, at han hele tiden er bagud på sin økonomi, så hver gang, der går penge ind på kontoen, hævede han dem og betalte de forskellige kreditorer. Afhørte betalte sine regninger kontant og han anvendte ikke netbank. Det er ikke alene kreditorerne i G1 ApS, men samtlige kreditorer, også hans gamle selskab nødlidende selskaber. Afhørte har også afholdt private omkostninger."*

Under disse omstændigheder, herunder de betydelige mangler ved G1 ApS's bogførings- og regnskabsforhold i form af manglende bilagsmateriale for i hvert fald 70 kontante hævnings på mere end 5,4 mio. kr., som A var ansvarlig for, påhviler det hende at føre et sikkert bevis for, at hævningserne

ikke er tilgået hende som maskeret udlodning, jf. f.eks.

U.2002.2633 H, [SKM2007.719.VLR](#), [SKM2008.14.ØLR](#) og [SKM2014.69.ØLR](#).

A har ikke løftet sin bevisbyrde.

Tværtimod fremgår det jo umiddelbart af ægtefællens forklaring til politiet, at selskabet har afholdt udgifter, der er selskabet uvedkommende. Af udskrift fra Erhvervsstyrelsen (bilag N) ses, at sagsøgerens ægtefælle, JN, har været involveret i ganske mange selskaber, der nu er opløst efter konkurs. Ud fra JN's forklaring til politiet må hævninger således bl.a. være brugt til at betale kreditorer i disse selskaber. Herudover forklarer JN, at selskabet har afholdt hans private udgifter.

De fremlagte bilag 12-15 dokumenterer ikke, at de omtalte check-betalinger er anvendt til afholdelse af driftsomkostninger i selskabet. Af de fremlagte bilag fremgår udelukkende nogle navne på forskellige modtagere af check-betalinger, uden at det fremgår, hvad selskabet har betalt for.

Hertil kommer, at hævningerne af to gange 150.000 kr. den 23. marts 2011, som bilag 12, 13 og 14 angår, er ikke omfattet af de omstridte forholdelser, jf. bilag L og 22. Tilsvarende gælder hævningen den 14. februar 2011 af 200.000 kr. i bilag 15, side 1.

A har anført, at fremskaffelse af dokumentation for, hvad hævningerne er blevet brugt til, er blevet besværliggjort af, at banker kun gemmer dokumentation i 5 år.

Det skal hertil bemærkes, at det er hende, der bærer risikoen for, at der - trods de ganske store hævninger på selskabets konti - ikke foreligger kvitteringer, fakturaer eller er foretaget bogføring, der på objektiv vis kan understøtte sagsøgerens forklaring om, at hævningerne skulle være anvendt til betaling af selskabets kreditorer, jf. eksempelvis [SKM2016.505.BR](#).

.....

A anfører i stævningen, side 3, sidste afsnit, at "[...] den resterende del af de omhandlede hævninger har karakter af lån til JN, der er ført på mellemregningskontoen med selskabet". Det er ikke oplyst, hvilke specifikke hævninger, der skulle angå lån til JN, ligesom der ikke er fremlagt nogen form for objektiv dokumentation for et sådant låneforhold.

Der foreligger ikke gældsbreve eller lignende, og de påståede lån er ikke således bestyrket ved objektive kendsgerninger i form af kontoudskrifter eller andet, at de kan lægges til grund, jf. f.eks. U.2009.476/2H.

A har fremlagt bilag 3 og bilag 4. Bilag 3 har overskriften "G2 ApS mellemregning med anpartshaver". Holdingselskabets anpartshaver er A. Dokumentet angår derfor ikke hendes mellemregning med G1 ApS. Der fremgår ingen posteringer i bilaget angående et lån til JN. Bilag 4 har overskriften "G1 ApS mellemregning med anpartshaver". G1 ApS's anpartshaver nævnt G2 ApS, og bilaget angår derfor G1 ApS's mellemregning med G2 ApS. Der fremgår ingen posteringer i bilaget angående et lån til JN.

A har gjort gældende, at hun "... ikke er rette indkomstmodtager af de påståede udlodninger.", jf. stævningen, side 7, 2. afsnit. Hun anfører i den forbindelse, at virksomhedens reelle leder var ægtefællen, JN, og at hun ikke har foretaget de omhandlede hævninger på selskabets konti, jf. stævningen, side 9, 2. afsnit.

Heroverfor gøres det for det første gældende, at hun ikke har dokumenteret, at hun ikke har haft en bestemmende indflydelse i selskabet. Der foreligger ikke nogen objektive omstændigheder, der påviser, at det var hendes ægtefælle, der forestod al drift og ledelse i selskabet, og at det er ægtefællen, der har foretaget samtlige ca. 70 hævninger fra selskabets konti.

Herudover skal det fremhæves, at hun da også i 2011 har modtaget 230.370 kr. i løn fra selskabet, hvilket "[...] alene skyldes, at A var på orlov fra arbejdet hos Y2 Kommune og ikke kunne få løn under denne orlov [...]", jf. stævningen, side 3, 2. afsnit. Hun har således foranstaltet, at hun fik løn fra sit selskab uden af levere nogen modydelse.

For det andet gøres det gældende, at i det omfang, det måtte være ægtefællen, der har hævet og anvendt selskabets midler, må pengene anses for at have passeret hendes økonomi, jf. f.eks. SKM 2008.211 H og [SKM2004.106.HR](#).

.....

A har fremlagt et notat, dateret den 16. august 2018 (bilag 24). Notatet er udarbejdet af G1 ApS's revisor til brug for denne retssag og har derfor ringe bevisværdi, jf. f.eks. UfR 2002.1172 H.

Revisoren henviser til egne notater, håndskrevne beskrivelser og intern bogføring. Herudover angår revisorens bemærkninger og vedlagte materiale langt fra samtlige de hævninger på G1 ApS's konti i perioden fra 2007 til 2011, som SKAT har forhøjet sagsøgerens indkomst med.

Om revisorens notat anføres ydermere følgende:

### **Hævninger i 2007**

SKAT har forhøjet A's indkomst for 2007 med 512.697 kr. I sit notat omtaler revisoren udelukkende en enkelt hævning foretaget i 2007. Denne hævning er foretaget den 3. september 2007 og er på 67.697,16 kr., jf. bilag B.

Revisoren henviser til et dokument (bilag 25, underbilag 10), hvor beløbet 67.697,16 kr. er oplyst med angivelse af "G6". Revisoren anfører herefter, at hævningen på 67.697,16 den 3. september 2007 angår betaling til G6 for energibesparelser.

Der foreligger ingen faktura, der støtter, at hævningen på kr. 67.697,16 angår en driftsrelateret omkostning for selskabet.

### **Hævninger i 2008**

SKAT har forhøjet A's indkomst for 2008 med 503.900 kr. I sit notat omtaler revisoren 3 hævninger på i alt 285.400 kr., som ifølge revisorens egne notater skulle angå betalinger vedrørende entreprisarbejde. Revisorens egne notater udgør ikke dokumentation for, at hævningerne ikke er tilgået sagsøgeren som maskeret udlodning.

### **Hævninger i 2009**

SKAT har forhøjet A's indkomst for 2009 med 500.000 kr. Revisoren behandler i notatet 9 hævninger på i alt 470.000 kr., hvor han henviser til håndskrevne angivelser af, hvad hævningerne er anvendt til (underbilag 2 og underbilag 11). Herudover henviser han til intern bogføring (underbilag 17) uden fremlæggelse af bilag, der dokumenterer rigtigheden af posteringerne.

Håndskrevne noter, der ikke er støttet på objektive kendsgerninger, og intern bogføring uden bilagsdokumentation udgør ikke dokumentation for, at hævningerne ikke er tilgået A som maskeret udlodning.

### **Hævninger i 2010**

SKAT har forhøjet A's indkomst for 2010 med 1.247.406 kr. Herom anfører revisoren i bilag 24, side 2, 6. afsnit, at han ikke har noget "*dokumentation/bemærkninger*".

Dette udsagn understreger, at A ikke har bevist, at hævningerne ikke skal beskattes hos hende.

.....

I brev af 15. november 2018 (bilag 26), side 2-3, har revisor med henvisning til underbilag 102 anført, at nogle af hævningerne er bogført på en mellemregningskonto.

Mellemregningskontoen i underbilag 102 er mellem G1 ApS og "*Anpartshavere*". Anpartshaveren i G1 ApS var G2 ApS og ikke A. Mellemregningskontoen er derfor ikke udtryk for, at hun herved er blevet belastet med hævningerne.

Det er i øvrigt kun nogle af hævningerne i 2010, der er bogført på mellemregningskontoen.

Der foreligger ingen underbilag, der dokumenterer rigtigheden af de enkelte posteringer på den interne mellemregningskonto, der således i det hele fremstår som udokumenterede.

De hævninger, der er bogført på mellemregningskontoen, fremstår ikke at være sket som lån. Bogføringsstikterne er "*Privat hævet*" og "*CHECK*".

Der foreligger således ikke objektive kendsgerninger, der støtter, at hævningerne udgør lån til A, jf. UfR 2009.476/2 H.

Den omstændighed, at SKAT i nogen grad ikke har beskattet A af nogle beløb, der er bogført på mellemregningskonti, indebærer ikke, at hun dermed har løftet sin bevisbyrde i nærværende sag.

### **Hævninger i 2011**

SKAT har forhøjet A's indkomst for 2011 med 2.644.583 kr.

Heraf anerkender Skatteministeriet en nedsættelse af indkomsten med kr. 20.000,-, jf. ministeriets påstand.

Det omstridte beløb for indkomståret 2011 er således på 2.624.583 kr.

Heraf behandler revisoren hævninger på i alt 1.319.583 kr. i sit notat, inklusiv de 20.000 kr., som ministeriets påstand er korrigeret med.

Hævning den 23. marts 2011 på 40.000 kr.

Revisoren oplyser, at hævnningen på 40.000 kr. er betaling til KN fra G7 angående fliseentreprise i Y1-by.

Der foreligger ingen dokumentation for det anførte.

#### Hævning den 24. maj 2011 på 480.000 kr.

Revisoren oplyser, at hævnningen på 480.000 kr. den 24. maj 2011 blot er overført til selskabets anden bankkonto i F2-bank.

Et sådant påstået forløb er ikke dokumenteret.

Det er ubestridt, at 480.000 kr. er hævet fra selskabets konti i F1-bank den 24. maj 2011 med posteringssteksten "Købt check nr. 0000120914" (bilag J, side 3).

Beløbet er ikke tilbageført til kontoen.

A har oplyst, at check-beløbet samme dato (den 24. maj 2011) er indbetalt til selskabets konto i F2-bank (bilag K). Det fremgår af bilag K, at der den 24. maj indsættes 480.000 kr. ved checkindbetaling.

Samme dag annulleres checkindbetalingen imidlertid.

Samme dag, den 24. maj 2011, indsættes 480.000 kr. på kontoen i F2-bank (bilag K) med posteringssteksten "A". Der foreligger ingen underliggende dokumentation for, hvad denne indbetaling angår, og hvorfra beløbet stammer. Det kan ikke ud af kontoudtoget ses, at indbetalingen, som er en overførsel og ikke en checkindbetaling, stammer fra selskabets konto i F1-bank.

Revisors redegørelse i brev af 15. november 2018 (bilag 26), side 1-2, kan ikke føre til et andet resultat.

#### Hævning den 7. juli 2011 på 102.000 kr.

Det fremgår af bilag 25, underbilag 4, at en checkbetaling den 7. juli 2011 indsættes på en bankkonto tilhørende G9 i Y2-by. Der foreligger ingen faktura eller anden objektiv dokumentation, der beviser, at hævnningen blev anvendt til driftsomkostninger i G1 ApS eller andre udgifter forbundet med den erhvervsmæssige drift af selskabet.

#### Hævning den 13. oktober 2011 på 26.583 kr.

Det fremgår af bilag 25, underbilag 7, at der er tale om en checkbetaling til PR. Der foreligger ingen faktura eller anden objektiv dokumentation, der beviser, at betalingen blev anvendt til driftsomkostninger i G1 ApS eller andre udgifter forbundet med den erhvervsmæssige drift af selskabet.

#### Hævning den 14. oktober 2011 på 600.000 kr.

Det fremgår af bilag 25, underbilag 3, at beløbet er indbetalt til R1, og af e-mails dateret 25. maj 2011 fremgår det, at beløbet skal indbetales som led i et forlig, A og JN har indgået i en retssag, "G10 A/S mod A og JN".

A's og ægtefællens betaling i relation til en retssag mod dem personligt er en privat udgift, der er selskabet uvedkommende.

Revisors redegørelse i brev af 15. november 2018 (bilag 26), side 2, kan ikke føre til et andet resultat.

Hævninger i perioden 15. september 2011 til 12. december 2011 på 10.000 kr., 7.000 kr. 14.000 kr. og 20.000 kr.

Revisoren oplyser i notatet, side 3 (bilag 25), at 4 hævnninger på selskabets bankkonti er private hævnninger, der er bogført på selskabets mellemregningskonto med anpartshaveren.

Det er revisorens opfattelse, at beløbene ikke skal beskattes hos A, og det oplyses i den forbindelse, at beløbene er ført på en mellemregningskonto.

I den forbindelse henviser revisoren til bilag 25, underbilag 5, underbilag 6 og underbilag 8, der efter det oplyste er et uddrag af G1 ApS's bogføring for perioden primo juli til 27. oktober 2011.

Det fremgår ikke af underbilagene, at der er tale om bogføring vedrørende G1 ApS. Mellemregningskontoen har da heller ikke samme angivelse ("*konto 25300 Mellemregning Anpartshavere*") som de mellemregningskonti, der er fremlagt i sagen som bilag D og bilag E vedrørende juli 2008 til juni 2010, der er benævnt "*konto nr. 7183 Mellemregn Anpartshave*".

Det er således ikke muligt at verificere, at det fremlagte uddrag fra en bogføringskonto overhovedet angår G1 ApS.

Herudover er der som nævnt tale om et uddrag af en bogføring (en enkelt side), hvor det ikke er muligt at verificere rigtigheden af det bogførte. Dels foreligger den underliggende bilagsdokumentation for transaktionerne på mellemregningskontoen ikke, dels kan slutsaldoen ikke ses i uddraget, og mellemregningskontoens retvisende kan derfor ikke afstemmes med oplysninger i årsrapporten (bilag 10).

Det bemærkes i den forbindelse, at der udelukkende er foretaget *review* af G1 ApS's regnskab juli 2011 til juni 2012, jf. bilag 10, side 4, hvor revisoren bl.a. oplyser:

*"Et review er begrænset til først og fremmest at omfatte forespørgsler til virksomhedens ejer og medarbejdere, samt analyse af regnskabstal og giver derfor mindre sikkerhed end revision."*

Der er således ikke med det meget sparsomme materiale, der udelukkende er intern bogføring, fremlagt bevis for, at hævningerne ikke skal beskattes som maskerede udlodninger til hende.

Vedrørende hævningen på 20.000 kr. den 12. december 2011 henviser revisoren til bilag 25, underbilag 9. Der er tale om en enkelt side i G1 ApS's kassekladde, der dækker transaktioner dateret i juli, november og december 2011. Der foreligger således end ikke her en mellemregningskonto, hvor transaktionen er bogført. Transaktionerne er ikke bogført kronologisk og fremstår således ikke som løbende bogført.

Den pågældende side fra kassekladden dokumenterer ikke, at hævningen ikke skal beskattes som maskerede udlodning til hende.

"Indskud" på 782.500 kr.

Revisoren oplyser i notatet, side 3, at A's ægtefælle i januar 2011 indskød biler og værktøj til en værdi af 782.500 kr. G1 ApS. Dette blev efter det oplyste gjort for at nedbringe mellemregningskontoen. Det fremgår af bilag 25, underbilag 19, at der bl.a. skulle være tale om en Kawasaki zx10, Peugeot 205, kassevogn, gearkasse, kran, sofa og stole, dækvarmer og en Ducati motorcykel 99.

Revisoren anfører herefter, at disse indskud bør *"fragå i de beløb Skat mener han har hævet. En væsentlig del af de hævninger SKAT anfører er debiteret på mellemregningskontoen uden at jeg kan dokumentere andet end det ovennævnte."*, jf. bilag 24, side 3.

Det er ikke dokumenteret - som også nævnt af revisoren - at hævningerne i sagen er bogført på mellemregningskontoen. Mellemregningskontoen mellem A og selskabet for januar 2011 er ikke fremlagt med bilag 24 og 25.

Der er ingen sammenhæng mellem hævningerne i nærværende sag og selskabets eventuelle overtagelse af A's og ægtefællens private aktiver.

A har heller ikke dokumenteret, at selskabet overhovedet har overtaget aktiver til en værdi af 782.500 kr. fra sagsøgeren og/eller ægtefællen til fyldestgørelse af hævninger i selskabet.

.....

I brev af 15. november 2018 (bilag 26), side 3, har revisor med henvisning til underbilag 103 anført, at nogle af hævningerne er bogført på en mellemregningskonto.

Mellemregningskontoen i underbilag 103 er mellem G1 ApS og *"Anpartshavere"*. Anpartshaveren i G1 ApS var G2 ApS og ikke A. Mellemregningskontoen er derfor ikke udtryk for, at hun herved er blevet belastet med hævningerne.

Det er i øvrigt kun nogle af hævningerne i 2011, der er bogført på mellemregningskontoen.

Der foreligger ingen underbilag, der dokumenterer rigtigheden af de enkelte posteringer på den interne mellemregningskonto, der således i det hele fremstår som udokumenterede.

De hævninger, der er bogført på mellemregningskontoen, fremstår ikke at være sket som lån. Bogføringsteksterne er: *"Privat hævet"* og *"Udbetaling"*.

Der foreligger således ikke objektive kendsgerninger, der støtter, at hævningerne udgør lån til A, jf. UfR 2009.476/2 H.

Den omstændighed, at SKAT i nogen grad ikke har beskattet A af nogle beløb, der er bogført på mellemregningskonti, indebærer ikke, at hun dermed har løftet sin bevisbyrde i nærværende sag.

## **2.2 Sagens formelle spørgsmål**

### **2.2.1 SKATs ændring for indkomståret 2011**

Det følger af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, at fristen for at sende varsel (agterskrivelse) om foretagelse eller ændring af en skatteansættelse er 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, og at selve ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

SKAT fremsendte den 24. februar 2015 varsel om ændring af A's skatteansættelser for indkomstårene 2007 til 2011 (bilag 23 og traf afgørelse om foretagelse af ændringerne den 31. marts 2015 (bilag 17).

SKATs ændringer for indkomståret 2011 er således foretaget inden for den ordinære frist for genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Det er der også enighed om mellem parterne.

### **2.2.2 SKATs ændring for indkomstårene 2009 og 2010**

Det gøres gældende, at ændringen af A's skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 ligeledes er genoptaget rettidigt, jf. den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, hvoraf følgende fremgår:

*"Fristerne efter stk. 1 og 2 udløber først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrolloven [...], for så vidt angår de kontrollerede transaktioner."*

Det følger af skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, nr. 2, at skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, i selvangivelsen skal afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med den pågældende juridiske person (kontrollerede transaktioner). Ved bestemmende indflydelse forstås eksempelvis ejerskab, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 2, 1. pkt.

Som nævnt var A i de relevante indkomstår ejer af G2 ApS, der ejede G1 ApS, og herudover var hun direktør og eneste tegningsberettigede i G1 ApS. Hun udøvede dermed en bestemmende indflydelse over selskabet, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, nr. 2, jf. eksempelvis [SKM2015.744.BR](#) (hævet under anken i landsretten).

A's egen opfattelse af, at hun ikke "*de facto*" havde bestemmende indflydelse i G1 ApS, jf. stævningen side 7, 2. afsnit, er ikke af betydning.

Hertil kommer, at hun end ikke har bevist, at hun ikke havde bestemmende indflydelse, jf. ovenfor.

Der er tale om kontrollerede transaktioner, når hun eventuelt via sin ægtefælle har ladet selskabet afholde udgifter, der ikke er dokumenteret driftsmæssige, jf. eksempelvis [SKM2015.396.VLR](#) og [SKM2015.744.BR](#).

Det gøres på den baggrund gældende, at SKAT først skulle afsende varsel (agterskrivelse) om ændring af sagsøgerens skatteansættelser senest den 1. maj i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. stk. 1.

Konkret skulle SKAT således først udsende varsel den 1. maj 2015 for indkomståret 2009 og den 1. maj 2016 for indkomståret 2010.

SKATs agterskrivelse af 24. februar 2015 (bilag 23) og SKATs ændringer ved afgørelse af 31. marts 2015 (bilag 17) for indkomstårene 2009 og 2010 er således foretaget inden for den forlængede ligningsfrist i medfør af ligningslovens § 26, stk. 5, og dermed rettidigt.

Det gøres i øvrigt gældende, at der herudover er grundlag for ekstraordinær genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. stk. 2, jf. herom nedenfor.

### **SKATs ændring for indkomstårene 2007 og 2008**

Fristen for SKATs varsel for ændring af skatteansættelsen for indkomståret 2007 udløb i medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, den 1. maj 2013, og for indkomståret 2008 udløb SKATs varsel for ændring af skatteansættelsen den 1. maj 2014. SKATs varsel den 24. februar 2015 (bilag 23) blev derfor udstedt efter udløbet af den forlængede ligningsfrists udløb.

Skatteministeriet gør imidlertid gældende, at der er grundlag for ekstraordinær genoptagelse af A's skatteansættelse for indkomstårene 2007 og 2008 i medfør af ligningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det fremgår heraf, at der uanset fristerne i § 26 kan ske ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse såfremt:

*"Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag."*

Ved ikke at selvangive de betydelige beløb hævet fra selskabets konti har A forsætligt eller groft uagtsomt bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt grundlag, jf. eksempelvis UfR 2018.3603 H og [SKM2016.327.ØLR](#).

A bestrider, at hun har handlet forsægtigt eller groft uagtsomt og anfører i den forbindelse, at hun "... hverken [har] stået for den daglige drift af virksomheden, ligesom hun ingen indsigt har haft i virksomheden.", jf. stævningen, side 12, 1. afsnit.

Den omstændighed, at hun eventuelt har overladt den daglige drift af selskabet til sin ægtefælle, og det således måtte være ægtefællen, der konkret har foretaget de pågældende hævninger på selskabets konto, ændrer ikke ved, at hun har handlet forsægtigt eller groft uagtsomt ved ikke at selvangive de skattepligtige beløb, jf. [SKM2015.744.BR](#).

.....

Skatteministeriet gør gældende, at reaktionsfristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er opfyldt.

Efter § 27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, begynder varslingsfristen på 6 måneder at løbe fra et tidspunkt, hvor SKAT er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes groft uagtsomt eller forsægtigt for hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Fristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5, jf. UfR 2018.3603 H.

Det er dermed ikke i sig selv nok til at aktivere fristen, at SKAT har foretaget indledende sagsbehandlingskridt eller har haft ufuldstændige oplysninger om det anfægtede forhold; der skal foreligge tilstrækkelige oplysninger til at kunne konstatere, at skatteansættelsen er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes mindst grov uagtsomhed.

Det gøres gældende, at det tidligst mulige tidspunkt, fristen kan løbe fra, er tidspunktet for politiets overdragelse af sagen til SKAT den 30. september 2014, jf. bilag 19. Forud herfor havde SKAT udelukkende udøvet teknisk bistand til politiet i forbindelse med afhøringer og var således ikke bekendt med sagens fulde omfang, jf. også SKATs interne sagsnotat (bilag 19), hvoraf fremgår, at SKAT ved henvendelse til politiet den 25. februar 2013 fik oplyst, at man ikke fra politiets side ønskede at udlevere materiale.

Først ved politiets meddelelse om, at A og ægtefællen ikke ønskede at blive afhørt (bilag 17, side 2, 2. afsnit), stod det klart, at der ikke ville komme yderligere oplysninger i sagen. Fra dette tidspunkt blev sagen overdraget til SKAT, jf. politiets brev af 30. september 2014 (bilag M) til JN's advokat, hvoraf følgende fremgår:

*"Sagen er i dag fremsendt til Skattecenter Y2 v/PN med anmodning om, at JN og A skatteansættes.*

*Straffesagen ved politiet afventer behandlingen i SKAT."*

Det var således tidligst på dette tidspunkt ved politiefterforskningens afslutning den 30. september 2014 at SKAT havde det fornødne grundlag for at konstatere, at A's skatteansættelser var urigtige eller ufuldstændige, og at dette skyldtes grov uagtsomhed jf. f.eks. UfR 2018.3603 H og [SKM2014.683.VLR](#).

Det er derfor ikke korrekt, når det i stævningen, side 14, 1. afsnit, anføres, at SKAT siden den 20. februar 2014 har siddet inde med tilstrækkelige oplysninger til at foretage de omhandlede skatteansættelser. På daværende tidspunkt bistod SKAT udelukkende politiet i deres igangværende efterforskning med henblik på de fortsatte afhøringer mv., jf. SKATs beskrivelse i afgørelsen, side 1 (bilag 17).

Ved SKATs fremsendelse af agterskrivelsen af 24. februar 2015 (bilag 23), er 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, således overholdt, jf. også [SKM2015.744.BR](#), hvor byretten bl.a. anførte følgende:

*"Politiet har i perioden fra juni 2009 til juni 2010 gennemført en lang række afhøringer af blandt andre materialeleverandører og ansatte i selskabet. S blev afhørt den 27. maj 2010, og den 7. juni 2010 blev B afhørt for sidste gang.*

*Retten finder det godtgjort, at SKAT først efter afslutningen af politiets efterforskning havde det fornødne grundlag for at udarbejde en korrekt agterskrivelse, hvorfor 6-måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt."*

Det var også tidligst den 30. september 2014, SKAT havde mulighed for at vurdere, om A havde handlet mindst groft uagtsomt, som er det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26, jf. f.eks. U.2018.3603H og [SKM2014.683.VLR](#)."

Parterne har under hovedforhandlingen nærmere redegjort for deres opfattelse af sagen.

## **Retten begrundelse og resultat**

Der er i de omhandlede år hævet betydelige kontantbeløb og checks på selskabets konti, hvilket må anses for usædvanligt i virksomhedssammenhæng. Der foreligger ikke oplysninger om modtagere af betalinger eller bilagsmateriale i form af kvitteringer, fakturaer, dags dato, låne- eller aftaledokumenter eller andre objektivt konstaterbare forhold vedrørende disse posterings, der samlet danner grundlag for de skete forhøjelser. JN har til politiet forklaret, at det ikke alene er kreditorer i G1 ApS, men samtlige kreditorer, også kreditorer i gamle nødlidende selskaber, der har fået betaling, ligesom der er afholdt private omkostninger. JN har i retten vedstået denne forklaring. Heroverfor findes A ikke ved de afgivne forklaringer eller de af revisor NJ til brug for sagen udarbejdede notater med tilstrækkelig sikkerhed at have godtgjort eller sandsynliggjort, at de hævdede beløb er medgået til dækning af selskabets udgifter eller anvendt i selskabets interesse.

Uanset at det må lægges til grund, at det var A's samlever, JN, der i praksis disponerede over selskabets midler, må de hævdede beløb anses for at have passeret A's økonomi. Retten har herved henset til, at A og JN gennem lang tid havde været og er samlevende og har fælles økonomi.

A har på denne baggrund ikke bevist, at de skete hævnings ikke er tilgået hende som maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A, og har ikke bevist, at de skete forhøjelser ikke er sket på et korrekt grundlag.

Fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, for varsel genoptagelse af skatteansættelse er den 1. maj i det 4. år efter indkomståret, og ansættelsen skal ske senest 1. august samme år.

SKAT fremsendte den 24. februar 2015 varsel om forhøjelserne for indkomstårene 2007-2011. Forhøjelserne skete den 31. marts 2015.

Fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, er således umiddelbart overholdt for så vidt angår indkomståret 2011.

For så vidt angår indkomstårene 2009 og 2010 bemærkes, at der for disse år ligesom for de øvrige år er tale om kontrollerede transaktioner for så vidt angår de posterings, der danner grundlag for forhøjelsen. A anses for at udøve en bestemmende indflydelse i G1 ApS, jf. skattekontrollovens § 3B, stk. 1, nr. 2. Retten har lagt vægt på, at hun var direktør og tegningsberettiget i selskabet, ligesom hun ejede G2 ApS, der ejede G1 ApS. Det kan ikke føre til et andet resultat, om det var JN, der på foretog dispositionerne. Fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, udløber derfor for disse år i det 6. år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Varslet den 24. februar 2015 og forhøjelsen den 31. marts 2015 er således rettidig for indkomstårene 2009 og 2010.

A findes under hensyn til antallet af posterings og det samlede beløb, der er udeholdt fra beskatning, og den periode det er sket over, at have udvist en sådan grov uagtsomhed at betingelserne for ekstraordinær ansættelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 er opfyldt. Forhøjelsen for indkomstårene 2007 og 2008 er derfor rettidig.

SKAT har i varslingskrivelsen af 24. februar 2015 og i afgørelsen af 31. marts 2015 henvist skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, men har ikke henvist til § 26, stk. 5, eller begrundet denne del af afgørelsen, hvilket må anses for en fejl. Fejlen findes imidlertid ikke have haft væsentlig konkret betydning for afgørelsen. Retten har herved lagt vægt på, at Landsskatteretten har behandlet spørgsmålet og begrundet afgørelsen. Fejlen kan derfor ikke føre til, at afgørelsen er ugyldig.

Det kan lægges til grund, at SKAT siden december 2012 havde opmærksomheden rettet mod G1 ApS, og at SKAT samarbejdede med politiet om efterforskning af strafbare forhold i selskabet. Sagen blev den 30. september 2014 fra politiet sendt til Skattecenter Y2 med anmodning om skatteansættelse af JN og A. Uanset at det kan lægges til grund, at forhøjelserne i varslingskrivelsen af 24. februar 2015 beløbsmæssigt i vidt omfang svarer til opgørelser, som SKAT tidligere, herunder den 20. februar 2014, havde udarbejdet til brug for den politimæssige efterforskning, er der ikke fornødent grundlag for at fastslå, at SKAT før fremsendelsen af sagen fra politiet den 30. september 2014, var kommet til kundskab om de forhold, der begrundede forhøjelsen, herunder at der var tale om grov uagtsomhed, og varslingsfristen på 6 måneder i skattekontrollovens § 27, stk. 2, nr. 1 var derfor overholdt ved SKATs varslingskrivelse af 24. februar 2015.

Skatteministeriet får derfor medhold i sin påstand.

Sagsomkostningerne er efter sagens værdi, forløb og udfald fastsat til dækning af advokatudgift med 100.000 kr. Retten har lagt vægt på, at sagsøgeren til brug ved beregning af retsafgift har oplyst, at sagens værdi er 2.704.293 kr.

#### **THI KENDES FOR RET:**

Skatteministeriet skal anerkende, at A's aktieindkomst for indkomståret 2011 nedsættes med 20.000 kr. Skatteministeriet frifindes i øvrigt.

A skal til Skatteministeriet betale sagsomkostninger med 100.000 kr.

Beløbene skal betales inden 14 dage.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.