

Offentliggjort d. 2. december 2014

Udokumenterede lønudgifter - fradrag i selskab og udbyttebeskatning af hovedaktionær - Østre Landsrets dom af 14/11 2014, B-228-14. ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

I en sag om udlodningsbeskatning af en eneanpartshaver vedrørende dennes hævnings i selskabet, fandt Østre Landsret det godtgjort, at eneanpartshaveren i "et eller andet omfang" havde anvendt de hævdede beløb til betaling af lønninger i selskabets interesse. Sagen blev herefter hjemvist til ansættelse af en skønnet udgift til løn og tilsvarende reduktion af udbyttebeskatningen af eneanpartshaveren.

Fra tid til anden rejses sager om beskatning af indkomster, herunder handelsavancer, hvor skatteyderen på den ene side ikke kan eller ønsker at dokumentere afholdte udgifter forbundet med indkomsterhvervelsen, men hvor det på den anden side er åbenbart, at der har været afholdt udgifter i et større eller mindre omfang.

Om sådanne udgifter har skattemyndighederne i Den Juridiske Vejledning, afsn. A.B.5.2., under overskriften "*Sandsynliggjorte fradragsberettigede udgifter, der ikke kan dokumenteres*" indtaget det standpunkt, at:

"En skattepligtig, der mener sig berettiget til et skattemæssigt fradrag, har bevisbyrden for, at udgiften er fradragsberettiget. Se fx SKM2004.162.HR.

Hvis en skattepligtig ikke kan fremlægge dokumentation for, at den skattepligtige har afholdt udgifter til køb af varer, tjenesteydelser eller aktiver, har den skattepligtige som hovedregel ikke ret til fradrag for de pågældende udgifter. Se fx SKM2008.4.HR.

Offentliggjort d. 2. december 2014

Hvis SKAT finder det konkret sandsynliggjort, at en skattepligtig har afholdt fradragsberettigede udgifter, hvis størrelse den skattepligtige ikke kan dokumentere på regulær vis, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af den pågældende udgift.

...

Hvis SKAT efter gældende ret finder, at udgifter slet ikke eller kun utilstrækkeligt er dokumenteret, har SKAT dog ikke pligt til at udøve et skøn over størrelsen af fradragsberettigede udgifter under hensyn til sandsynliggørelse. Se SKM2013.493.VLR, hvor skattemyndigheden ikke fik medhold i en påstand om, at SKATs skønsmæssige ændring af indkomstansættelsen og momstilsvaret var ugyldig, fordi SKAT ikke havde medtaget fradragsberettigede udgifter ved skønnet.”

Hvor det er åbenbart, at der har været afholdt udgifter i et større eller mindre omfang, men hvor udgifterne ikke kan dokumenteres på formelig vis, forekommer de her formulerede synspunkter ganske vidtgående, jf. formuleringen ”*kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af den pågældende udgift.*” henholdsvis ”*har SKAT dog ikke pligt til at udøve et skøn over størrelsen af fradragsberettigede udgifter*”.

Skattemyndighedernes synspunkter er da heller ikke holdbare i alle sammenhænge:

Et klassisk eksempel på problemstillingen er her selvbyggerens opførelse af en fast ejendom på en ubebygget grund og efterfølgende videresalg af ejendommen. SKAT har her rejst flere sager, hvor synspunktet har været, at udokumenterede udgifter - helt i overensstemmelse med den grundlæggende regel om, at skattemyndigheden har bevisbyrden for, at der er afholdt fradragsberettigede vedligeholdelses- eller forbedringsudgifter - ikke kan medregnes ved avanceopgørelsen. Skattemyndigheden er herefter blevet beskattet af den fulde avance ved videresalget. I en sådan sag anerkendte Skatteministeriet ved et retsforlig af 20/10 2003, omtalt i JUS 2003/48, at en skatteyder havde haft flere omkostninger til opførelsen af et sommerhus end dem, som skattemyndighederne havde taget i betragtning. Da der ikke forelå dokumentation for disse omkostninger, måtte omkostningerne fastsættes ved et skøn, udøvet af de stedlige myndigheder. Sagen blev herefter hjemvist til fornyet behandling hos skattemyndighederne. Se også JUS 2007/51 om den

Offentliggjort d. 2. december 2014

sidenhen afsagte dom af 14/11 2007 fra Retten i Ålborg, hvor der havde været afholdt syn- og skøn vedrørende udgifterne til ombygning af en ejendom.

En anden kategori er sager om **manglende dokumentation for lønomkostninger**. I sagens natur melder problemstillingen sig her typisk i sager om ”sort løn”. Skattemyndighederne har i disse sager indtaget det synspunkt, at i det omfang lønudgifter overhovedet har været sandsynliggjort, se herved SKM2013.670.ØLR, har lønudgifter alene kunnet tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, for så vidt modtageren er blevet identificeret. Denne praksis blev i 2011 tiltrådt af Højesteret i sagen ref. i TfS 2011, 391 H, hvor Højesteret anså det ”for berettiget, at skattemyndighederne alene har anerkendt udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder har kunnet identificeres.”

Med Østre Landsrets dom af 14/11 2014 er skattevæsenets praksis også på dette område nu blevet udfordret og modificeret.

Sagen drejede sig – i meget grove træk – om en skatteyder, der i selskabsform havde drevet virksomhed med servicering af skibsindustrien, herunder specielt lastning og lodsning af større skibe i danske og udenlandske havne. Selskabet havde i 2006 og 2007 fratrukket henholdsvis 2,6 mio. kr. og 2 mio. kr., svarende til hovedanpartshaverens kontanthævninger på selskabets bankkonto i Danske Bank. Det var oplyst, at beløbene var anvendt til aflønning af arbejdskraft i forbindelse med selskabets virksomhed, og at arbejdet var udført af udenlandske søfolk på de konkrete skibe, der blev betjent. Arbejdsopgaverne blev håndteret gennem et thailandsk selskab, drevet af hovedanpartshaverens far, og således at det thailandske selskab fakturerede det danske selskab for det udførte arbejde. Det danske hovedanpartshaverselskab havde ikke haft fastsatte udover hovedanpartshaveren og dennes to sønner.

Ved Landsskatterettens kendelse af 21/1 2011 **afviste** Landsskatteretten at anerkende **fradragsret for selskabet** for de omhandlede beløb på 2,6 mio. kr. og 2 mio. kr. med henvisning til, at selskabet ikke havde fremlagt dokumentation for, at udgifterne til fremmed arbejde var i overensstemmelse med de hævdede beløb på selskabets bankkon-

Offentliggjort d. 2. december 2014

to. Landsskatterettens kendelse blev ikke indbragt for domstolene, og selskabet blev erklæret konkurs i november 2011.

Ved Landsskatterettens senere kendelse af 11/9 2012 blev **hovedanpartshaveren** endvidere beskattet af de omhandlede beløb som en **maskeret udlodning**. Som begrundelse henviste Landsskatteretten til, at hovedanpartshaveren ubestridt havde hævet de omhandlede beløb, og at det ikke var dokumenteret eller tilstrækkelig sandsynliggjort, at disse beløb i 2006 eller 2007 var videregivet til det thailandske selskab til dækning af udgifter, der kunne have været fratrukket ved opgørelsen af selskabets indkomst.

Hovedanpartshaveren indbragte denne afgørelse, først for Københavns Byret, der stadfæstede Landsskatterettens kendelse, og sidenhen for Østre Landsret, der traf afgørelse i sagen ved dommen af 14/11 2014. Sagen fik her et noget andet udfald, idet Østre Landsret hjemviste sagen med henblik på fastsættelse af en skønnet udgift til løn.

Landsretten bemærkede **for det første**, at hovedanpartshaverselskabet i 2006 og 2007 fakturerede henholdsvis 4.072.117 kr. og 3.909.352 kr. for arbejde i forbindelse med bl.a. bistand til lastning og losning af krydstogtsfartøjer i Københavns Havn, og at fakturaerne blev betalt. **For det andet**, at selskabets årsrapporter for 2006 og 2007 angav personaleomkostninger på henholdsvis 459.284 kr. og 100.345 kr. og videre, at hovedanpartshaveren havde forklaret, at det omhandlede lastnings- og losningsarbejde i al væsentlighed blev udført af filippinske løsarbejdere – tjenestegørende på de pågældende krydstogtsfartøjer – der var antaget af det af hovedanpartshaverens fader drevne thailandske selskab. **For det tredje**, at der i sagen var fremlagt en række udaterede fakturaer fra det thailandske selskab til det danske hovedanpartshaverselskab, at der ikke var oplysninger i sagen om identiteten af de personer, som havde været antaget til at udføre lastnings- og losningsopgaver for det thailandske selskab, og at hovedanpartshaveren havde forklaret, at hans kontante hævninger i det danske selskab var medgået til kontant betaling af det thailandske selskab til vederlæggelse af de uidentificerede filippinske løsarbejdere. Og **for det fjerde**, at det ved Landsskatterettens kendelse af 21/1 2011 var fastslået, at det danske selskab ikke havde fradragsret for de pågældende udgifter til det thailandske selskab, og **for det femte**, at det danske selskab blev erklæret konkurs den 5. november 2011.

Offentliggjort d. 2. december 2014

Landsretten konstaterede endvidere, at de kontante hævnings fra det danske selskabs bankkonto i første omgang var bogført over selskabets mellemregningskonto med hovedanpartshaveren under teksten "hævet privat", og videre, at ved årsafslutningen var et beløb svarende til de omtvistede skattebeløb overført fra mellemregningskontoen til bogføringskontoen for fremmed arbejde i forbindelse med bogføring af fakturaer for det thailandske selskab.

Landsretten fandt på baggrund af disse oplysninger, at fakturaerne fra den af hovedanpartshaverens far drevne virksomhed ikke kunne anses at dække over reelle forhold.

Men retten fandt det imidlertid efter bevisførelsen for godtgjort, at det danske selskab i forbindelse med det udfakturerede og betalte losnings- og lastningsarbejde måtte have haft udgifter til arbejds løn, som klart oversteg de beskedne personaleomkostninger i det danske selskabs årsrapporter for 2006 og 2007.

Videre bemærkede landsretten, at der ikke var oplysninger i sagen om, at andre end det danske selskab kunne have afholdt udgifter til arbejds løn i forbindelse med det udførte arbejde, og landsretten anså det på den baggrund for godtgjort, at hovedanpartshaveren i et eller andet omfang havde anvendt de hævdede beløb til betaling af lønninger i selskabets interesse.

Landsretten fandt dog ikke at kunne imødekomme hovedanpartshaverens principale påstand om nedsættelse af skattepligtigt udbytte med de 2,6 mio. kr. henholdsvis de 2 mio. kr., da hovedanpartshaverens hævnings var sket med runde beløb, der ikke så at have nærmere sammenhæng med konkrete lønudgifter, og anpartshaveren ikke i øvrigt havde dokumenteret eller sandsynliggjort størrelsen af de afholdte lønudgifter.

I overensstemmelse med skatteyderens subsidiære påstand blev sagen herefter hjemvist, da skattemyndighederne fandtes at burde foretage en ansættelse af de beløb, som hovedanpartshaverens maskerede udbytter for indkomstårene 2006 og 2007 burde reduceres med i anledning af hans afholdelse af skønnede udgifter til løn.

Offentliggjort d. 2. december 2014

Som det fremgår, fandt landsretten ikke grundlag for at tillægge Landsskatterettens kendelse for selskabet - hvorefter det danske selskab ikke havde fradragsret for de pågældende udgifter til det thailandske selskab - ”præjudicerende” virkning for prøvelsen af spørgsmålet om, hvorvidt de kontante hævnings måtte anses som maskeret udbytte for hovedanpartshaveren.

Set i lyset af landsrettens vurdering af fakturaerne fra det thailandske selskab som ikke vedrørende reelle forhold og landsrettens konstatering af, at der ikke var oplysninger i sagen om identiteten af de personer, som havde været antaget til at udføre lastnings- og losningsopgaver sammenholdt med landsrettens anerkendelse af, at hovedanpartshaveren i et eller andet omfang havde anvendt de hævdede beløb til betaling af lønninger i selskabets interesse, er der med dommen sat spørgsmålstegn ved skattemyndighedernes strenge praksis, hvorefter der kun anerkendes udgifter til ”sort løn” i det omfang de pågældende medarbejdere har kunnet identificeres.

Sager som de indledningsvist omtalte om udgifter til opførelse og forbedring af fast ejendom, og nu den foreliggende sag om fradrag for lønudgifter gør det klart, at Den Juridiske Vejlednings udsagn – jf. formuleringerne ”*kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af den pågældende udgift.*” henholdsvis ”*har SKAT dog ikke pligt til at udøve et skøn over størrelsen af fradragsberettigede udgifter*” - ikke er holdbart for en nærmere prøvelse. Se herved tillige bl.a. Lars Apostoli, Skattekartoteket, Det skatteretlige skøn, med henvisninger.

Fastsættelse af en fiktiv høj indkomst med henvisning til manglende dokumentation for afholdte udgifter henholdsvis manglende beskatning af de uidentificerede modtagere ville da også indebære, at selve ansættelsen får pønal karakter.

— 0 —