

DOM

Afsagt den 21. marts 2014 af Østre Landsrets 8. afdeling
(landsdommerne M. Lerche, Frosell og Lone Dahl Frandsen).

8. afd. nr. B-4338-12:

A

(advokat Leo Jantzen)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten v/advokat Per Lunde Nielsen
v/advokat Peter-Michael Marskot Engstrøm)

og

8. afd. nr. B-4461-12

Y Invest ApS

(advokat Leo Jantzen)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten v/advokat Per Lunde Nielsen
v/advokat Peter-Michael Marskot Engstrøm)

og

8. afd. nr. B-4462-12

X ApS

(advokat Leo Jantzen)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten v/advokat Per Lunde Nielsen

v/advokat Peter-Michael Marskot Engstrøm)

Københavns Byrets dom af 20. november 2012 (BS 37A-7938/2009 m.fl.) er anket af appellanterne, A, Y Invest ApS og X ApS.

Appellanterne har i overensstemmelse med deres påstandsdokument af 14. februar 2014 for landsretten nedlagt følgende påstande:

”1.1. X ApS

1.1.1 Skattepligtige indkomster for 2000 og 2001:

X ApS’ skattepligtige indkomster for indkomstårene

2000 nedsættes med kr. 212.041, og

2001 nedsættes med kr. 240.068.

1.1.2 Sambeskatningsindkomsten for 2000 med X Invest ApS:

Der nedlægges principalt påstand om, at den foretagne forhøjelse af X ApS’ sambeskatningsindkomst med X Invest ApS for indkomståret

2000 anses for ugyldig med den konsekvens, at afgørelsen bortfalder.

Der nedlægges subsidiært påstand om, at den foretagne forhøjelse af X ApS’ sambeskatningsindkomst med X Invest ApS for indkomståret

2000 anses for ugyldig med den konsekvens, at forhøjelsen nedsættes til det selvangivne.

Der nedlægges mere subsidiært påstand om, at den foretagne forhøjelse af X ApS’ sambeskatningsindkomst med X Invest ApS for indkomståret 2000

2000 nedsættes med yderligere kr. 4.258.614 til kr. 1.337.396.

1.2. Y Invest ApS

Y Invest ApS' skattepligtige indkomst for indkomståret

2001 nedsættes med kr. 257.794.

1.3. A

Der nedlægges påstand om, at As aktieindkomster for indkomstårene

2000 nedsættes med yderligere kr. 1.979.517, og

2001 nedsættes med kr. 401.913.”

Indstævnte, Skatteministeriet, har i overensstemmelse med sit påstandsdokument af samme dato nedlagt følgende påstande:

”Principal:

Stadfæstelse mod at X ApS' skattepligtige indkomst for indkomståret 2000 nedsættes med kr. 1.370.572,-, heraf kr. 1.210.244,- vedrørende sambeskatningsindkomsten med X Invest ApS, samt for indkomståret 2001 nedsættes med kr. 240.068,-, og at As aktieindkomst i indkomståret 2000 nedsættes med kr. 1.400.587,- samt for indkomståret 2001 nedsættes med kr. 242.136,-.

Subsidiært:

Appellanternes skatteansættelser for indkomstårene 2000 og/eller 2001 hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.”

Appellanterne har under forberedelsen af sagerne for landsretten begrænset deres påstande vedrørende en række forhold, ligesom indstævnte har taget bekræftende til genmæle vedrørende en række andre forhold.

Appellanterne har i støttebilag 1 angivet de punkter, hvor Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle. Af bilaget fremgår følgende:

”X ApS – indkomståret 2000

1.Lokaleudgifter og udgifter til vedligeholdelse	kr.	62.408,00
2.Renteudgifter (realkreditrenter)	kr.	71.920,00
3.Renteudgifter (låneomkostninger mv)	<u>kr.</u>	<u>26.000,00</u>
I alt	kr.	160.328,00

X ApS’ sambeskatningsindkomst med X Invest ApS – indkomståret 2000

1.Varekøb	kr.	1.976.506,00
2.Debitering af varelagerkonto	<u>kr.</u>	<u>1.210.244,00</u>
I alt	kr.	3.186.750,00

X ApS – indkomståret 2001

1.Lokaleudgifter og udgifter til vedligeholdelse	kr.	30.290,00
2.Autoudgifter	kr.	89.778,00
3.Administrationshonorar	<u>kr.</u>	<u>120.000,00</u>
I alt	kr.	240.068,00

A – indkomståret 2000

1.Lokaleudgifter og udgifter til vedligeholdelse	kr.	62.408,00
--	-----	-----------

2.Renteudgifter (realkreditrenter og afdrag)	kr.	86.222,00
3.Renteudgifter (låneomkostninger mv)	kr.	18.200,00
4.Renteudgifter (ansvar lånekapital)	kr.	23.513,00
5.Varekøb	kr.	1.976.506,00
6.Debitering af varelagerkonto	<u>kr.</u>	<u>1.210.244,00</u>
I alt	kr.	3.377.093,00

A – indkomståret 2001

1.Lokaleudgifter og udgifter til vedligeholdelse	kr.	30.290,00
2.Lokaleudgifter og udgifter til vedligeholdelse	kr.	45.613,00
3.Autoudgifter	kr.	89.778,00
4.Varekøb dels returdepositum	<u>kr.</u>	<u>76.455,00</u>
I alt	kr.	242.136,00”

Skatteministeriet har i støttebilag A (II) angivet de for landsretten omtvistede forhøjelser.
Heraf fremgår følgende:

”Oversigt - Ikke fradragsberettigede udgifter og maskeret udlodning

Sammenfattende kan de omtvistede forhøjelser i sagskomplekset opstilles således:

b.a. = Betinget accepteret, dvs. kun accepteret af appellanterne hvis ej medhold i ugyldighedsindsigelse.

X ApS:

Indkomståret 2000:

Forhøjelse:

1.1.5 - Renteudgifter (kr. 14.302 accepteret)	<u>kr.</u>	<u>51.713,00</u>
---	------------	------------------

I alt (skattepligtig indkomst) indkomståret 2000 **kr. 57.713,00**

Indkomståret 2000 (sambeskatningsindkomsten, jf. pkt. 1.1.7): *Forhøjelse:*

1.2.2 - Debitering af varesalgskonto (kr. 1.182.105 b.a.)	kr.	3.840.120,00
1.2.3 - Restitutionsudgifter (kr. 28.807 b.a.)	kr.	28.807,00
1.2.4 - Rejseudgifter (kr. 40.746 b.a.)	kr.	40.746,00
1.2.5 - Konsulentonorar (kr. 57.370 b.a.)	kr.	57.370,00
1.2.6 - Advokatudgifter (kr. 15.681 b.a.)	kr.	15.681,00
1.2.7 - Forsikringsudgifter (kr. 12.687 b.a.)	kr.	12.687,00
1.2.8 - Kontorholdsudgifter	kr.	<u>363.355,00</u>

I alt (sambeskatningsindkomst) indkomståret 2000 **kr. 4.358.766,00**

Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS):

Indkomståret 2001: *Forhøjelse:*

1.3.2 - Rejseudgifter	kr.	137.794,00
1.3.4, jf. 1.1.8 - Administrationsonorar	kr.	<u>120.000,00</u>

I alt (skattepligtig indkomst) indkomståret 2001 **kr. 257.794,00**

A:

Indkomståret 2000: *Forhøjelse:*

1.1.1 - Advokatudgifter	kr.	17.336,00
1.1.2 - Forsikringsudgifter	kr.	3.878,00
1.1.4 - Småanskaffelser	kr.	3.360,00
1.1.5 - Renteudgifter	kr.	36.000,00
1.2.3 - Restitutionsudgifter	kr.	28.807,00

1.2.4 - Rejseudgifter	kr.	40.746,00
1.2.5 - Konsulentonorar	kr.	57.370,00
1.2.6 - Advokatudgifter	kr.	15.681,00
1.2.7 - Forsikringsudgifter	kr.	12.687,00
1.2.8 - Kontorholdsudgifter	kr.	<u>363.355,00</u>

I alt (aktieindkomst) indkomståret 2000 **kr. 579.220,00**

Indkomståret 2001:

Forhøjelse:

1.1.1 - Advokatudgifter	kr.	41.257,00
1.1.2 - Forsikringsudgifter	kr.	13.440,00
1.1.3 - Lokaleudgifter mv.	kr.	66.801,00
1.1.6 - Autoudgifter	kr.	459,00
1.3.5 - Advokatudgifter	kr.	23.414,00
1.3.6 - Varekøb (accepteret 14.406?)	kr.	<u>14.406,00</u>

I alt (aktieindkomst) indkomståret 2001 **kr. 159.777,00**

Det bemærkes, at pkt. 1.2.4, rejseudgifter, i indkomståret 2000 rettelig udgør 40.476 kr.

Supplerende oplysninger

Under sagernes behandling for landsretten har appellanterne fremlagt en række nye bilag, herunder fakturaer, indkøbsbilag, balanceopgørelse, kontokort, årsopgørelse for A for indkomståret 2000 samt indkomst- og formueopgørelse for B og A for indkomståret 2000.

Forklaringer

Der er i landsretten afgivet supplerende forklaringer af A.

A har supplerende forklaret, at lånet fra moderen blev ydet i forbindelse med købet af fabrikken i Rusland. Det var på 500.000 kr. Det var X, som købte fabrikken og efterfølgende solgte den til Y. De ansatte i Moskva foretog ikke bogføring, men de førte stocklister, hvilket nærmest svarer til en kassebog. De enkelte poster blev efterfølgende konteret i forbindelse med bogføringen i Danmark.

Hun fandt ud af, at samtlige bilagsmapper ikke var blevet udleveret af Skat i forbindelse med anmodningen om aktindsigt, idet der i Landsskatterettens kendelse omtales 7 mapper. Der er sandsynligvis forsvundet mere end to mapper, mens bilagene har været i skattemyndighedernes besiddelse. Skat har også modtaget mapper fra kurator. Hun ved ikke, hvad de bortkomne bilag nærmere indeholder, men der mangler underbilag og korrespondance vedrørende køb af grise. Der har også været brevveksling med advokater og med Steff Houlberg om restitutioner, som ikke er blandt de udleverede bilag. Der var endvidere en mappe vedrørende Moskva-kontoret, som hun heller ikke har set.

... var et lagerhotel. Ø var en stor virksomhed, der blandt andet producerede dåsemad og havde en lagerhal med fryse- og kølekapacitet, som blev lejet ud. Virksomheden lå i

Kontoret i Moskva havde ingen egen bankkonto, men de ansatte havde et kreditkort til kontoen i Danmark. Betalinger måtte ske kontant til kontoret i Moskva eller ved bankoverførsel til Danmark. Kontoret modtog en del kontantbeløb af kunder, fordi pengeoverførsel fra Rusland til Danmark var besværlig. Det var ikke bogholdere, men sælgere, som var ansat i Moskva. Det afspejler sig også i stocklisterne, hvor der i en periode blev byttet om på debet og kredit. Ingen kunne imidlertid være i tvivl om, hvilke penge der gik ud, og hvilke der gik ind. Skattemyndighederne har heller aldrig underkendt indtægtssiden.

Lånet på 500.000 kr. fra moderen gik ind på selskabets konto samme dag, som fabrikken blev betalt, eller der blev trukket check. Dette lån er betalt tilbage.

Det er formentlig banken, der har krævet et ejerpantebrev til sikkerhed. Derfor er der blevet tinglyst et sådant.

Det var X Invest og ikke Ø, der skulle producere Mysli. Projektet blev efterfølgende overtaget af X ApS, da X Invest gik konkurs.

Ægtefællen skulle på forretningsrejse til Rusland kort tid før juleaften, hvilket gav anledning til skænderi i familien. Der var selvsagt ikke tale om en fornøjelsestur.

De skønnede over, hvad der blev anvendt af timer på vegne af Y, og der var ikke skattemæssige fordele forbundet med administrationsomkostningen.

Originalbilagene lå på kontoret i Moskva, da X Invest gik konkurs. Hun ved ikke, om kurator indhentede bilagene, men hun tror det ikke. Hun ved ikke, hvorfor der ikke er fremlagt regnskabsbilag fra Ø, men selskabet blev solgt i 2002. De havde derfor ikke rådighed over selskabet, da skattesagen opstod.

Procedure

Parterne har for landsretten procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokumenter.

A, Y Invest ApS og X ApS har i påstandsdokument af 14. februar 2014 til støtte for de nedlagte påstande anført følgende:

”3.1. Indledende bemærkninger.

Skatteministeriet har som bekendt for Byretten taget bekræftende til genmæle vedrørende en påstand om nedsættelse med kr. 1.976.506 af dels Xs sambeskatningsindkomst for indkomståret 2000 med X Invest, dels af As aktieindkomst for indkomståret 2000. Som følge heraf har jeg på vegne af X og A i påstandene for Landsretten anført ”yderligere nedsættelser”.

Som det videre fremgår, så har Skatteministeriet ved processkrift B af 10. februar 2014 taget yderligere bekræftende til genmæle overfor en del af appellanternes påstande. I det omfang Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle overfor påstande, vil jeg i det følgende ikke komme med anbringender til støtte for de pågældende påstande. Jeg vil således alene komme med anbringender til støtte for de påstande, som skal hovedforhandles.

Jeg vil først redegøre for min opdeling af anbringenderne.

Indledningsvist vil jeg fremkomme med bemærkninger om bevisbyrdespørgsmålet som følge af, at der er forsvundet bilag hos SKAT.

Herefter vil jeg behandle forhøjelserne af Xs skatteansættelser for indkomstårene 2000 og 2001, og de afledte forhøjelser af As aktieindkomst.

Dernæst vil jeg behandle forhøjelserne af Xs sambeskatningsindkomst med X Invest for 2000. Jeg vil her først behandle ugyldighedsspørgsmålet og herefter de enkelte foretagne forhøjelser af Xs Invests skatteansættelse for indkomståret 2000 og de afledte forhøjelser af As aktieindkomst for indkomståret 2000.

Herefter vil jeg behandle forhøjelserne af Y Invests skatteansættelse indkomståret 2001.

Afslutningsvis vil jeg behandle forhøjelserne af As aktieindkomst for indkomstårene 2000 og 2001 i det omfang, at forholdene ikke allerede er behandlet.

3.2. Bevisbyrdespørgsmålet.

3.2.1. Generelt om konsekvensen af de manglende bilag

Nærværende sag drejer sig helt overordnet om selskaberne; X, X Invest og Y Invest har været berettigede til at tage fradrag for nogle udgifter. De udgifter, der ikke har været anerkendt fradrag for i X og X Invest, er anset for maskeret udlodning til hovedanpartshaveren, A. Kerneområdet i sagen har således været, at appellanterne har skullet dokumentere, at de af selskaberne afholdte udgifter havde erhvervsmæssig relevans.

Langt hovedparten af de underkendte fradrag er underkendt som følge af manglende underliggende bilag. Mens sagen har verseret for byretten og Landsretten, har indstævnte accepteret, at en del af de af SKAT foretagne forhøjelser var uberettigede, hvorfor der er taget bekræftende til genmæle over for de pågældende punkter. Det har således været af afgørende betydning for det rigtige resultat i sagen, at appellanterne har redegjort for deres bogføring i

selskaberne. For at redegøre for bogføringen i selskaberne har appellanterne anvendt den dokumentation, de har modtaget via aktindsigten.

Som følge af at appellanterne ikke kunne finde alt den dokumentation, som de mente burde foreligge i sagen, havde appellanterne i replikken på side 13 opfordret Skatteministeriet til at besvare følgende:

”Det har i vid udstrækning alene været muligt for appellanterne at fremlægge materialer i sagen via den givne aktindsigt.

*Appellanterne er meget i tvivl om, hvorvidt de har modtaget den fulde aktindsigt. Der har tilsyneladende oprindeligt været 8 sagsmapper, og appellanterne har alene modtaget 6. På denne baggrund **opfordres (37)** Skatteministeriet til at nøje at redegøre for, hvilket materiale Skattemyndighederne er i besiddelse af.”*

Indstævnte besvarede opfordring (37) i processkrift af A af 5. februar 2014 på følgende vis:

Til besvarelse af appellanternes opfordring 37 kan det oplyses, at der tilsyneladende mangler en mindre del af sagens akter i form af to mapper. SKAT har bekræftet, at en (mindre) del af sagens akter er forsvundet i forbindelse med nogle interne flytninger af medarbejdere hos SKAT. Dette er dog først sket efter SKATs afgørelser i sagerne, der således ikke er indholdsmæssigt påvirket af de forsvundne sagsakter. I det omfang der er gennemført forhøjelser af appellanternes skattepligtige indkomst på baggrund af manglende dokumentation for afholdte udgifter, at dokumentation for afholdte udgifter, kan det således lægges til grund, at dokumentationen/bilagene på intet tidspunkt har været forelagt SKAT eller været i SKATs besiddelse.”

Dette udsagn er vanskeligt at efterprøve. Men det, der kan konstateres, er, at hvad enten SKAT har været i besiddelse af bilagsmaterialet eller ej, på tidspunktet for de foretagne forhøjelser, så er en lang række af de foretagne forhøjelser efterfølgende blevet underkendt. Disse forhøjelser er blevet underkendt, efter appellanterne har gennemgået den resterende del af bilagsmaterieret, som appellanterne har fået aktindsigt i.

I det følgende vil vi kort redegøre for forløbet med mapperne.

Faktum er, at det fremgår af ToldSkats afgørelse af 14. september 2004 for X Invest i sagsfremstillingen på side 5, jf. bilag 27, (ES side 251), at ToldSkat fik udleveret to mapper den 20. august 2003 vedrørende X Invest. Mapperne blev udleveret af kurator, og disse to mapper har appellanterne ikke fået udleveret. Skattecenter København har ligeledes ved skrivelse af 14. november 2006, jf. bilag 59, (ES side 900) til Hovedcentret oplyst, at Skattecenter København har modtaget regnskabsmateriale for X Invest af kurator. Appellanterne er af den opfattelse, at disse to mapper vedrørende X Invest, som blev udleveret af kurator, ikke var indeholdt i aktindsigten. Der mangler således to mapper vedrørende X Invest.

Kurator tilbød ToldSkat, at de kunne gennemgå regnskabsmaterialet for X Invest ved skrivelse af henholdsvis 19. februar 2004, jf. bilag 60, (ES side 885) og 13. august 2004, jf. bilag 61, (ES side 895). Der foreligger derfor mulighed for, at ToldSkat har modtaget yderligere materiale i den forbindelse.

Dertil kommer, at SKAT den 3. marts 2005 kvitterede for modtagelse af 8 mapper, jf. bilag 62, (ES side 897). Det fremgår af kvitteringen, at der blev udleveret mapper for både X Invest og X. Dette ses imidlertid ikke at harmonere med SKATs skrivelse af 14. november 2006, jf. bilag 59, (ES side 900), hvor Niels Krogh Petersen anfører følgende:

”Advokat Monberg oplyser, at selskabet og dets revisor har hentet regnskabsmaterialet hos boets kurator.

”Dette er ikke korrekt, det er skattecenteret, der har hentet det regnskabsmateriale, der har befundet sig hos kurator.”

ToldSkat kvitterede for modtagelsen af 8 mapper, jf. bilag 62, (ES side 897). I forbindelse med, at sagen blev afsluttet for Landsskatteretten, blev der imidlertid kun returneret 7 mapper til SKAT. Det fremgår af Landsskatterettens kendelse for X, på næstsidste side, jf. bilag 2, (ES side 456), at Landsskatteretten sendte en kasse med 7 ringbind til Skattecenter København. Som svar på anmodning om aktindsigt får A tilsendt 6 mapper med skrivelse af 17. juli 2012, jf. bilag 63 (ES side 904).

Som det fremgår af ovennævnte har prøvelsen af SKATs afgørelser hos Landsskatteretten heller ikke været fyldestgørende, idet Landsskatteretten kun har haft 7 mapper og ikke 8 eller flere mapper.

Appellanterne er ikke bekendt med, hvor meget materiale ToldSkat har haft i deres besiddelse, herunder om mapperne indeholdte materialer for alle selskaberne eller kun for X Invest. Det kan imidlertid udledes af ovennævnte, at ToldSkat har modtaget 8 mapper fra appellanterne. Derudover har ToldSkat som minimum modtaget to mapper for X Invest fra kurator. Der er således som minimum 4 mapper, der ikke har været modtaget i aktindsigten, hvoraf Skatteministeriet har anerkendt, at to mangler.

Der er taget bekræftende til genmæle vedrørende en række punkter i nærværende sager. Dette som følge af, at appellanterne har fremlagt dokumentation fra de 6 mapper, der er givet aktindsigt i. Det har således været af afgørende betydning for sagen, at appellanterne har haft adgang til bogføringsmaterialet i de 6 mapper. Det kan derfor ikke udelukkes, at de resterende to – måske 4 eller flere - mapper havde været af afgørende betydning for udfaldet af sagen. Henset hertil gøres det gældende, at det bør komme Skatteministeriet til skade, at der er bortkommet mapper, som var i deres besiddelse. Grundet omfanget af materialet, modtog SKAT materialet i original, hvilket jo netop medfører, at appellanterne havde en berettiget forventning om, at ToldSkat ville være ekstra påpasselige med bogføringsmaterialet.

I en byretssag refereret i TfS 2011.731, tog byretten stilling til en tilsvarende problemstilling. Sagen drejede sig om, hvorvidt sagsøgeren med rette var blevet udlodningsbeskattet, jf. ligningslovens § 16 A, i anledning af, at et af ham domineret selskab havde afholdt udgifter til landbrugsdrift i Østeuropa. Sagsøgeren havde ikke godtgjort, at landbruget i Østeuropa var blevet drevet erhvervmæssigt. Herefter skulle de udgifter, som selskabet havde afholdt, som udgangspunkt anses for udloddet til sagsøgeren. Retten fandt imidlertid efter en konkret bevisvurdering, at udgifterne ikke var afholdt i sagsøgerens personlige interesse, hvorfor der ikke forelå maskeret udlodning.

I den pågældende sag var sagsøgerens akter ligeledes forsvundet, mens de var i SKATs besiddelse. Dette blev tillagt betydning i relation til bevisbyrden, idet Retten anførte følgende:

”Med hensyn til det, Skatteministeriet har anført om dokumentation for indtægter og udgifter og udgiftsbilag udstedt til A personligt bemærkes for det første, at det bevismæssigt må komme Skatteministeriet til skade, at selskabets bogføringsmateriale for de omhandlede indkomstår er bortkommet hos skattemyndighederne.”

Som det fremgår af ovennævnte præmis fra TfS 2011.732 blev der ikke sondret mellem om materialet var bortkommet før eller efter afgørelsen var truffet. En sådan sondring er heller ikke relevant, idet det ikke er muligt for skatteyderen at kontrollere. Der er tale om en sagsbehandlingsfejl hos SKAT, som er af afgørende betydning for afgørelsens prøvelse.

Det er ubestrideligt, at prøvelsen af SKATs afgørelse vanskeliggøres af det bortkomne originale materiale. Det må derfor også medføre en lempelse af bevisbyrden for appellanterne. Særligt når det forholder sig således, at det har vist sig under sagen, at en række af de foretagne forhøjelser er frafaldet af Skatteministeriet. Det har således været af væsentlig betydning for det materielle indhold i sagen, at appellanterne har redegjort for bogføringsmaterialet. På baggrund af ovennævnte gøres det gældende, at det bevismæssigt må komme Skatteministeriet til skade, at det originale bogføringsmateriale er bortkommet, mens det var i deres varetægt.

3.2.2. Notatpligt

Det fremgår af sagen, at der havde været en dialog mellem kurator for X Invest og SKAT. Det fremgik således af tidsregisteringen fra kurator for X Invest, jf. bilag 64, (ES side 909), at ToldSkat havde afholdt møde med kurator den 20. august 2003. Det fremgik ligeledes af tidsregisteringen, at kurator havde afholdt to telefonmøder med ToldSkat. Ud fra tidsregisteringen den 3. september 2003, så det ud som om, at ToldSkat havde drøftet strafansvar med kurator.

Som følge heraf blev Skatteministeriet opfordret (opfordring 38) til at fremlægge notater fra det pågældende møde og fra telefonsamtalerne.

Det fremgår videre på side 5 i sagsfremstillingen af 14. september 2004 for X Invest, jf. bilag 27, (ES side 250), at ToldSkat havde afholdt møder med B den 16. januar 2004, ligesom det er anført på side 6, (ES side 251) at der er afholdt flere møder med selskabet.

Skatteministeriet blev ligeledes opfordret (opfordring 39) til at fremlægge notater fra de pågældende møder. Det bemærkes i den forbindelse, at der i agterskrivelsen for X Invest af 27. april 2004, jf. bilag 65, (ES side 887-889) ikke er indeholdt punkter vedrørende forhøjelsen med kr. 3.186.500. Det vil sige, at punktet vedrørende debitering af varelager ikke er kommenteret i agterskrivelsen. Forhøjelsen vedrørende dette punkt er først medtaget i afgørelse af 14. september 2004, jf. bilag 27 (ES side 237ff). Dertil kommer, at det fremgår af gældsbogen, jf. bilag 66, (ES side 911) at SKAT har anmeldt et krav på ca. 4,7 mill. Dette kan ikke afstemmes med agterskrivelsen af 27. april 2004, jf. bilag 65, (ES side 887 ff.) eller forhøjelsen af 14. september 2004, jf. bilag 27, (ES side 237 ff.). Skatteministeriet blev ligeledes opfordret (opfordring 40) til at redegøre for, hvad dette beløb på 4,7 mill. vedrører.

Skatteministeriet besvarede opfordring (38-40) i processkrift B med følgende:

I det omfang SKAT løbende har modtaget oplysninger af betydning for sagerne, har SKAT oplyst, at disse informationer/notater løbende er skrevet direkte ind i sagsfremstillingen til SKATs afgørelser i sagerne. SKAT har således allerede udleveret de i opfordringerne (38 og 39) efterspurgte notater i sagerne.

Det er uklart for indstævnte, hvad appellanterne gør gældende i relation til opfordring 40. Det er i øvrigt uden betydning for nærværende sager, hvilke beløb SKAT i sin tid måtte have anmeldt i X Invest ApS under konkurs, og hvorledes de anmeldte beløb måtte være opgjort.”

Appellanterne gør ikke noget gældende i relation til opfordring 40. Appellanterne ønskede imidlertid bare at afstemme den foretagne anmeldelse i gældsbogen med de senere forhøjelser. Dette med henblik på at få afklaret, hvilket materiale, ToldSkat havde været i besiddelse af, herunder om de havde været i besiddelse af yderligere materiale om kontorhold i Moskva.

I afgørelsen for X Invest, jf. bilag 27, i sagsfremstillingen på side 5 og 51, (ES side 250 og side 296 og 297) er der ikke anført noget om dialogen mellem kurator og SKAT. Der er blot anført, hvilket materiale, der er modtaget. Der er ikke oplyst noget om strafansvar eller om der har været yderligere indkaldelse af materiale hos ... (tidligere ansat på kontoret) i Moskva. Det er vigtigt i den forbindelse at fremhæve, at det var kurators beslutning ikke at hjemkalde

bogføringsmaterialet fra Moskva. Såfremt bogføringsmaterialet ikke blev hjemkaldt efter aftale med ToldSkat, bør det tillægges betydning ved bevisvurderingen i relation til forhøjelserne i X Invest, som jo får konsekvenser i relation til sambeskatningen med X og forhøjelserne hos A.

Der henvises i den forbindelse til den juridiske vejledning, 2013-2, afsnit A.A.7.4.4, hvoraf det fremgår, at SKAT har pligt til at notere oplysninger, der har betydning. Dette gør sig gældende, hvad enten myndighederne modtager disse mundtligt eller på anden måde. Det fremgår af tidsregistreringen hos kurator, at der den 3. september 2003, jf. bilag 64, (ES side 909) har været samtaler om strafansvar mellem kurator og ToldSkat. Der er ikke indført noget i afgørelsen for X Invest herom. Der er heller ikke anført noget i afgørelsen om beslutningen om ikke at hjemtage bogføringsmaterialet fra Moskva. Det gøres derfor gældende, at de notater, der er indført i sagsfremstillingerne i afgørelserne ikke er fyldestgørende. Det gøres videre gældende, at dette må medføre, at apellanternes oplysninger lægges til grund, jf. den juridiske vejledning, 2013-2, afsnit A.A.7.4.4., eller at bevisbyrden lempes. Dette bør særligt gøre sig gældende i relation til fradraget for udgifterne til kontorhold.

3.3. X:

3.3.1. Overordnede anbringender:

Til støtte for den nedlagte påstand vedrørende Xs skattepligtige indkomster for indkomståret 2000 gøres det gældende, at de afholdte renteudgifter er fradragsberettigende i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1. Denne del bliver uddybet nedenfor i afsnit 3.3.2.

Til støtte for den nedlagte principale og subsidiære påstand vedrørende Xs sambeskatningsindkomst med X Invest i indkomståret 2000 gøres det overordnet gældende, at den foretagne forhøjelse af X Invests skatteansættelse for indkomståret 2000 har været ugyldig, og at dette medfører, at den foretagne forhøjelse af sambeskatningsindkomsten hos X anses for ugyldig med den konsekvens, at afgørelsen bortfalder, eller at forhøjelsen skal nedsættes til det selvangivne. Denne del bliver uddybet nedenfor i afsnit 3.3.3.1.

Til støtte for den nedlagte mere subsidiære påstand vedrørende Xs sambeskatningsindkomst med X Invest gøres det gældende, at X Invest ved opgørelsen af sin indkomst skal indrømmes

fradrag for varekøb/vareforbrug med kr. 2.685.015, ligesom det gøres gældende, at den foretagne forhøjelse vedrørende X Invests kontorholdsudgifter til Moskva-kontoret skal bortfalde. Denne del bliver uddybet nedenfor i afsnit 3.3.3.2 og 3.3.3.3.

3.3.2. Indkomstårene 2000 – renteudgifter:

Landsskatteretten havde dels forhøjet Xs skatteansættelse med nedennævnte fradrag, dels forhøjet As aktieindkomst med beløbet.

”Renteudgifter

Sagens oplysninger

Selskabet har oversigtsmæssigt opgjort renteudgifterne således:

<i>Låneomkostninger u/2 år trukket på Jyske Bank</i>	<i>5.000 kr.</i>	
<i>Renter af ansvarlig lånekapital fra hovedaktionærs mor</i>	<i>23.513 kr.</i>	
<i>Prioritetsrenter Realkredit Danmark</i>		<i>86.222</i>
<i>kr.</i>		
<i>Amortisering af kurstab og gebyr</i>	<i>21.000 kr.</i>	
<i>Renter anpartshaver</i>	<i>28.200 kr.</i>	
	<i>163.935 kr.”</i>	

Skatteministeriet har op til hovedforhandlingen anerkendt, at der ikke skal ske forhøjelse af Xs skatteansættelse vedrørende de kr. 5.000, kr. 71.920 af de kr. 86.222 samt de kr. 21.000. Der har hele tiden været enighed mellem parterne om, at selskabets indkomst skal forhøjes med differencen mellem de kr. 86.222 og de kr. 71.920.

X fastholder sin påstand om, at forhøjelserne – ud over differencen mellem de kr. 86.222 og de kr. 71.920 - i det hele skal bortfalde.

For så vidt angår renteudgifterne på kr. 23.523, vedrører disse forrentning af et lån fra As moder, M, der, jf. bilag 23t (ES side 989), blev ydet X den 13. august 1999.

Skatteministeriet har nu anerkendt, at der består det pågældende gældsforhold, og at der som følge heraf ikke er grundlag for at beskatte A af beløbet.

Skatteministeriet bestrider imidlertid fortsat, at X kan fratække renteudgiften. Skatteministeriet gør i den forbindelse gældende, at det er udokumenteret, at X kunne tilbagebetale renterne til M, hvorfor renterne ikke var fradragsberettigede i medfør af ligningslovens § 5, stk. 8. Dette bestrides som udokumenteret. Det er skattemyndighederne, som har bevisbyrden for, at ligningslovens § 5, stk. 8's betingelser for at nægte fradrag er opfyldte.

Det bestrides, at der er grundlag for at nægte fradragsretten med henvisning til ligningslovens § 5, stk. 8. Efter praksis skal der særdeles meget hertil. Debitor skal blot sandsynliggøre, at debitor enten var i stand til at betale renten, eller at stille betryggende sikkerhed herfor i sine aktiver.

X var i indkomståret 2000 i stand til begge dele. Det fremgår således af årsregnskabet for X for indkomståret 2000, jf. bilag 23s (ES side 1003), at X havde et årsresultat på kr. 132.432, ligesom X havde en positiv egenkapital på kr. 785.895, (ES side 1005). Baggrunden for, at X ikke betalte renterne var, jfr. regnskabets note 7 (ES side 1008), at lånet var afdragsfrit i 24 måneder fra udbetalingen.

Der foreligger ingen afgørelser på området, som nægter fradrag for renteudgifter i en situation, hvor debitor både har en positiv indkomst og en positiv egenkapital. Som følge heraf skal X naturligvis have fradragsret for udgiften.

For så vidt angår renterne på kr. 28.200 til selskabsdeltagere og ledelse er dette forrentningen af et lån på kr. 630.397 fra B. Lånet blev optaget i forbindelse med Xs køb af ejendommen ...-vej 36 i Dragør. Købet blev finansieret ved overtagelse af lånet til Realkredit Danmark, og ved at B fik et tilgodehavende på det resterende beløb.

X erhvervede ejendommen pr. 1. april 2001 for kr. 2.800.000. Købesummen blev berigtiget ved overtagelse af lån til kreditforeningen Danmark med kr. 2.013.071, medens de resterende kr. 786.929 skulle betales kontant. Det er resten af denne gæld, som blev forrentet.

Eftersom X havde en gæld til B/A, var X naturligvis også været forpligtet til at forrente lånet.

Det fremgår på side 12 i årsregnskabet for X, jf. bilag 23s (ES side 1009), under posten ”anden gæld”, at ”anden gæld” består af ”afsats revisor” på kr. 15.000 og ”gæld til selskabsdeltager og ledelse” på kr. 630.397. Lånet på kr. 630.397 blev forrentet med 4,5 % p.a., hvilket svarer til en årlig rente på kr. 28.367,87. X har taget fradrag for renteudgifterne med kr. 28.200.

Af side 3 og note 2 side 4 i Indkomst- og formueopgørelse for A og B for indkomståret 2000, jf. bilag 58 (ES side 1015 og 1016), fremgår det, at X skylder A kr. 630.397, og at årets renteindtægt udgjorde kr. 28.200. Af bilag 47 (ES side 1019) - As årsopgørelse for 2000 - fremgår det, at hun også har lade sig beskatte af den pågældende renteindtægt.

Det gøres gældende, at det med ovennævnte er dokumenteret, at der bestod et gældsforhold mellem X og A/B på de kr. 630.397.

På baggrund af ovennævnte gøres det gældende, at X er berettiget til fradrag for renteudgifterne, jf. statsskattelovens § 6 stk. 1, litra a.

3.3.3. Xs sambeskatningsindkomst med X Invest

3.3.3.1. – Nullitet/ugyldighedsspørgsmålet.

I indkomståret 2000 var X sambeskattet med X Invest, og i indkomståret 2001 var X sambeskattet med Y. Forhøjelserne i X var delvist influeret af forhøjelserne i henholdsvis Y og X Invest.

Datterselskabet X Invest kom under konkursbehandling i 2001. Selskabet blev efterfølgende opløst. Ophørsdatoen var den 23. marts 2004. (ES side 1091)

Told og Skat traf afgørelse vedrørende forhøjelsen af X Invests skattepligtige indkomst den 14. september 2004, jf. bilag 27 (ES side 237 ff.). X Invest var således allerede tvangsopløst, da ToldSkat traf afgørelse om at forhøje den skattepligtige indkomst i dette. ToldSkat, København forholder sig slet ikke til denne problematik i afgørelsen. Dette på trods af, at ToldSkat var bekendt med, at selskabet var opløst – jf. bl.a. kurator skrivelse af 13. august

2004, (ES side 895). Det pågældende forhold burde have været kommenteret og begrundet i afgørelsen.

Det gøres i den forbindelse gældende, at Told og Skat, Københavns afgørelse vedrørende forhøjelsen af X Invest ApS af 14. september 2004, jf. bilag 27 (ES side 237 ff.), er en nullitet.

Skatteministeriet bestrider, at afgørelsen skulle være en nullitet. I den forbindelse har Skatteministeriet henvist til selskabsskattelovens § 33 og SKM2004.108H.

Det gøres i den forbindelse gældende, at Højesterets dom refereret i SKM2004.108 H skal fortolkes således, at SKAT kun kan gennemføre en indkomstforhøjelse i forhold til et opløst selskab, hvis indkomstforhøjelsen medfører, at der direkte kan rettes et krav mod et andet retssubjekt. Det gøres således videre gældende, at det ikke er tilstrækkeligt, at SKAT alene har en retlig interesse i at gennemføre en indkomstforhøjelse i relation til det opløste selskab.

Selskabsskattelovens § 33 vedrører den situation, hvor et selskab eller en forening er opløst, og formuen er udloddet til aktionærerne eller medlemmerne, uden der er afsat tilstrækkelige midler til dækning af den af selskabet eller foreningen påhvilende indkomstskat. I en sådan situation hæfter aktionærer, likvidatormedlemmerne solidarisk for skattens betaling. Selskabsskattelovens § 33 beskriver således forhold, der relaterer sig til solvent likvidation og ikke til konkurs.

Samtidig fordres der ved ovenstående ligeledes, at der har været mulighed for X og Jeannet Borg at varetage deres interesser i sagen. Alene henset til, at der i ToldSkats varetægt er bortkommet som minimum to mapper, har reelt frataget dem dette.

De nærmere omstændigheder i sagen, refereret i SKM2004.108, var, at et datterselskab Z Eksport ApS blev opløst den 20. august 1992. SKAT traf afgørelse den 26. februar 1993 om forhøjelse af Z Eksport ApS' skattepligtige indkomst, hvilket havde som konsekvens, at moderselskabet Z A/S' skattepligtige sambeskatningsindkomst tilsvarende blev forhøjet. De to selskaber havde fået tilladelse den 21. august 1990 til sambeskatning fra og med skatteåret 1991/92.

I SKM 2004.108 H fremgår følgende af Højesterets præmisser:

”Det følger af principperne i selskabsskattelovens § 33, at en forhøjelse er mulig, uanset at selskabet er opløst. En genoptagelse af likvidationsboet kan ikke anses som påkrævet, medmindre likvidationsboet derved vil blive tilført egentlige aktiver, medens en korrektion der alene (vores fremhævning) har til formål at korrigere sambeskatningsindkomsten i moderselskabet ikke kræver en sådan genoptagelse.”

Der kan således foretages en forhøjelse i det likviderede selskab uden genoptagelse af dette, såfremt forhøjelserne har til formål at korrigere sambeskatningsindkomsten.

Dette som følge af, at moderselskabet, henset til at der jo netop sker en forhøjelse af sambeskatningsindkomsten, har mulighed for at varetage sine interesser som part. Det er således alene i den situation, at selskabsskattelovens § 33 giver hjemmel til at foretage en forhøjelse af et opløst selskab.

X Invest er ikke forhøjet med henblik på at korrigere sambeskatningen med X. X Invests skatteansættelse er forhøjet ud fra de almindelige skatteretlige overvejelser omkring ikke godkendte fradrag for diverse udgifter og varekøb efter statskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Disse ikke godkendte fradrag får herefter konsekvenser ikke bare for moderselskabet X, men også for hovedanpartshaveren, A.

På baggrund af ovennævnte gøres det gældende, at den trufne afgørelse af 14. september 2004, jf. bila g27 (ES side 237 ff), over X Invest er en nullitet, og at alle de afledte forhøjelser hos såvel X som A som følge heraf bortfalder.

3.3.3.2 Indkomståret 2000 – Debitering af varer på varesalgs- og varelagerkonto:

Sagen bilag G (ES side 801) – selskabets bilag 1452 – affødte, at X Invests revisor foretog en debitering af varesalgskonto med kr. 3.840.120 (kr. 3.614.122 + kr. 226.008,76) samt en debitering af varelagerkontoen med kr. 1.210.243,64. Det pågældende bilag samt revisors fejlagtige behandling af dette har medført, at X Invests skattepligtige indkomst for indkomståret 2000 er blevet forhøjet med kr. 5.050.363. X Invests indkomst burde alene have været forhøjet med kr. 1.182.105 vedrørende disse punkter.

Problemet er opstået som følge af, at X Invest ikke havde nogen decideret købsdokumentation - udover overførselsbilag af \$ 475.000 - for de vietnametiske smågrise, som blev indkøbt i 2000 for i alt \$ 475.000, svarende til kr. 3.420.000 ved kurs 7,2. Sælger af grisene førte en lagerliste m.v. vedrørende grisene, jfr. bilag 16 (ES side 803) og bilag 26a-b (ES side 805ff).

Det, som X Invest ville vise ved bilag G (ES side 801) (selskabets regnskabsbilag 1452), var, hvad der i regnskabsåret var sket med de indkøbte grise, idet dette skulle anvendes til brug for opgørelsen af vareforbruget samt lagerværdien af de ikke solgte grise, og dermed selskabets indkomst.

En del af varekøbet kunne henføres til salgene til DAT-Schaub A/S for i alt kr. 3.614.112, jfr. bilagene 29a (ES side 811) og 29b (ES side 821), og til Unimeat ApS for kr. 226.008,79, jfr. bilag 30 (ES side 819). De nævnte beløb er fastsat ud fra en kurs på 7,2. Disse salg indgår på varesalgskontoen – sagen bilag D (ES side 504 og 505) – med kr. 1.989.792 den 6. oktober 2000 (salget er dokumenteret ved bilag 29a), med kr. 1.624.320 den 29. november 2000 (salget er dokumenteret ved bilag 29b), og kr. 226.008,26 den 21. november 2000 (salget er dokumenteret ved bilag 30).

Der var herefter en rest tilbage, som havde en skønnet værdi på kr. 1.210.244. Denne blev tillagt varelageret, jfr. bilag G (ES side 801).

Lagerværdien på de kr. 1.210.244 er sammensat af 3 beløb; *dels* en købspris på kr. 761.983, *dels* en forventet avance på kr. 324.520 *dels* en kursgevinst på kr. 123.741.

Købsprisen på kr. 761.985 fremkommer således: For \$ 475.000 blev der indkøbt i alt 483.782 kg. svinekød (samentælling af salgstallene i bilag 29a, 29b og 30 samt lagertallet i bilag G). Dette svarer til en købspris på \$ 0,9818 pr. kg.

Der var rest svinekød på lageret efter bilag G på 107.788 kg., svarende til en værdi på \$ 105.831. Ved en kurs på 7,2 udgjorde varelagerets andel af købsprisen således kr. 761.985. Forskellen på værdien fra kurs 7,2 til kurs 8,02 er kr. 123.741 (kursgevinsten). *Avancen på kr. 324.520* er opgjort som restværdien.

Det som rettelig burde have været sket ved revisors efterposteringer var:

- Revisor skulle ikke have debiteret varesalgskontoen med de kr. 3.840.120
- Revisor skulle som varekøb have medtaget udgiften på de kr. 3.420.000
- Revisor skulle have opgjort lagerværdien af de resterende grise pr. 31. december 2000 som sket, men uden avancem.

På denne måde ville X Invests skatteansættelse for indkomståret 2000 have været opgjort korrekt, idet X Invest herved ville have fået fradrag for vareforbruget.

Af årsager som er appellanterne ubekendte, valgte revisor i stedet for at forhøje varekøbskontoen at debitere varesalgskontoen med de ovenfor anførte salg med kr. 3.840.120, medens han behandlede de ”ikke forbrugte” grise delvist korrekt.

På baggrund af det ovenfor anførte var og er appellanterne enige med SKAT og Landsskatteretten i, at der skal ske den pågældende forhøjelse af varesalgskontoen, idet debiteringen med de kr. 3.840.120 har været uberettiget. Men der skal dog tilsvarende indrømmes fradragsret for det ikke selvangivne vareforbrug. Xs skattepligtige indkomst skal således alene forhøjes med differencen.

SKAT har i sin afgørelse – sagens bilag 27, side 21 midt (ES side 237 ff) – anført, at der ikke som følge af den manglende dokumentation kan gives fradrag for købene. Dette synspunkt bestrides. Jeg kan i denne forbindelse oplyse, at jeg i to nogenlunde tilsvarende sager på vegne af klienter har indgået forlig med Skatteministeriet repræsenteret ved Kammeradvokaten, hvorved der blev indrømmet skønnede fradrag. Dette ud fra den betragtning, at en forudsætning for at kunne sælge ting er, at man tillige har købt dem. Det er relativt åbenbart, at X Invest har haft udgifter til køb af grise. Man får jo ikke grise, som man kan sælge for over kr. 4 mio. gratis. Såfremt man ikke kan dokumentere udgiftens størrelse, skal der foretages et skøn over udgiftens størrelse, jfr. også kommende Højesteretsdommer Lars Apostoli kommentarer i **Skattekartoteket, under punktet ”Det skatteretlige skøn”**).

I nærværende sag forekommer en samlet købesum på kr. 3.420.000 (ved kurs 7,2) særdeles rimelig for varer, som man dels har solgt for kr. 3.840.120 (ved kurs 7,2), og dels har henført til lageret med kr. 761.985. Der er tillige fremlagt dokumentation for, at X Invest overførte beløb af den pågældende størrelse, jfr. bilagene 17a-d (ES side 813 ff.) og 28a-b (ES side 809 ff.).

Ved salgene på de i alt kr. 3.840.120 er der i alt anvendt kr. 2.658.015 (kr. 3.420.000 – kr. 761.985) af de indkøbte varer, hvilket svarer til en avance på kr. 1.182.105. **Dette beløb skulle X Invests indkomst have været forhøjet med,** og ikke beløbet på kr. 3.840.120 eller kr. 1.210.244. X Invests skatteansættelse og dermed også sambeskatningsindkomsten med X vedrørende disse punkter er således fastsat kr. 3.868.259 for højt.

Skatteministeriet har forud for hovedforhandlingen da også anerkendt, at der ikke er grundlag for forhøjelsen med kr. 1.210.244.

Tvistepunktet vedrørende denne del udgør således alene vareforbruget på de kr. 2.685.015.

Skatteministeriet bestrider, at der skal ydes et fradrag ved indkomstopgørelsen, idet det ikke kunne udelukkes, at udgiften til indkøb af grisene allerede indgår i det varekøb for 2000, som der i forvejen var indrømmet fradrag for, eller at udgiften først var afholdt i 2001. De afholdte udgifter til grise skulle således efter Skatteministeriets opfattelse udgøre en del af det samlede varekøb på kr. 32.350.663, jf. bilag 35, side 11 (ES side 842).

Dette bestrides af X, og kan afvises ganske nemt.

Med sagens bilag 48 (ES side 595ff.), 49 (ES side 789ff.) og 41 (ES side 513 ff.) er der fremlagt dokumentation for kr. 32.302.155,18 af varekøbet. Fordelingen på bilagene er følgende:

1. januar - 30. september 2000, jf. bilag 48	kr. 19.098.445,07
1. januar - 30. september 2000, jf. bilag 49	kr. 971.535,00
1. oktober - 31. december 2000, jf. bilag 41	<u>kr. 12.232.175,11</u>
I alt	<u>kr. 32.302.155,18</u>

Det totale varekøb for X Invest, jf. bilag 35 (ES side 842), udgjorde kr. 32.350.663. Der mangler således dokumentation for varekøb på i alt kr. 48.507,82.

Ved en gennemgang af de fremlagte fakturaer kan det konstateres, at ingen af dem vedrører køb af svinekroppe. Der er typisk tale om køb af forarbejdede vare.

Faktum er således, at indkøbene af de Vietnamentiske grise ikke indgår i X Invests varekøb på kr. 32.302.155,18.

På baggrund af ovennævnte gøres det gældende, at det er dokumenteret, at der ikke i de afholdte varekøb på kr. 32.350.663 er indeholdt udgifter til indkøb og/eller vareforbrug af de pågældende grise med kr. 3.420.000. Henset hertil gøres det gældende, at det må anses for dokumenteret, at X Invest alene skal forhøjes med nettobeløbet fra salget af grisene med kr. 1.182.105.

Ved salgene på de i alt kr. 3.840.000 er der i alt anvendt kr. 2.658.015 (kr. 3.420.000 - kr. 761.985) af de indkøbte varer, hvilket svarer til en avance på kr. 1.182.105.

Det kan afvises, at de vareforbrugsudgifter som kan henføres til salgene til Dat-Schaub (bilag 29 a (ES side 811) og bilag 29 b (ES side 821) og Unimeat ApS (bilag 30 (ES side 819)) for i alt kr. 3.840.130 indgår i de fremlagte købsbilag. Som det fremgår af de pågældende salgsfakturaer vedrører disse salg af svinekroppe – dvs. ikke forarbejdet svin – ligesom oprindelsen af svinene efter fakturaerne var i Vietnam. De varekøbsfakturaer som fremgår af bilagene 41 (ES side 513 ff.) og 48 (ES side 595 ff.) vedrører alle forarbejdede svin.

Tilsvarende gør sig gældende for varelageret på de kr. 1.210.244, som også vedrører køb af svinekroppe, jfr. bilag G (ES side 801), bilag 16 (ES side 803), bilag 26 a (og 26 b) (ES side 805 ff.). Her har Skatteministeriet alligevel tiltrådt, at beskatningen skal bortfalde.

Faktum er således, at X Invest ikke har fået fradrag for udgifterne til køb af de grisekroppe, som er solgt til Dat-Schaub og Unimeat ApS. Det må være relativt klart, at X Invest ikke kunne have fået de pågældende indtægter uden at have haft udgifter. Som følge heraf skal X Invests indkomst – og dermed også sambeskatningsindkomsten – nedsættes med kr. 2.658.015. I det omfang Landsretten ikke finder, at det i fornødent omfang er dokumenteret, at der har været en yderligere udgift på de kr. 2.658.015, skal Landsretten foretage en selvstændigt skøn over udgiftens størrelse, jf. det af Lars Apostoli anførte i Skattekartoteket.

3.3.3.3. – indkomståret 2000 – Kontorhold

X Invest har i indkomståret 2000 fratrukket kr. 513.335 vedrørende Moskva kontorhold.

Landsskatteretten har anerkendt, at X Invest havde et kontor i Moskva, og har skønmæssigt fastsat udgifterne til kr. 150.000. Det gøres i den forbindelse gældende, at det foretagne skøn er åbenbart urimeligt og foretaget på et ufuldstændigt grundlag. I forbindelse med, at SKAT skulle foretage forhøjelserne af X Invest var X Invest allerede under konkurs.. Det var således kurator og ToldSkat, der havde en dialog vedrørende fremskaffelse af materialet hos X Invest. Det fremgår af kurators tidsregistrering, jf. bilag 64 (ES 909), at ToldSkat har besøgt kurator den 20. august 2003. Det bemærkes i den forbindelse, at kurator valgte ikke at indkalde bilags/bogføringsmaterialet fra Moskva. Skatteministeriet er ved opfordring (38) (ES side 183) opfordret til at fremlægge notater fra de/det afholdte møder med kurator, således at det kan blive afklaret, hvad der blev aftalt med kurator om fremskaffelse af materiale fra kontoret i Moskva. Skatteministeriet har som på dette blot anført, at notatpligten er overholdt, idet ToldSkat har indført oplysningerne i sagsfremstillingerne i afgørelserne, jf, bilag 27 og bilag A.

De afholdte udgifter til Moskva kontoret vedrørte husleje, lønninger, udgifter til taxa, kontorholdsomkostninger, telefon, fax, frimærker, certifikat og visa og andre registreringsomkostninger til myndighederne i Rusland samt restriktionsbesøg. Alene de samlede udbetalte lønninger udgjorde i alt USD 19.749, hvilket til den daværende kurs på 7,2 udgjorde kr. 142.198.

Appellanterne har udarbejdet en oversigt over de afholdte udgifter, jf. bilag 74 (ES side 915 ff).

I det følgende vil jeg kommentere enkelte af posterne:

1. Autoudgifter kr. 16.133,32

Selskabet købte en bil til Moskvakontoret. Dette afledte nogle omkostninger, som udgør det væsentligste punkt under autoudgifter, herunder registreringsafgift, forsikring, vinterdæk og andet tilbehør, jf. bilag 88 (ES side 953).

2. Certifikater produkter kr. 27.691,20

For at kunne sælge en given vare på det russiske marked, skulle der være en certificering af det enkelte produkt. Denne certificering blev udstedt af en veterinær i Moskva. Det var kontoret, der forestod certificeringen af produkterne.

15. Overførselsgebyr kr. 37.734,19

Moskva kontoret foranledigede kr. 3.169.185 overført til København i 2000. Dette medførte betaling af gebyrer.

19. Telefon

Selskabet fik internet den 6. september 2000 - forinden var den eneste kommunikationsmulighed med kontoret i DK og kunderne pr. telefon eller telefax.

Landsskatteretten har anset det for godtgjort, at der eksisterede et kontor i Moskva, ligesom det er anerkendt, at der skulle afholdes udgifter til dette.

... har i sin forklaring for byretten, jf. dommens side 60, (ES side 62) bekræftet sin egen ansættelse, ligesom han har bekræftet, at såvel ... og ... var ansatte. Han har ligeledes bekræftet, at han udarbejdede en kassebog vedrørende X Invest ApS' udgifter, stocklist, jf. bilag 42 (ES 919 ff.). Ligesom han har oplyst, at han sammen med kassebogen fremsendte udgiftsbilagene til denne.

Det fremgår af indstævntes duplik på side 9, 3. afsnit (ES side 177), at der ikke er sammenhæng i bogføringen på kontokortet, jf. bilag 53 (ES side 923 ff) samt stocklisten jf. bilag 54 (ES side 919 ff.). Dette er ikke korrekt.

Kassebogen viser bevægelserne i kassen på Moskva kontoret. En udgift skal derfor krediteres kassen. Det bemærkes i den forbindelse, at stocklisten, jf. bilag 55 (ES side 949), er en kassebog. Stocklisten kan sammenlignes med et kontoudtog fra en bank, hvor der løbende hæves og indsættes beløb. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at denne har været udgiftsneutral.

Landsskatteretten har anset det for sandsynliggjort, at der i koncernen har været afholdt udgifter til kontor i Rusland, Moskva. Der er herefter foretaget et skøn over fradragets størrelse, som er godkendt med i alt kr. 150.000. Der er således ikke godkendt fradrag for kr. 354.712. Landsskatteretten anerkender således, at der har været et kontor i Moskva, men nedsætter den fradragsberettigede udgift.

Ca. 30 % af udgifterne til Moskva-kontoret var løn til ..., ... og Det bemærkes i den forbindelse, at der var dobbeltlønning fra 1. juni 2000 til 15. august 2000 som følge af ...s fratrædelse og ...s tiltrædelse. ...s bistod med oplæringen af ... i den pågældende periode. De samlede udbetalte lønninger udgjorde i alt USD 19.749, hvilket til den daværende kurs på 7,2 udgjorde kr. 142.192. Lønnen udgør således stort set hele det af Landsskatteretten skønnede beløb på kr. 150.000. Dette på trods af de skønnede udgifter på kr. 150.000 skal dække samtlige udgifter til Moskva-kontoret. Det må derfor have formodningen for sig, at der er afholdt yderligere udgifter til kontorhold.

Til sammenligning havde X Invest i 2000, jf. årsregnskabet, bilag 35 (ES side 840 og side 843), følgende driftsomkostninger:

• Lønomkostninger	DKK 564.615
• Administrationsomkostninger	DKK
1.653.361	
• Total driftsomkostning	DKK 2.217.976

Administrationsudgifterne udgjorde i alt kr. 1.653.361, fordelt med kr. 513.335 til Moskva, og kr. 1.140.026 til Danmark.

De totale driftsomkostninger, der vedrørte Danmark, udgjorde således i alt kr. 1.704.641 (kr. 2.217.976 – kr. 513.335). Der var tre mennesker ansat på kontoret, hvilket medfører, at der til sammenligning blev afholdt driftsomkostninger med kr. 568.213 pr/ansat (kr. 1.704.641/3).

Til sammenligning var der kun to ansatte på Moskva-kontoret (i overlappingsperioden dog 3), og her udgjorde de samlede driftsomkostninger i alt kr. 513.335, hvilket medfører, at der blev afholdt driftsomkostninger på i alt kr. 256.667 pr/ansat (kr. 513.335/2). Det var således markant billigere at drive kontoret i Moskva.

Det var af stor forretningsmæssigt betydning for X Invest at have et lokal placeret kontor i Moskva.

Moskva-kontoret forestod bl.a.:

- Servicering af kunder, eksempelvis i forbindelse med indfortoldning, tolldokumenter, veterinærcertifikater m.m..
- Indkassering af kontantbetalinger, som var nødvendigt grundet de restriktioner der var i det Russiske bankvæsen på daværende tidspunkt
- Indsalg og penetrering af nye kunder
- Håndtering af reklamationer
- Tilbage melding til DK kontor omkring nye produkter på markedet, prissætning m.m.
- Assistance til DK kontor i forbindelse med visa-ansøgninger
- Repræsentation i forhold til kunderne.

Dertil kommer at personlig kontakt til kunderne var særdeles vigtigt og et uundværligt salgsoptimeringselement. Alternativet til et kontor i Moskva, ville have været en ekstra ansat på Danmark-kontoret, således at der blev frigivet ressourcer til på fuldtid at have en mand i Moskva. Denne løsning ville have været betydelig dyrere for X Invest, ligesom fordelene ved at have én, der kunne sproget og kendte kulturen, ville være gået tabt.

Begrundelsen for, at de enkelte afholdte udgifter ikke har kunnet dokumenteres, er, at den kontoransvarlige på Moskva-kontoret hver måned fremsendte en bogføringsliste "Stock list" til kontoret i Danmark. De underliggende bilag forblev arkiveret på kontoret i Moskva. I forbindelse med X Invests konkurs, spurgte ... kurator, om hun skulle sende disse bilag til kurator, hvilket kurator ikke mente, var nødvendigt. Som følge heraf gik de underliggende bilag tabt, hvorfor X ikke er i besiddelse af yderligere dokumenter end disse "Stock lists" og kontospecifikation "Moskva kontorhold" konto 3680.

Det gøres gældende, at udgiften til kontorhold i Moskva på i alt kr. 513.335 må anses for sandsynliggjort, hvorfor der ikke er grundlag for at forhøje X Invests indkomst hermed.

På baggrund af ovennævnte gøres det gældende, at det af Landsskatteretten foretagne skøn på udgifter på kr. 150.000 er åbenbart urimeligt og foretaget på et ufuldstændigt grundlag. Det gøres i den forbindelse principalt gældende, at der skal anerkendes fradrag med samtlige udgifter til kontorhold i Moskva. Det gøres subsidiært gældende, at der bør indrømmes et større fradrag end de kr. 150.000, som Landsskatteretten har anerkendt.

3.4. Y Invest ApS (Y)

3.4.1 – Rejseudgifter

Y Invest afholdte i 2001 rejseudgifter med kr. 137.794, som vedrørte udgifter til B og ...s rejser.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelse for Y Invest, at udgifterne ikke anerkendt, idet Landsskatteretten ikke anså disse at vedrøre Y Invest. Landsskatteretten har således ikke underkendt den fremlagte dokumentation, men har underkendt, at udgifterne vedrører Y Invest.

Landsskatteretten henså herved til, at der var begrænset aktivitet i Y Invest, samt at der blev udbetalt et administrationshonorar til X.

Faktum er imidlertid, at der i indkomståret 2001 var aktivitet i selskabet. Y Invest førte tilsyn med Y Invests aktiviteter på fabrikken Ø, ligesom selskabet blandt andet havde overtaget handel med fisk i forbindelse med X Invests konkurs, og forsøgte at udvikle denne forretning yderligere.

Som følge af salgsfremmende indsats foretaget i 2001 øgede Y Invest omsætningen i 2002, jf. årsregnskabet for Y Invest, jf. bilag 72 (ES side 1083). Y Invest' bruttofortjeneste steg således fra kr. 277.000 i indkomståret 2001 til kr. 817.000 i indkomståret 2002. (295 %).

Henset hertil gøres det gældende, at de afholdte udgifter er fradragsberettigede for Y Invest, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det gøres subsidiært gældende, at en mindre del af beløb må anses for fradragsberettiget.

3.4.2 – Administrationsomkostningerne

Y Invest betalte i 2001 kr. 170.000 til X i administrationshonorar. Heraf har skattemyndighederne og Landsskatteretten alene accepteret kr. 50.000.

Det gøres gældende, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte det aftalte administrationshonorar. Honoraret er fastsat efter et skøn over Xs samlede administrationsomkostninger og de omkostninger, som måtte anses at henføres til administrationen af Y Invest, herunder lønninger, husleje, autoudgifter etc.

Der har ikke været nogen interesse i at henføre en større andel en rimeligt herfor. Der kan i denne forbindelse henvises til sagens bilag 72 (ES side 1085), hvoraf fremgår, at Y Invest havde et underskud i 2001 på kr. 718.000, ligesom egenkapitalen var negativ med kr. 593.000. Der har således eksempelvis ikke været nogen skattemæssige interesser i at flytte penge fra Y Invest til X.

3.5. A

3.5.1. Overordnede anbringender:

Til støtte for de nedlagte påstande gøres det gældende, at en del af de af X afholdte udgifter er fradragsberettigende udgifter i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, hvorfor der allerede af denne årsag ikke er grundlag for at beskatte A af de foretagne forhøjelser i selskaberne.

Det gøres videre gældende, at de af selskaberne afholdte udgifter ikke er sket i As personlige interesse, hvorfor der ikke er grundlag for at beskatte hende af en maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A. Det bestrides i den forbindelse, at A har modtaget en økonomisk fordel fra selskaberne.

Såfremt Retten måtte lægge til grund, at de af X Invest afholdt udgifter ikke er fradragsberettigede, eller er afholdt i As interesse, gøres det gældende, at den foretagne forhøjelse af 14. september 2004 vedrørende X Invest er en nullitet, idet denne er fortaget efter X Invest var tvangsopløst. Som følge heraf kan A ikke forhøjes med en maskeret udlodning fra X Invest.

Efter SKATs juridiske vejledning for 2013, afsnit C.B.3.5.1 kan maskeret udlodning *kun* opstå på tre forskellige måder:

For det første når selskabet afholder udgifter, der er selskabet uvedkommende, og som ikke er fradragsberettiget.

For det andet når selskabet har indtægter, der ikke er selvangivet, og selskabet har givet afkald på indtægten i hovedaktionærens interesse.

For det tredje ved enkeltstående transaktioner mellem aktionæren og selskabet, hvor der handles til under – eller overpris i aktionærens favør.

Det gøres overordnet gældende, at det forhold, at As daværende selskaber vedrørende en del af udgifterne ikke har kunnet fremlægge dokumentation for, at de afholdte udgifter er fradragsberettigede, ikke er ensbetydende med, at udgifterne er selskaberne uvedkommende og dermed afholdt i As interesse. Det er Skatteministeriet, som har bevisbyrden herfor.

Dette må særligt gælde for de forhøjelser, som er foretaget hos X Invest. Her er forholdet det, at selskabet blev taget under konkurs, hvorfor A ikke mere har haft mulighed for at få fat i alt relevant bilagsmateriale m.v. Bevisbyrden for Skatteministeriet må forøges, når man henser til, at Skattemyndighederne ubestridt har mistet flere mapper med bilag, jfr. i øvrigt det anførte herom under afsnit 3.3.

Jeg vil i det følgende kort kommentere på de enkelte forhøjelser af As aktieindkomster:

3.5.2. Indkomstårene 2000 og 2001: Forsikringsudgifter:

X har af bevismæssige årsager valgt at frafalde sit synspunkt om fradragsret for udgifterne til en livsforsikring for B. X anerkender således, at der ikke var fradragsret for kr. 3.878 i indkomståret 2000 og kr. 13.440 i indkomståret 2001, ligesom X anerkender, at X Invest ikke havde fradragsret for kr. 12.687 i indkomståret 2001.

Som anført i e-mail af 4. juni 2010 fra Marianne Rosenbeck fra Jyske Bank, jf. bilag 21 (ES side 979), var det et krav fra Jyske Bank, at der blev tegnet livsforsikring for B til sikkerhed for selskabernes gæld til Jyske Bank. Såfremt der ikke blev stillet den pågældende sikkerhed, ville selskaberne ikke have fået stillet en samlet kredit på kr. 600.000 til rådighed.

Det kan diskuteres, hvorvidt den afholdte udgift til livsforsikring, blev anvendt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, eller om der alene er tale om en ”formueudgift”. Faktum er imidlertid, at der var tale om en nødvendig udgift for selskaberne.

Det forhold, at udgiften ikke måtte være fradragsberettiget som følge af, at den vedrørte en formueudgift for X og X Invest, medfører ikke efter praksis, at udgiften skal anses for en udlodning til A. Det er en forudsætning for at beskatte A af en maskeret udlodning, at udgiften alene skal anses for at være afholdt i As interesse.

Eftersom udgifterne har været afholdt i Xs og X Invests interesse, vil der derfor allerede af den grund ikke være grundlag for en udlodningsbeskatning af A efter ligningslovens § 16 A. Det er vigtigt at fremhæve, at en eventuel udbetaling af policen ville være tilgået Jyske Bank, eftersom de havde pant i policen.

As aktieindkomster for 2000 og 2001 skal således nedsættes med henholdsvis kr. 3.878 og kr. 13.440.

3.5.3. Indkomstårene 2000 – småanskaffelser:

Det forhold, at X af bevismæssige årsager har frafaldet denne del, medfører ikke efter praksis, at udgiften må anses for en udlodning til A. Dette forudsætter, at udgiften alene må anses for afholdt i As interesse. Da udgifterne må anses at være afholdt i Xs interesser, vil der allerede af denne grund ikke være grundlag for en udlodningsbeskatning af A.

As aktieindkomster for 2000 skal således nedsættes med kr. 3.360.

3.5.4. Indkomstårene 2000 – renteudgifterne på kr. 36.000

SKAT havde som det fremgår under afsnit 3.3.1. oprindeligt forhøjet As aktieindkomst for 2000 med kr. 163.935, som X havde fratrukket som renteudgifter m.v.

Skatteministeriet har op til hovedforhandlingen anerkendt, at der ikke skal ske forhøjelse af As skatteansættelse vedrørende kr. 23.513, kr. 86.222 og kr. 18.200 ud af kr. 21.000.

Skatteministeriet fastholder imidlertid, at der skal ske forhøjelse af med kr. 5.000, af kr. 2.800 af de kr. 21.000, og med kr. 28.000.

Skatteministeriet har som nævnt under afsnit 3.3.1 nu accepteret, at Xs indkomst ikke skal forhøjes med de to poster på henholdsvis kr. 5.000 og 21.000. Dette som følge af, at X aldrig har fratrukket beløbene.

Skatteministeriet har tillige accepteret, at A ikke skal udlodningsbeskattes af kr. 18.200 af beløbet, idet det er dokumenteret, at beløbet udgjorde tinglysningsgebyr i forbindelse med Xs køb af ejendommen ...-vej 36, Dragør.

Skatteministeriet er imidlertid fortsat af den opfattelse, at A skal udlodningsbeskattes af kr. 5.000 og af de sidste kr. 2.800, idet det ikke er dokumenteret, at udgifterne vedrører omkostninger vedrørende X.

På vegne af A gøres det gældende, at der foreligger den fornødne dokumentation for, at udgifterne vedrører X.

Beløbet på kr. 5.000 udgør, jfr. bilag 23 a (ES side 983) låneomkostninger i forbindelse med etablering af kreditter, jfr. selskabets bilag 779. Appellanterne er ikke i besiddelse af det pågældende bilag.

Beløbet på kr. 2.800 vedrører, jfr. bilag 23o (ES side 986) og 23q (ES side 987) tinglysningsgebyr for ejerpantebreve. Særligt vedrørende denne udgift forekommer det særdeles sandsynligt, at X i forbindelse med købet af ejendommen på ...-vej 36, Dragør tillige får tinglyst ejerpantebreve heri.

Det bestrides således, at der er grundlag for at beskatte A af de pågældende udgifter.

As aktieindkomst for indkomståret 2000 skal således nedsættes med kr. 36.000.

Som det fremgår under afsnit 3.3.1. har SKAT nægtet X fradragsret for betalte renter til A med kr. 28.200, idet SKAT ikke accepterede, at der bestod et gældsforhold mellem parterne. SKAT har som følge heraf tillige beskattet A med en maskeret udlodning heraf.

Som det fremgår, er faktum, at der bestod et gældsforhold. Faktum er tillige, at A i indkomståret har selvangivet denne renteindtægt, jfr. bilag 47 (ES side 1019).

Faktum er således, at A p.t. er beskattet af de kr. 28.200 to gange; dels som selvangivet renteindtægt; dels som aktieindkomst.

Det gøres gældende, at forhøjelsen med de kr. 28.200 skal bortfalde. Det gøres i denne forbindelse principalt gældende, at det i fornødent omfang må anses for dokumenteret, at der forelå et gældsforhold, og at det således har været berettiget, at A modtog kr. 28.200 i renteindtægt.

Såfremt Landsretten måtte finde, at det ikke er sandsynliggjort, at gældsforholdet består, gøres det subsidiært gældende, at der alligevel skal ske en nedsættelse af indkomsten med kr. 28.200, da indtægten jo allerede er selvangivet. Altså på ganske tilsvarende måde som Skatteministeriet ved processkrift B har accepteret, at der skal ske en nedsættelse af aktieindkomsterne for indkomstårene 2000 og 2001 vedrørende lokaleudgifterne, da A havde dokumenteret, at hun rent faktisk havde selvangivet de pågældende beløb som fri bolig.

3.5.5. Indkomstårene 2000 og 2001 – Advokatudgifter:

X er nægtet fradrag for advokatudgifter til Advokatfirmaet Rønne & Lundgren med kr. 17.336 i indkomståret 2000 og med kr. 41.257 i indkomståret 2001. X har af bevismæssige årsager valgt at opgive denne del, da X ikke kan dokumentere at udgifterne vedrører driften.

Rønne & Lundgren har ved skrivelse af 6. juni 2002, jf. bilag 6 (ES side 959), fremsendt opgørelse pr. 31. december 2001 til Revisionsfirmaet Albrechtsen. Det fremgår heraf, at Advokatfirmaet Rønne & Lundgren pr. 31. december 2001 havde to tilgodehavender hos X

på i alt kr. 51.571,25 inkl. moms eller kr. 41.257 ekskl. moms. I den pågældende opgørelse henvises til faktura nr. 011575, dateret den 25. juni 2001 på kr. 40.071, jf. bilag 7 (ES side 957), og faktura nr. 012701, dateret den 31. december 2001 på kr. 11.500 inkl. moms, jf. bilag 8 (ES side 959).

Det fremgår af de pågældende fakturaer, at faktura nr. 001717 og 011575, jf. bilag 20 (ES side 955) og 7 (ES side 957), er stilet til X og vedrører en sag om Eurocard, ligesom det fremgår af faktura 012701, jf. bilag 8 (ES side 959), at denne ligeledes er stilet til X, og at denne vedrører en generel selskabssag.

Eftersom det fremgår af faktura nr. 01-1575, (ES side 957), at der udbetales vidnegodtgørelse, kan det lægges til grund, at der er tale om en retssag. Henset hertil må det have formodningen mod sig, at Advokatfirmaet Rønne & Lundgren har fremsendt en faktura, som vedrører en anden person end den, der er part i retssagen.

X Invest har afholdt udgifter på kr. 15.000 tillagt moms samt udlæg for kr. 681, jf. faktura nr. 001717 af 31. juli 2000, jf. bilag 20 (ES side 955). Denne advokatregning vedrører rettelig X.

Y Invest har i indkomståret 2001 haft advokatudgifter med kr. 23.414. Der foreligger ingen fakturaer som dokumentation herfor.

Det gøres gældende, at det generelt formodningen mod sig, at Advokatfirmaet Rønne & Lundgren ville stille regninger til X og X Invest, hvis arbejdet i realiteten vedrørte A. Det har således formodningen for sig, at fakturaerne vedrørte arbejder for selskaberne. Af den ene af fakturaerne fremgår det klart, at denne vedrører en generel selskabssag.

Det har også formodningen for sig, at Y Invests udgifter til advokat har vedrørt selskabets forhold og ikke As.

På baggrund af ovennævnte vil der ikke være grundlag for at beskatte A af beløbene, hvorfor hendes aktieindkomst for indkomståret 2000 skal nedsættes med kr. 17.336 og kr. 15.681, ligesom hendes aktieindkomst for indkomståret 2001 skal nedsættes med kr. 41.257 og kr. 23.414.

3.6.6 – Indkomståret 2000 - Restitution

X Invest havde fratrukket kr. 28.807 til restitution. SKAT har ikke anerkendt fradrag for udgifter til restitution.

Restitution blev på daværende tidspunkt udbetalt af EU ved eksport af landbrugsvarer til lande beliggende uden for EU. Som eksportør var X Invest berettiget til et tilskud på mellem kr. 0,80 og kr. 2 pr. kg. afhængig af udskæring, bearbejdning og det endelige produkt. EU udbetalte tilskuddene, når der forelå behørig dokumentation for, at varerne var ankommet til landene uden for EU. Som bilag 71, (ES side 1043 ff.) er fremlagt udprint fra netpublikationer vedrørende restitution.

I X Invests samarbejde med Steff Houlberg var det aftalt, at Steff Houlberg hjemtog restitutionen. Som følge heraf fratrak Steff Houlberg tilskuddet i den pris, som X Invest skulle betale. Steff Houlberg var ansvarlig for den fornødne eksportdokumentation, mens X Invest var ansvarlig for ”ankomstdokumentationen”. Det var ligeledes aftalt, at såfremt Steff Houlberg ikke modtog behørig ”ankomstdokumentation”, og dermed ikke kunne modtage restitution fra EU, så var X Invest forpligtede til at refundere den indkalkulerede nedsættelse. Det vil sige, at X Invest var forpligtet til at købe til almindelig indkøbspris uden restitution.

Denne fradragne udgift til restitution på kr. 28.807,68 blev udbetalt til Steff Houlberg, idet X Invest ikke kunne fremlægge behørig ankomstdokumentation, således at Steff Houlberg kunne få restitutionen fra EU. Det fremgår af EDB-udskrift med titlen ”Steff Houlberg” for perioden 17. december 1999 – 28. april 2000, at der den 3. april 2000 er fratrukket kr. 28.807,68, jf. bilag 18 (ES side 1041). Kontoudtoget er udarbejdet af Steff Houlberg.

Det fremgår ligeledes af en del af fakturaerne fremlagt som bilag 48 (ES side 595 ff.), at der under ”shipment” er anført særrestitution, eksempelvis på faktura af 8. februar 2000 (ES side 612) eller af 10. februar 2000 (ES side 616) .

På baggrund af det anført må det anses for dokumenteret, at beløbet på kr. 28.807,68 vedrørte X Invests handel med Steff Houlberg. Henset hertil er der ikke grundlag for at beskatte A af

en maskeret udlodning jf. ligningsloves § 16 A. As aktieindkomst for indkomståret 2000 skal således nedsættes med kr. 28.807.

3.6.7 – Indkomståret 2000 - Rejseudgifter

I indkomståret 2000 fratrak X Invest rejseudgifter med kr. 284.054. ToldSkat havde ikke godkendt fradrag for rejseudgifter med kr. 42.976, jf. side 35 og 36 i sagsfremstillingen i SKATs afgørelse af 14. september 2004, jf. bilag 27 (ES side 280 og 281). For Landsskatteretten blev der fremlagt yderligere dokumentation, således at Landsskatteretten godkendte yderligere fradrag med kr. 2.500. Forhøjelsen udgør herefter alene kr. 40.476.

Som bilag 19a-19f (ES side 1023 ff.) er fremlagt dokumentation for de afholdte udgifter. Der henvises til Landsskatterettens kendelse for X Invest på side 15 og 16, jf. bilag 3 (ES side 472 og 473). Det fremgår ligeledes af side 15 i kendelsen, at Landsskatteretten henviser til de bilagsnumre, som er fremlagt som bilag 19a-19f.

Bilag 19a-19f vedrører følgende:

- Bilag 19a – selskabets bilag 784, samlebilag med rejse- og repræsentationsudgifter afholdt i Rusland.
- Bilag 19b – selskabets bilag 1376, rejseomkostning på USD 500, udbetalt til De fremlagte bilag 19b1-19b3 vedrører underbilag til bilag 19b, og er således underbilag til kontanthævning på USD 500.
- Bilag 19c – selskabets bilag 1436, rejseudgifter afholdt af
- Bilag 19d – selskabets bilag 1372, udgifter i forbindelse med besøg hos en dansk producent.
- Bilag 19e – selskabets bilag 1325, ... har hævet et beløb til dækning af ansøgningen om visa til Ukraine, da der er visumtvang ved rejse til Ukraine.

- Bilag 19f – selskabets bilag 1402, køb af en flybillet mellem København og Skt. Petersborg for B dokumenteret ved skrivelse fra SAS samt Visa-kvittering. Der er fremlagt dokumentation for selskabets bilag 1402, køb af en flybillet mellem København og Skt. Petersborg for B, jf. bilag 19f1-19f2 (ES side 1036 og 1037). Som bilag 19f3 (ES side 1038) er fremlagt yderligere dokumentation vedrørende Bs rejse til Skt. Petersborg med udrejse den 19. december 2000 og hjemrejse den 22. december 2000.

Udover ovennævnte bilag, kan det oplyses, at bilag 6165 vedrører rejseudgifter betalt på vegne af ..., som både førte tilsyn med Ø, og assisterede X Invest med salg af fødevarer til Rusland. Bilag 1075 vedrører udgift til flybillet hos Cimber Air i forbindelse med rejse fra Karup til København.

Det gøres gældende, at det er dokumenteret, at disse beløb vedrører udgifter, som under ingen omstændigheder alene kan anses for at være afholdt i As interesse. Henset hertil kan der således heller ikke være tale om en maskeret udlodning til A.

As aktieindkomst for indkomståret 2000 skal således nedsættes med kr. 40.746.

3.6.8 – indkomståret 2000 - Konsulenthonorar

X Invest har afholdt udgift til en konsulent, Erik Skjødt, England med kr. 57.370 i indkomståret 2000. Der er udstedt en faktura af Erik Skjødt for det udførte konsulentarbejde, jf. bilag 56, (ES side 1059). Erik Skjødt var hyret af X Invest til at undersøge mulighederne for, at X Invest kunne opstarte en produktion af müsli i Rusland.

Det var X Invests intention, at de i samarbejde med bl.a. Belsø Musli i England skulle opstarte deres egen müsliproduktion med henblik på salg i Rusland. Müsliprodukterne skulle produceres i Rusland; nærmere bestemt på fabrikken ... Meat Factory, der var ejet af Y Invest. Det var ikke meningen, at Y Invest skulle forestå produktionen af müsli. Y Invest var ikke et produktionsselskab. Planen var, at ... Meat Factory skulle leje faciliteterne ud til X Invest/Belsø. Det fremgår af fax af 7. november 2000, jf. bilag 73, (ES side 1061) fra USP International v/ B til Investeringsfonde for østlandene, at der fremsendes to

vurderingsrapporter, som vedrører müsliproduktion hos Ø Det fremgår af telefaxmeddelelsen, at den er fremsendt til "USP International"(altså X Invest).

Det faktum, at X Invest gik konkurs, ændrer ikke på det forhold, at det på det tidspunkt, da konsulentrapport blev udarbejdet i april 2000, var hensigten, at X Invest skulle producere müsli på ... Meat Factory. Efter X Invests konkurs overtog X projektet, og gennemførte müsliproduktionen i Rusland.

Det fremgår af indstævntes duplik, at de er af den opfattelse, at udgiften til konsulentarbejdet er en ikke fradragsberettiget etableringsudgift.

Selvom den pågældende udgift må anses for at være ikke fradragsberettiget i selskabet som følge af, at der er tale om en etableringsudgift, kan dette ikke medføre, at A har modtaget en økonomisk fordel ved afholdelsen af pågældende udgift. Udgiften har således været afholdt i X Invests interesse.

Det fremgår videre af indstævntes duplik, at indstævnte er af den opfattelse, at X Invest har afholdt udgiften i søsterselskabets (Y Invests) datterselskabs, altså Y Invests interesser, og at dette skulle anses at være motiveret af As personlige interesse som ultimativ eneanpartshaver i søsterselskabet. Dette anføres af indstævnte som begrundelse for at beskatte A af en maskeret udlodning på kr. 57.370.

Det bestrides, at udgifterne på nogen måde vedrører Y Invests datterselskabs interesser. Indstævnte misforstår sagens bilag. Det fremgår intetsteds af disse, at det var Y Invests datterselskab, som skulle drive den pågældende virksomhed. Som forklaret af A var der på fabrikken i Rusland en lagerplads, og X Invest påtænkte at opstarte produktionen på denne.

Der er således under ingen omstændigheder grundlag for at beskatte A af en maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A.

As aktieindkomst for indkomståret 2000 skal således nedsættes med de kr. 57.370.

3.6.9 Kontorholdsomkostninger.

Vedrørende de faktiske omstændigheder kan der henvises til afsnit 3.3.2.2.

Det bestrides, at det forhold, at selskabet eventuelt ikke måtte have fradrag for beløbet som følge af manglende dokumentation for udgiften, kan medføre, at A skal udlodningsbeskattes af beløbet.

As aktieindkomster for indkomståret 2000 skal således nedsættes med kr. 363.355.

3.6.10 Lokaleudgifter.

Vedrørende denne del har Skatteministeriet under sagens behandling for Landsretten anerkendt, at der ikke har været grundlag for at beskatte A af en maskeret udlodning udover af kr. 66.801 i indkomståret 2001.

I indkomståret 2001 havde X som udgift vedrørende ejendommen fratrukket kr. 66.801, jfr. bilag 475. Der var tilsyneladende ikke underbilag hertil, jfr. det anførte herom i Skatteministeriets processkrift A. Dette bestrides dog.

Det bestrides, at det forhold, at X eventuelt ikke måtte have fradrag for beløbet som følge af nærmere dokumentation for udgiften, kan medføre, at A skal udlodningsbeskattes af beløbet.

As aktieindkomst for indkomståret 2001 skal således nedsættes med kr. 66.801.”

Skatteministeriet har i påstandsdokument af 14. februar 2014 til støtte for de nedlagte påstande anført følgende:

”Sagerne drejer sig om, hvorvidt X ApS og Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS) i indkomstårene 2000 og 2001 har fradragsret for en række udgifter. I forhold til X ApS drejer sagen sig for så vidt angår indkomståret 2000 også om fradragsret i sambeskatningsindkomsten for en række udgifter afholdt af X Invest ApS. I forlængelse af sagerne om selskabernes fradragsret drejer sagen vedrørende A sig om, i hvilket omfang hun i

indkomstårene 2000 og 2001 skal beskattes af maskeret udlodning fra X ApS, X Invest ApS og Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS).

Der er under sagens forberedelse for landsretten er der løbende fremkommet omfattende mængder nye oplysninger og bilag i sagerne. De nye oplysninger og bilag har givet anledning til Skatteministeriets processkrift B af 5. februar 2014, hvorved Skatteministeriet tog delvist bekræftende til genmæle overfor appellanternes påstande om nedsættelse af deres skattepligtige indkomster.

Sagerne angår dog fortsat en lang række forhold, som for overskuelighedens skyld vil blive behandlet i samme rækkefølge som i Skatteministeriets påstandsdokument af 11. september 2012, som ligeledes svarer til rækkefølgen i den ankede doms præmisser, jf. dommen, side 105-115. Endvidere henvises til oversigten over sagens punkter i "*Nyt Støttebilag A - Østre Landsret*" af 5. februar 2014 (vedlagt). Støttebilaget er ajourført i forhold til, hvilke forhøjelser der for landsretten er omtvistede efter, at Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle på visse punkter, jf. processkrift B af 5. februar 2014.

Skatteministeriet gør i forhold til sagernes enkelte poster - det vil sige de punkter, som fortsat er omtvistede - samme anbringender og bevisligheder gældende for landsretten som for Københavns Byret, jf. den ankede dom, side 81-105, idet ministeriet har følgende yderligere bemærkninger til de omtvistede poster:

1. De enkelte poster

1.1 X ApS - A:

A var i de omhandlede indkomstår 2000 og 2001 ejer af samtlige anparter i X ApS, og dermed også ultimativ anpartshaver i X ApS' datterselskaber Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS) og X Invest ApS (nu opløst ved konkurs).

I indkomståret 2000 var X ApS sambeskattet med X Invest ApS.

I indkomståret 2001 var X ApS sambeskattet med Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS).

X ApS er i indkomstårene 2000 og 2001 blevet nægtet fradrag for en række påståede driftsudgifter, og er endvidere blevet beskattet af maskeret udlodning fra Y af 1999 ApS. A er ligeledes blevet beskattet af maskeret udlodning af en række påståede driftsudgifter afholdt af X ApS i indkomstårene 2000 og 2001.

1.1.1 Indkomstårene 2000 og 2001 - Advokatudgifter

I indkomstårene 2000 og 2001 er X ApS blevet nægtet fradragsret for advokatudgifter på henholdsvis **kr. 17.336,-** og **kr. 41.257,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbene.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for nogen af de nævnte udgifter.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.1.2 Indkomstårene 2000 og 2001 - Forsikringsudgifter

I indkomstårene 2000 og 2001 er X ApS blevet nægtet fradragsret for forsikringsudgifter med henholdsvis **kr. 3.878,-** og **kr. 13.440,-** vedrørende en livsforsikring, som er tegnet til fordel for eneanpartshaverens mand, B. De samlede forsikringsudgifter er fordelt 30/70 mellem X ApS og X Invest ApS og fradraget i selskaberne med tilsvarende fordeling. Der er på intet punkt godkendt fradrag for udgifterne. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbene.

Ifølge ankestævningen, side 6 og 7, accepterer X ApS, at selskabet ikke kan få fradrag for udgifterne.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.1.3 Indkomståret 2001 - Lokaleudgifter og udgifter til vedligeholdelse

I indkomståret 2001 er X ApS blevet nægtet fradragsret for udgifter til lokaleomkostninger og vedligeholdelse på **kr. 112.414,-**. Heraf er A blevet beskattet af maskeret udlodning med kr. 66.801,-.

Udgifterne fordeler sig således:

Malerarbejde (bilag 44)	kr.	41.063,00
Polering af gulve (bilag 45)	kr.	4.550,00
Omkostninger vedr. hus (intet bilag)	kr.	<u>66.801,00</u>
I alt	kr.	<u><u>112.414,00</u></u>

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for nogen af de nævnte udgifter.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen af posten "*omkostninger vedr. hus*" på **kr. 66.801,-**. Denne udgift blev afholdt under henvisning til bogføringsbilag 475, hvorom SKAT i brev til Landskatteretten af 8. juli 2005 (bilag H) skrev følgende:

*"Bilag 475 omk. Vedr. hus 66.801
Bilaget er alene nogle store kontobevægelser
med beløb på kr. 450.000, 120.287, 30161.
282.790 og med tekst "X".*

Men der ingen underbilag !!".

SKAT har således aldrig været i besiddelse af underliggende dokumentation for udgiften på kr. 66.801,-, da appellanterne ikke har fremlagt sådan dokumentation for SKAT.

Ministeriet fastholder således, at det er udokumenteret, at udgiften "*omkostninger vedr. hus*" på kr. 66.801,-, er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.1.4 Indkomståret 2000 - Småanskaffelser

I indkomståret 2000 er X ApS blevet nægtet fradragsret for udgifter til småanskaffelser på i alt **kr. 3.360,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

Ifølge ankestævningen, side 6, accepterer X ApS, at selskabet ikke kan få fradrag for udgifterne.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.1.5 Indkomståret 2000 - Renteudgifter

I indkomståret 2000 er X ApS blevet nægtet fradragsret for renteudgifter vedrørende beløb på i alt **kr. 51.713,-**. Beløbet er sammensat af 2 underliggende poster på **kr. 23.513,-** vedrørende "*ansvarlig lånekapital*" og **kr. 28.200,-** vedrørende "*rente, anpartshaver*".

A er blevet beskattet af maskeret udlodning af beløbet på kr. 28.200,-.

Derudover er hun blevet beskattet af maskeret udlodning med yderligere **kr. 7.800,-** vedrørende "*låneomkostninger*" og "*ej fradragsberettigede omkostninger*". Beløbet på kr. 7.800,- har dog ikke har været fradraget i selskabets skattepligtige indkomst, hvorfor der ikke er tvist om fradragsretten for så vidt angår dette beløb.

Overordnet forudsætter fradrag for renteudgifter efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at gældsforholdet indeholder en retligt bindende forpligtelse såvel til at betale en gæld som til at forrente denne, jf. eksempelvis UfR 2006.103H. Disse forhold skal dokumenteres på objektivt grundlag, jf. eksempelvis UfR 2007.1049H. I dommen blev der blandt andet lagt vægt på, at

der ikke fandtes en låneaftale. Dertil kommer, at der i familieforhold gælder en skærpet bevisbyrde for, at der er tale om et reelt gældsforhold, jf. eksempelvis UfR 2009.2325H. Ifølge samme dom gælder ligeledes en skærpet bevisbyrde for dokumentationen for en direktørs lån til selskabet, hvori den pågældende er direktør.

For så vidt angår "**ansvarlig lånekapital**" fastholder ministeriet, at udgiften på **kr. 23.513,-** ikke opfylder betingelserne for at X ApS kan få rentefradrag for denne, da der ikke foreligger en låneaftale, og da det er udokumenteret, om der på noget tidspunkt er betalt renter og afdrag på det pågældende lån.

Selv hvis der i relation til udgiften på kr. 23.513,- måtte foreligge et gældsforhold der som udgangspunkt opfylder betingelserne for fradragsret, gøres det gældende, at der er ydet tidsubestemt henstand med rentebetalingerne, hvilket i sig selv medfører, at X ApS ikke har fradragsret for renteudgifterne, da renterne i givet fald ikke var forfaldne til betaling, jf. UfR 1998.923H.

Endelig bemærkes, at det fremgår af ligningslovens § 5, stk. 8, 1. pkt., at "*renteudgifter... kan først fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori betaling sker, hvis renteudgifter mv. for tidligere indkomstår i samme gældsforhold ikke er betalt inden udgangen af indkomståret. Dette gælder dog ikke, hvis den skattepligtige godtgør, at han ved udgangen af det år, indkomstopgørelsen vedrører, var i stand til at betale forfalden gæld eller stille betryggende sikkerhed herfor i sine aktiver.*".

Det bestrides som udokumenteret, at X ApS ved udgangen af indkomståret 2000 var i stand til at betale selskabets forfaldne gæld eller stille betryggende sikkerhed herfor i sine aktiver.

For så vidt angår "**rente, anpartshaver**" fastholder ministeriet, at udgiften på **kr. 28.200,-** ikke opfylder betingelserne for at X ApS kan få rentefradrag for denne, og at A som sket skal beskattes af maskeret udlodning med beløbet.

I ankestævningen, side 9, oplyste appellanterne følgende (min understregning):

"Vedrørende renterne på kr. 28.200 til selskabsdeltagere og ledelse fremgik det af forklaringerne for byretten, at det i regnskabet angivne beløb på kr. 645.397,- i anden gæld var et lån til B opstået i forbindelse med Xs køb af ejendommen ...-vej 36 i Dragør af B. Købet blev finansieret ved overtagelse af lånet til Realkredit Danmark, og ved at B fik et tilgodehavende på det resterende beløb. Da X således havde en gæld til B, har X naturligvis også været forpligtet til at betale rente heraf, hvorfor X også har krav på kunne foretage fradrag herfor ved indkomstopgørelsen."

Appellanterne har dog i relation til renteudgiften på kr. 28.200,- efterfølgende i replikken fremlagt et nyt bilag i form af As årsopgørelse for indkomståret 2000 (bilag 47), hvoraf fremgår, at hun har selvangivet en renteindtægt på kr. 28.200,-, hvorefter appellanterne skiftede forklaring og gjorde gældende, at renterne (på gælden til B) er betalt til/selvangivet af A.

Det gøres gældende, at den skiftende forklaring skærper appellanternes bevisbyrde for, at forholdene er, som de (nu) påstår.

Der foreligger hverken låneaftale, dokumentation for underliggende betalinger eller lignende, der kan understøtte appellanternes oplysninger om det påståede gældsforhold.

Derudover fremgår der intet gældsforhold mellem X ApS og A i den af appellanterne fremlagte Indkomst- og Formueopgørelse 2001 (bilag 43) for A og hendes ægtefælle. Gældsforholdet skulle således - i fald det har eksisteret i indkomståret 2000 - være afviklet inden indkomståret 2001, hvilket tillige er udokumenteret.

Det er således udokumenteret, at selskabet havde gæld til A og/eller B, ligesom det er udokumenteret, om der er afdraget på gælden, om der er ydet tidsbestemt henstand med rentebetalingerne, og om renteudgifterne for X ApS - såfremt der forelå et reelt gældsforhold - i samme gældsforhold er blevet betalt i tidligere indkomstår. Ministeriet gør således samme anbringender gældende på dette punkt, som i forhold til "renteudgiften" på kr. 23.513,-.

Endelig er det udokumenteret, om den af A selvangivne renteindtægt/kapitalindkomst på kr.

28.200,- er den samme "renteudgift", som det omtvistede beløb, hvorfor det ligeledes er udokumenteret, om hun allerede er blevet beskattet af det pågældende beløb.

Selv hvis dette er tilfældet, skal hun alligevel beskattes af beløb (igen) som maskeret udlodning, da der ikke er dokumentation for gældsforholdet mv., og dermed ikke grundlag for at beløbet har kunnet selvangives som kapitalindkomst.

Før så vidt angår *låneomkostninger* på kr. 5.000,- og *ej fradragsberettigede omkostninger* på kr. 21.000,- er der alene dokumentation/underliggende bilag for udgifterne for så vidt angår kr. 18.200,- af beløbet på i alt kr. 21.000,-. Da der samtidig ikke er dokumentation/underliggende bilag for udgiften på kr. 5.000,-, fastholdes beskatningen af maskeret udlodning af A med den udokumenterede del af udgifterne, i alt kr. 7.800,- (26.000 - 18.200).

1.1.6 Indkomståret 2001 - Autoudgifter

I indkomståret 2001 er X ApS blevet nægtet fradragsret for autoudgifter på **kr. 459,-** vedrørende "L'easy". A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgiften er afholdt i selskabets interesse, og at udgiften derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.1.7 Indkomståret 2000 - Forhøjelser af sambeskatningsindkomst med X Invest ApS

Forhøjelserne vedrørende X ApS sambeskatningsindkomst med X Invest ApS i indkomståret 2000 er for sammenhængens og overskuelighedens skyld behandlet særskilt nedenfor, afsnit 1.2 - 1.2.8, hvortil henvises.

1.1.8 Indkomståret 2001 - Udlodning fra Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS)

Punktet er **udgået** af sagen for så vidt angår X ApS, men ikke for så vidt angår Y af 1999 ApS, hvor der henvises til punkt 1.3.4 nedenfor.

1.2 X ApS' sambeskatningsindkomst med X Invest ApS - A

X ApS var i indkomståret 2000 sambeskattet med X Invest ApS, hvorfor en række forhøjelser foretaget overfor X Invest ApS (efter dette selskabs opløsning ved konkurs, jf. 1.2.1) skal prøves i nærværende sag i relation til opgørelsen af X ApS' sambeskatningsindkomst for indkomståret 2000. Derudover er A i indkomståret 2000 blevet beskattet af maskeret udlodning af en række udgifter afholdt af X Invest ApS.

1.2.1 Gyldigheden af SKATs afgørelse vedrørende indkomståret 2000

X ApS anerkender, at sambeskatningsindkomsten med X Invest ApS skal forhøjes med kr. 1.182.105,-, jf. den mere subsidiære påstand samt ankestævningen, side 13.

Derudover har X ApS den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at sambeskatningsindkomsten skal forhøjes yderligere med i alt kr. 155.291,-, jf. nærmere nedenfor pkt. 1.2.3 - 1.2.7.

Således anerkender X ApS, at sambeskatningsindkomsten skal forhøjes med i alt kr. 1.337.396,- (1.182.105 + 155.291).

Principalt (og subsidiært) påstår X ApS dog, at også disse anerkendte forhøjelser skal bortfalde som følge af, at skatteansættelsen påstås at være ugyldig. Dette bestrides uændret med henvisning til ministeriets anbringender i den ankende dom, side 89-90.

1.2.2 Indkomståret 2000 - Debitering af varesalgskonto

I indkomståret 2000 har X Invest ApS foretaget debiteringer af selskabets varesalgskonto (dvs. tilbageførsel af (tidligere) solgte varer) med to beløb; kr. 3.614.122,- og kr. 226.008,- svarende til i alt kr. **3.840.120,-**.

Virksomheden heraf var, at X Invest ApS skattepligtige indtægter blev tilsvarende mindre. De udeholdte indtægter vedrørte salgsfakturaer fra X Invest ApS vedrørende salg af svinekroppe (bilag 29a, 29b og 30), hvilke salgsbilag er uomtvistede i sagen.

X ApS har således erkendt, at der i X Invest ApS - og dermed i sambeskatningsindkomsten med X ApS - har været udeholdt indtægter på i alt kr. 3.840.120,-.

X ApS gør dog nu gældende, at X Invest ApS skal gives et (skønsmæssigt) fradrag for yderligere varekøb/-forbrug af svinekroppe på kr. 2.658.015,-, og at (sam-
beskatnings)indkomsten derfor kun skal forhøjes med kr. 1.182.105,- (3.840.120 - 2.658.015).

Ministeriet bestrider, at der skal gives noget (skønsmæssigt) fradrag til X Invest ApS, endsige fradrag på kr. 2.658,015,-.

Begrundelsen herfor er følgende:

Bevisbyrden ikke løftet for fradragsret

Appellanterne har erkendt, at der (også) på dette punkt har været en række fejl i bogføringen for X Invest ApS, jf. eksempelvis den ankede dom, side 73, 2. og 3. afsnit. Uregelmæssighederne i bogføringen skærper appellanternes bevisbyrde for, at forholdene er sådan, som de påstår, jf. eksempelvis UfR 2002.2633 H.

Appellanterne har samtidig erkendt, at der ikke findes fakturabilag for de indkøb af svinekroppe fra Vietnam, som de påstår, at de skal have fradrag for. Årsagen hertil skulle være, at varerne blev indkøbt på det "sorte" marked i Rusland, hvor der ikke blev udstedt fakturabilag for indkøb.

Det kan således lægges til grund, at der på dette punkt er under ingen omstændigheder kan være tale om, at nogen del af sagens (faktura)bilag er bortkommet hos SKAT, da appellanterne netop har oplyst, at disse bilag aldrig har eksisteret.

Når der ikke findes fakturadokumentation for de påståede udgifter til indkøb af svin fra Vietnam, har appellanterne ikke løftet den skærpede bevisbyrde for, at der skal gives fradragsret herfor.

Dertil kommer, at appellanterne løbende har afgivet skiftende forklaringer om baggrunden for de i X Invest ApS foretagne debiteringer/fradrag. Således har selskabets revisor eksempelvis oplyst SKAT, at hele beløbet på kr. 3.840.130,- vedrørte varekøb (og dermed fradrag som

selvangivet), jf. herved SKATs afgørelse (bilag 27), side 15, selvom der nu er enighed om, at beløbet vedrørte varesalg (og dermed udeholdte indtægter).

Appellanterne påstår nu, at de pågældende indkøb af svinekroppe skete ved betaling af i alt kr. 3.420.000,- (USD 475.000,-), hvoraf kr. 2.658.015,- påstås af være "forbrugt" - og dermed fradragsberettiget - i forbindelse med de uomtvistede (videre)salg for i alt kr. 3.840.120,-.

Til dokumentation for betalingen af kr. 3.420.000,- (USD 475.000,-) er fremlagt en række overførselsbilag fra X Invest ApS' bankkonto i Jyske Bank (bilag 17a-17d). Af disse overførselsbilag fremgår, at X Invest ApS til The Atlantic Corporation Limited har overført USD 100.000,- den 24. oktober 2000, USD 100.000,- den 1. november 2000 og USD 140.000,- den 17. november 2000,-. X Invest ApS overførte den 12. december 2000 yderligere USD 100.000,- til Danish Crown Amba. Således har selskabet fremlagt overførselsbilag for i alt USD 440.000,-.

De resterende USD 35.000,- blev ifølge appellanterne betalt via Bs (eneanpartshaverens ægtefælles) mellemregningskonto med X Invest ApS. Appellanterne har til dokumentation herfor fremlagt udskrift af den pågældende mellemregningskonto for oktober 2000 (bilag 28a) og for november 2000 (bilag 28b). Af disse mellemregningskontoudskrifter (bilag 28a og 28b) fremgår, at der den 22. oktober 2000 er bogført en kontanthævning på USD 20.000,-, at der den 24. oktober 2000 er bogført en kontanthævning på USD 5.000,-, og at der den 20. november 2000 er bogført en kontanthævning på USD 10.000,-.

Der er ikke fremlagt fakturabilag for hverken de betydelige kontantoverførsler til The Atlantic Corporation Limited eller hævningsne på Bs mellemregningskonto. Samtidig har appellanterne ikke - eventuelt fra de påståede leverandører/The Atlantic Corporation Limited - været i stand til at fremskaffe nogen form for dokumentation for udgifterne, endsige købsfakturaer.

Samtidig er der ikke fremlagt nogen dokumentation for ejer-, ledelses- eller øvrige selskabsforhold i relation til The Atlantic Corporation Limited.

De af appellanterne fremlagte oversigter over bevægelser vedrørende påståede salg af svine-kroppe (bilag 26a og 26b) er ikke umiddelbart forståelige. Samtidig ses der ikke at være noget i disse bilag (26a og 26b), der dokumenterer, hvad der er solgt, hvornår, hvordan, til hvilken pris og på hvilke vilkår, og ikke mindst hvem, der købte varer eller andet.

De af appellanterne fremlagte containerlister fra A.P. Møller - Mærsk A/S (bilag 14a - 14l) har ingen dokumenteret forbindelse til X Invest ApS eller andre selskaber. Samtidig er der ingen dokumentation for, hvad der blev transporteret i de pågældende containere, eller hvem der var modtager containerne(s indhold).

Sammenfattende kan det således konstateres, at der ikke er den for fradragsret fornødne dokumentation for de påståede (yderligere) indkøb af varer/svinekroppe fra Vietnam.

Bevisbyrden ikke løftet for at fradragsret tilkommer X Invest ApS

Det fastholdes, at appellanterne ikke har løftet bevisbyrden for, at en eventuel fradragsret (i appellanternes koncern) i givet fald tilkommer X Invest ApS, herunder henset til at der på daværende tidspunkt var mindst 4 forskellige selskaber i samme koncern, herunder Y af 1999 ApS' datterselskab i Rusland, Ø.

Indkøbet af de pågældende varer kunne således være foretaget et hvilket som helst sted i koncernen, herunder i det russiske datterselskab, Ø, som appellanterne ikke har villet udlevere regnskabsoplysninger om til SKAT trods gentagne anmodninger herom, jf. eksempelvis den ankede dom, side 36, næstsidste afsnit. Der er således ingen oplysninger i sagen om fx varekøb i Ø.

Da købsfakturaerne ikke er fremlagt i sagen, har appellanterne ikke dokumenteret, hvem der har indkøbt svinekroppene, hvornår dette er sket, hvordan dette er sket, hvem de blev købt af, hvilken pris der blev betalt og på hvilke øvrige vilkår erhvervelsen fandt sted. Dermed har appellanterne ikke dokumenteret, at udgifterne til indkøb af svinekroppe ikke allerede er fratrukket i X Invest ApS' eller andre selskabers indkomst, eventuelt i tidligere eller senere (hvis købet fx skete på kredit, hvilket ligeledes er udokumenteret) indkomstår.

Den af appellanterne fremlagte, påståede lagerliste over engagement med ... (bilag 16) er i realiteten en mellemregningskonto mellem ... Meat Factory (Ø) og ..., jf. herved udtrykkeligt overskriften på mellemregningskontoen (bilag 16): "*Intercompany account Ø/Vatulin*". Der er ikke fremlagt underliggende købsfakturaer til denne mellemregningskonto (bilag 16), hverken for så vidt angår ... Meat Factory (Ø), X Invest ApS eller andre.

Mellemregningskontoen (bilag 16) viser dog tilsyneladende, at uanset om ovennævnte beløb på i alt USD 475.000,- vedrørte køb af svinekroppene, hvilket bestrides som udokumenteret, blev disse blev købt af ... Meat Factory (Ø) og ikke X Invest ApS. Dette forekommer i øvrigt også at være i overensstemmelse med appellanternes anbringende om, at mellemregningskontoen skulle være dokumentation for indkøb af svinekroppene, selvom appellanterne dog samtidig (og modstridende) gør gældende, at det var X Invest ApS, som købte de pågældende svinekroppe.

Der er ikke fremlagt dokumentation for ...s tilknytning til The Atlantic Corporation Limited, og der er ej heller fremlagt dokumentation for, at X Invest ApS skulle have købt svinekroppene af ... Meat Factory (Ø), endsige hvornår, hvordan og på hvilke vilkår dette i givet fald måtte være sket, selvom selskaberne indgik i samme koncern. Samtidig har SKAT ikke haft mulighed for nærmere at kontrollere blandt andet dette forhold som følge af, at appellanterne ikke har villet udlevere regnskabsoplysninger for Ø.

Intet retskrav på skønsmæssigt fradrag

Det fastholdes, at der ikke skal indrømmes noget skønsmæssigt fradrag for udgifter til indkøb af svinekroppe/svinekroppe, og der findes i øvrigt intet pålideligt grundlag for en opgørelse af et sådant fradrag.

Har X Invest ApS allerede fratrukket udgifter til køb af grise, kan selskabet - selvsagt - ikke foretage endnu et fradrag herfor, men selv hvis indkøb af grise ikke indgår i det allerede fratrukne beløb, er der under de i nærværende sag foreliggende omstændigheder ikke fradrag herfor, jf. eksempelvis SKM 2013.670 ØLR (Byrettens dom i SKM 2012.552 BR) og UfR 2011.1458 H, herunder også henset til, at fradraget kan være sket andre steder i koncernen.

De fremlagte "*eksempler*" (bilag 51 og 52) ændrer ikke herpå.

Det fastholdes således, at der ikke gælder en almindelig antagelse om, at en skatteyder har haft fradragsberettigede udgifter blot fordi, skatteyderen har haft skattepligtige indtægter.

Denne opfattelse har støtte i eksempelvis TfS 1998.447 V, UfR 2011.1458 H, SKM 2013.670 ØLR (Byrettens dom gengivet i SKM 2012.552 BR), SKM 2010.337 V (byrettens dom gengivet i SKM 2009.616 BR) og SKM 2013.493 VLR (Byrettens dom gengivet i SKM 2012.742 BR).

Bevisbyrden ikke løftet for størrelsen af det beløb som der påstås fradragsret for

Selv hvis X Invest ApS måtte skulle indrømmes et (skønsmæssigt) fradrag, er det udokumenteret, at beløbet skal udgøre kr. 2.658.015,- som nu påstået af appellanterne.

De to debiteringer (tilbageførsler af (tidligere) solgte varer) skete ifølge X Invest ApS' bogføring på baggrund af bogføringsbilag 1452 (bilag G), som dog ikke er et fakturabilag.

Appellanterne har oplyst, at bogføringsbilag 1452 (bilag G) var en "*afslutningsdisposition*", som viste, hvad der i regnskabsåret var sket med de indkøbte svinekroppe. Dette bestrides som udokumenteret.

Bogføringsbilag 1452 (bilag G) bærer overskriften "*Y ApS*" (Ø's moderselskab), hvorfor der allerede af den grund ikke ses at være nogen forbindelse mellem bogføringsbilaget og X Invest ApS, endsiqe fradragsret for X Invest ApS på baggrund af bogføringsbilaget.

Dertil kommer, at bogføringsbilaget (bilag G) er dateret den 14. juni 2004, hvorfor der ej heller ses at være nogen tidsmæssig sammenhæng til fradrag vedrørende indkomståret 2000.

Under alle omstændigheder er der tale om et internt udarbejdet bogføringsbilag, som - særligt under de foreliggende omstændigheder - ikke kan tillægges nogen reel bevisværdi.

Dertil kommer, at appellanterne løbende har afgivet skiftende forklaringer om størrelsen af de varekøb, som påstås at være foretaget på baggrund af bogføringsbilag 1452 (bilag G), jf.

eksempelvis bilag 32, hvoraf fremgår, at selskabets revisor har oplyst til SKAT, at det påståede varekøb udgjorde kr. 1.882.364,43.

De skiftende forklaringer skærper appellanternes bevisbyrde for, at X Invest ApS skal indrømmes yderligere fradrag, ligesom der også henset til uregelmæssighederne i bogføringen må stilles strenge krav til både dokumentationen for, at X Invest ApS skulle have fradragsret for yderligere varekøb, og hvilket beløb der i givet fald skal indrømmes fradrag for.

Når appellanterne ikke har præsteret denne dokumentation, skal der ikke indrømmes yderligere fradragsret, endsig fradragsret for et helt udokumenteret beløb på kr. 2.658.015,-.

Sammenfattende gøres det gældende, at appellanterne ikke har løftet den skærpede bevisbyrde for, at X Invest ApS skal have (yderligere) fradrag i den skattepligtige (sambeskatnings)indkomst for indkomståret 2000, hvorfor der ikke er grundlag for at tilsidesætte eller reducere den af SKAT foretagne forhøjelse vedrørende beløbet på kr. 3.840.130,-.

Forhøjelsen på kr. 3.840.130,- bevirker i indkomståret 2000 en tilsvarende forøgelse af selskabets sambeskatningsindkomst med X ApS.

Endelig bemærkes, at appellanterne under alle omstændigheder har erkendt, at der på nærværende punkt har været udeholdte indtægter i X Invest ApS med kr. 1.182.105,-. (Sambeskatnings)indkomsten skal derfor under alle omstændigheder forhøjes med mindst kr. 1.182.105,-.

1.2.3 Indkomståret 2000 - Restitutionsudgifter

I indkomståret 2000 er X Invest ApS blevet nægtet fradragsret for restitutionsudgifter på **kr. 28.807,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, såfremt selskabet ikke får medhold i, at skatteansættelsen er ugyldig, jf. pkt. 1.2.1.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgiften er afholdt i selskabets interesse, og at udgiften derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.2.4 Indkomståret 2000 - Rejseudgifter

I indkomståret 2000 er X Invest ApS blevet nægtet fradragsret for rejseudgifter på **kr. 40.746,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, såfremt selskabet ikke får medhold i, at skatteansættelsen er ugyldig, jf. pkt. 1.2.1.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.2.5 Indkomståret 2000 - Konsulenthonorarer

I indkomståret 2000 er X Invest ApS blevet nægtet fradragsret for konsulentudgifter på **kr. 57.370,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

Det fremgår af fakturaen (bilag 56) for udgiften, at den vedrører "*Assistance i forbindelse med udviklingen af projekt omkring produktion af Müsli i ..., St. Petersborg*".

Ovennævnte "... " er ... Meat Factory i St. Petersborg, som på fakturerings tidspunktet var det russiske datterselskab til X Invest ApS' søsterselskab, Y af 1999 ApS.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, såfremt selskabet ikke får medhold i, at skatteansættelsen er ugyldig, jf. pkt. 1.2.1.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Det forhold, at X Invest ApS har afholdt udgiften vedrørende søsterselskabets müsliaktiviteter i Rusland, må under de foreliggende omstændigheder antages at være motiveret af As personlige interesser som ultimativ eneanpartshaver i søsterselskabet.

Ministeriet fastholder, at udgiften således må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A, og jf. SKM 2002.452 HR (Landsrettens afgørelse gengivet i TfS 2000, 318 ØLR).

1.2.6 Indkomståret 2000 - Advokatudgifter

I indkomståret 2000 er X Invest ApS blevet nægtet fradragsret for advokatudgifter på **kr. 15.681,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, såfremt selskabet ikke får medhold i, at skatteansættelsen er ugyldig, jf. pkt. 1.2.1.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.2.7 Indkomståret 2000 - Forsikringsudgifter

Der henvises i det hele til det ovenfor, pkt. 1.1.2, anførte om de 30 % af samme udgifter fratrukket i X ApS. Nærværende punkt drejer sig således om, at X Invest ApS i indkomståret 2000 er blevet nægtet fradragsret for en udgift til Bs livsforsikring på **kr. 12.687,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

X ApS har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, såfremt selskabet ikke får medhold i, at skatteansættelsen er ugyldig, jf. pkt. 1.2.1.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.2.8 Indkomståret 2000 - Kontorholdsudgifter

I indkomståret 2000 har X Invest ApS fratrukket i alt kr. 513.335,- vedrørende kontorholdsudgifter, herunder kr. 504.712,- vedrørende kontorhold i Rusland. Appellanterne har oplyst, at udgifterne skulle dække husleje, lønninger, udgifter til taxa, kontoromkostninger, registreringsomkostninger til myndighederne i Rusland mv.

Landskatteretten har skønnet, at X Invest ApS har haft udgifter til kontorhold i Rusland, og har herefter skønsmæssigt godkendt et fradrag på kr. 150.000,-, hvorefter X Invest ApS er blevet nægtet fradrag for det resterende beløb på **kr. 363.355,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

Appellanterne har for landsretten fremlagt kontokort for indkomståret 2000 for X Invest ApS kontorhold i Moskva (bilag 53), Stock List for indkomståret 2000 for X Invest ApS kontorhold i Moskva (bilag 54) og mail af 10. juli fra ... til B (bilag 55).

Ovennævnte bilag (53-55) ændrer imidlertid ikke på, at der fortsat mangler dokumentation/underliggende bilag for alle de underliggende udgifter på kontokortet (bilag 53) såvel som på den underliggende Stock List (bilag 54).

I øvrigt fremgår det af Stock Listen (bilag 54), at der er adskillige poster på denne, som ikke kan genfindes på kontokortet (bilag 53), eksempelvis debiteringen den 29. december 2000 af USD 28.021,- (svarende til kr. 201.751,20 ved kurs 7,2) og krediteringen samme dag af USD 22.500,- (svarende til kr. 162.000,- ved kurs 7,2).

Dertil kommer, at der i bogføringen på kontokortet (bilag 53) er poster, der alene er debiteret som udgifter, men som optræder på Stock Listen (bilag 55) både som krediteringer og debiteringer. Eksempelvis kan der på Stock listen (bilag 54) henvises til posten den 29. december 2000 med teksten "*My salary*" på USD 750, som er krediteret på Stock Listen. Samme post er imidlertid debiteret (ikke krediteret) på kontokortet (bilag 53) med teksten "*Salery Anna*". Der er således ikke overensstemmelse mellem, hvad der debiteres og kre-

diteres på henholdsvis Stock Listen (bilag 55) og bogføringskontoen (bilag 54), der således også af denne grund er indbyrdes uoverensstemmende.

Endelig fremgår det af Stock Listen (bilag 55), at den pr. 31. december 2000 har en saldo (årsultimo) på blot USD 12,74,-, hvorfor kontorholdet i Moskva efter Stock Listens (bilag 55) udvisende fremstår som værende stort set udgiftsneutralt. Der er i hvert fald ikke sammenhæng mellem ultimobalancen på USD 12,74,- og det af X Invest ApS foretagne fradrag for kontorhold på kr. 513.335,-.

Det gøres gældende, at appellanterne ikke har dokumenteret, hvorledes indtægterne fra "kassebogen" (bilag 55) er selvangivet, såfremt denne ikke var "*udgiftsneutral*" jf. proceskrift 1, side 30, hvorfor der også af denne grund ikke er grundlag for yderligere fradrag på dette punkt.

Ministeriet fastholder med disse yderligere bemærkninger den manglende fradragsret for beløbet på kr. 363.355,-, og at udgifterne må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.3. Y af 1999 (nu Y Invest) ApS - Ikke fradragsberettigede udgifter og maskeret udlodning til A:

Y af 1999 ApS var i indkomståret 2001 sambeskattet med X ApS.

Y af 1999 ApS er i indkomstårene 2000 og 2001 blevet nægtet fradrag for en række påståede driftsudgifter. Derudover er A i indkomståret 2001 blevet beskattet af maskeret udlodning af en række påståede driftsudgifter afholdt af Y af 1999 ApS.

1.3.1 Indkomståret 2000 - Vurderingsrapport

I indkomståret 2000 er Y af 1999 ApS blevet nægtet fradrag for udgifter til en vurderingsrapport på kr. 29.754,-.

Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS) har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, hvorfor punktet udgår.

1.3.2 Indkomståret 2001 - Rejseudgifter

I indkomståret 2001 er Y af 1999 ApS blevet nægtet fradrag for **kr. 137.794,-** vedrørende rejseudgifter. Beløbet er fordelt med kr. 86.514,- for rejser vedrørende B og kr. 51.280,- for rejser vedrørende

Y af 1999 ApS' primære aktivitet bestod i at eje kapitalandele i ... Meat Factory (Ø). Selskabets aktivitet i indkomståret 2001 har derudover alene bestået i udstedelse af 6 fakturaer til 4 forskellige kunder samt 3 vareindkøb, hvorfor det udover at være udkommenteret tillige er usandsynligt, at selskabet i forbindelse med denne drift skulle have haft behov for at afholde rejseudgifter med kr. 137.794,-.

Det bemærkes i øvrigt, at Y af 1999 ApS i indkomståret 2001 har fradraget udgifter vedrørende et administrationshonorar til X ApS for arbejde der påstås udført i det pågældende indkomstår af X ApS' for Y af 1999 ApS, jf. nærmere nedenfor pkt. 1.3.4. Også henset til dette administrationshonorar er det usandsynligt, at der i Y af 1999 ApS skulle have været grundlag for fradrag af så betydelige rejseudgifter, som selskabet påstår.

Dertil kommer, at selskabet ikke nogen ansatte, som rejserne kunne vedrøre.

Selv hvis B og ... måtte have foretaget de påståede rejser, hvilket bestrides som dokumenteret, har appellanterne ikke løftet bevisbyrden for, at rejserne i givet fald var fradragsberettigede i Y af 1999 ApS. Der er således hverken fremlagt dokumentation for, at rejserne havde et erhvervsmæssigt formål eller, at det i givet fald erhvervsmæssige formål vedrørte Y af 1999 ApS.

Således fastholdes det, at Y af 1999 ApS ikke har løftet bevisbyrden for, at selskabet skal have fradragsret for rejseudgifter, endsige rejseudgifter med kr. 137.794,-.

1.3.3 Indkomståret 2001 - Rejseforsikring

Y af 1999 ApS er i indkomståret 2001 nægtet fradragsret for udgifter på kr. 20.748,- til en rejseforsikring tegnet for ...

Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS) har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift, hvorfor punktet udgår.

1.3.4 Indkomståret 2001 - Fradrag for administrationshonorar

Y af 1999 ApS har i indkomståret 2001 fradraget udgifter med kr. 170.000,- vedrørende administrationshonorar for arbejde udført af moderselskabet X ApS.

Ved transaktioner mellem interesseforbundne parter skal transaktionerne ske på armlængdevilkår, jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

SKAT har ikke anset beløbet på kr. 170.000,- for værende afholdt på armlængdevilkår, og har derfor skønsmæssigt kun anerkendt fradragsret med kr. 50.000,- vedrørende denne udgiftspost. Som følge heraf har Y af 1999 ApS fået forhøjet sin skatteansættelse for indkomståret 2001 med **kr. 120.000,-**.

Ministeriet fastholder, at udgiften på kr. 120.000,- ikke er fradragsberettiget.

1.3.5 Indkomståret 2001 - Advokatudgifter

I indkomståret 2001 er Y af 1999 ApS blevet nægtet fradragsret for **kr. 23.414,-** vedrørende advokatudgifter. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

Y af 1999 ApS (nu Y Invest ApS) har den 11. februar 2014 oplyst, at selskabet anerkender, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

1.3.6 Indkomståret 2001 - Varekøb

I indkomståret 2001 er Y af 1999 ApS blevet nægtet fradragsret for udgifter til varekøb på **kr. 14.406,-**. A er samtidig blevet beskattet af maskeret udlodning med beløbet.

Y af 1999 ApS har siden sagens behandling ved Københavns Byret anerkendt, at selskabet ikke har fradragsret for den nævnte udgift.

A bestrider dog fortsat udlodningsbeskatningen.

Ministeriet fastholder, at det er udokumenteret, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse, og at udgifterne derimod må anses for afholdt i As interesse, hvorfor hun som sket skal beskattes af maskeret udlodning af de pågældende beløb, jf. ligningslovens § 16A.

Yderligere anbringender

Til støtte for den subsidiære påstand gøres det gældende, at sagen såfremt retten finder, at SKATs forhøjelser er helt eller delvist tilsidesættelige, skal hjemvises til fornyet behandling ved SKAT, herunder til en eventuel fornyet beløbsmæssig opgørelse.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagerne angår spørgsmål om, hvorvidt selskaberne X ApS og Y Invest ApS (tidligere Y af 1999 ApS) i indkomstårene 2000 og 2001 har fradragsret for en række udgifter. I forhold til X drejer sagen sig vedrørende indkomståret 2000 også om fradragsret i sambeskatningsindkomsten for en række udgifter afholdt af X Invest ApS. Herudover er der spørgsmål, om A skal beskattes af maskeret udlodning i indkomstårene 2000 og 2001.

Ved bevisvurderingen er udgangspunktet, at selskaberne har bevisbyrden for afholdte udgifter i selskabet, herunder om disse berettiger til fradrag.

Der må ved bedømmelsen i de foreliggende sager henses til, at skattemyndighederne har modtaget et antal bilagsmapper vedrørende appellanternes forhold. Det er ubestridt, at i hvert fald to af disse mapper er bortkommet hos skattemyndighederne.

Skatteministeriet har anført, at det pågældende materiale først er bortkommet efter det tidspunkt, hvor skattemyndighederne traf afgørelse. Appellanterne har gjort gældende, at det ikke er godtgjort, at materialet først er bortkommet efter, at skattemyndighederne har truffet afgørelse.

Landsretten finder, at tvivlen om indholdet af det bortkomne bilagsmateriale og om tidspunktet for bortkomsten heraf må komme Skatteministeriet bevismæssigt til skade.

X

For så vidt angår renteudgifter i indkomståret 2000 foreligger der ikke skriftlige låneaftaler eller underbilag vedrørende tilbagebetaling og renter.

Der er ikke under skattemyndighedernes behandling bortkommet bilag vedrørende disse forhold.

X har ikke ved den foreliggende dokumentation løftet den skærpede bevisbyrde for, at der foreligger reelle gældsforpligtelser, herunder en retlig forpligtelse til at betale renter, ligesom det er tvivlsomt, om der er ydet tidsubestemt henstand med rentebetalinger. Der kan derfor ikke opnås rentefradrag for henholdsvis 23.513 kr. og 28.200 kr.

Med hensyn til sambeskatningsindkomsten bemærkes, at skattemyndighederne i medfør af princippet i selskabsskattelovens § 33 har været berettiget til at træffe afgørelsen af 14. september 2004, uanset at X Invest var opløst ved konkurs. Det forhold, at agterskrivelsen og afgørelsen udelukkende blev stilet til kurator, kan ikke medføre, at afgørelsen ikke kan gøres gældende over for X.

Der findes i overensstemmelse med appellanternes procedure herefter alene anledning til at behandle spørgsmålet om debitering af varesalgskontoen for så vidt angår 2.658.015 kr. og kontorholdsudgifter.

For så vidt angår varesalgskontoen har appellanterne erkendt, at der aldrig har foreligget fakturabilag vedrørende indkøb af svinekroppe, som efter appellanternes oplysninger skulle være købt for 475.000 USD, svarende til 3,42 mio. kr.

Efter bevisførelsen er det tvivlsomt, om de pågældende svinekroppe er indkøbt af X Invest eller af det russiske selskab Ø, som var en del af koncernen. Herudover er der rejst tvivl om, hvorvidt der er sket skattemæssigt fradrag for udgiften i et andet skatteår.

Appellanterne har ikke tilvejebragt regnskabsmæssige oplysninger fra Ø, og der er fra appellanternes side givet skiftende oplysninger om indkøb af de pågældende svinekroppe.

Under disse omstændigheder har appellanterne ikke tilvejebragt grundlag for skønsmæssig fastsættelse af fradrag for udgifter til køb af svinekroppe.

For så vidt angår udgifter til kontorhold i Moskva har skattemyndighederne godkendt et fradrag på 150.000 kr., svarende til knap 30 % af de udgifter, som X Invest har fratrukket. Dette er udtryk for et forsigtigt skøn vedrørende størrelsen af de faktisk afholdte udgifter. Landsretten mangler imidlertid et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn.

Landsretten har herved lagt vægt på, at kontorholdsudgifterne dækker over meget forskelligartede udgifter til lønninger, husleje, taxa-udgifter, kontoromkostninger, registreringsomkostninger mv. Der foreligger ingen underbilag vedrørende disse udgifter, som alene fremgår af de såkaldte stocklister, der nærmest har karakter af en kassebog.

Y Invest (tidligere Y af 1999)

Henset til det oplyste om aktiviteterne i Y Invest finder landsretten det tilstrækkeligt godtgjort, at der er afholdt fradragsberettigede rejseudgifter på 137.794 kr. som anført af appellanten.

Vedrørende fradrag for udgift til administrationshonorar tiltræder landsretten af de grunde, der er anført af byretten, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte Landsskatterettens skøn.

A

Med hensyn til advokatudgifter i indkomstårene 2000 og 2001 findes det for så vidt angår udgiften på 15.681 kr. og udgiften på 41.257 kr. ved de fremlagte dokumenter herom tilstrækkeligt godtgjort, at disse udgifter er afholdt i selskabernes interesse, således at A ikke beskattes heraf.

Der findes ingen dokumentation vedrørende advokatudgifter på 17.336 kr. og 23.414 kr. Da det forekommer sandsynligt, at disse udgifter er afholdt i selskabernes interesse, og idet det ikke kan udelukkes, at dokumentation for disse udgifter forefandtes i det materiale, som er bortkommet hos skattemyndighederne, findes der ikke tilstrækkeligt grundlag for at beskatte A heraf.

Vedrørende forsikringsudgifterne i indkomstårene 2000 og 2001 tiltræder landsretten, at A skal beskattes heraf. Der er herved lagt vægt på, at der er tale om en privat livsforsikring vedrørende As ægtefælle, og at forholdet alene er belyst ved Jyske Banks e-mail af 4. juni 2010. Det er også tillagt betydning, at appellanten ikke har fremlagt oplysninger fra forsikringsselskabet eller uddybende oplysninger fra banken.

For så vidt angår udgiften til konsulenthonorar på 57.370 kr. må det efter de foreliggende oplysninger lægges til grund, at udgiften vedrører udvikling af et projekt om produktion af mysl i på fabrikken i ... i St. Petersborg. Imidlertid er fakturaen for konsulentbistanden stilet til X, uanset at konsulentydelsen ikke vedrører Xs aktiviteter. Under disse omstændigheder må Xs betaling af konsulentydelsen antages at være motiveret af As personlige interesser som eneanpartshaver i de to selskaber. Landsretten tiltræder derfor, at A beskattes heraf.

Med hensyn til udgifter til kontorhold i Moskva på 363.355 kr. – hvilke udgifter ikke kan anses for fradragsberettigede – må det på grundlag af forklaringerne og de fremlagte stocklister anses for tilstrækkeligt godtgjort, at udgifterne er afholdt i selskabets interesse. Det bemærkes herved, at det er ubestridt, at der har været et ikke ubetydeligt kontorhold i Moskva, og at skattemyndighederne har godkendt et skønsmæssigt fradrag på 150.000 kr. Der findes derfor ikke grundlag for, at A skal beskattes af disse udgifter.

For så vidt angår udgifter til restitution på 28.807 kr. finder landsretten det tilstrækkeligt godtgjort, at udgiften er afholdt i selskabets interesse, således at A ikke beskattes heraf.

Med hensyn til rejseudgifter på 40.476 kr. finder landsretten, uanset det fremlagte materiale fra SAS, at det ikke er tilstrækkeligt godtgjort, at disse udgifter er afholdt i selskabernes interesse. A skal derfor beskattes heraf.

For så vidt angår de omtvistede renteudgifter på 36.000 kr. bemærker landsretten, at 28.200 kr. heraf af A er selvangivet som en renteindtægt i år 2000. Det findes godtgjort, at den resterende udgift er afholdt i selskabernes interesse. A skal derfor ikke beskattes af renteudgifterne på i alt 36.000 kr. som maskeret udlodning.

Der foreligger ikke underbilag vedrørende lokaleudgifter m.v. 66.801 kr., autoudgifter 459 kr., udgifter til småanskaffelser 3.360 kr. og varekøb på 14.406 kr. Da det ikke kan udelukkes, at dokumentation for disse udgifter forefandt i det bilagsmateriale, som er bortkommet under skattemyndighedernes behandling af sagerne, og idet de pågældende udgifter må antages at vedrøre selskabernes forhold, findes der ikke tilstrækkeligt grundlag for at beskatte A heraf.

Sagsomkostninger

Under sagernes behandling for landsretten har X og Y Invest af bevismæssige årsager frafaldet en række udgiftsposter, og Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle med hensyn til flere udgifter, hvilket er nærmere specificeret i parternes støttebilag.

Henset til udfaldet og forløbet af sagen B-4338-12 skal Skatteministeriet betale sagsomkostninger for landsretten til A med 100.000 kr. inkl. moms til dækning af udgift til retsafgift på 4.000 kr. og udgifter til advokatbistand.

Henset til udfaldet og forløbet af sagen B-4461-12 skal ingen af parterne betale sagsomkostninger for landsretten til den anden part.

Henset til udfaldet og forløbet af sagen B-4462-12 skal X betale delvise sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med 100.000 kr. inkl. moms til dækning af udgift til advokatbistand.

T h i k e n d e s f o r r e t :

B-4338-12:

Byrettens dom stadfæstes med den ændring, at As aktieindkomst i indkomståret 2000 nedsættes med yderligere 1.922.496 kr. samt i indkomståret 2001 nedsættes med 388.473 kr.

I sagsomkostninger for landsretten skal Skatteministeriet betale 100.000 kr. til A.

B-4461-12:

Y Invest ApS' skattepligtige indkomst for indkomståret 2001 nedsættes med 137.794 kr.

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

B-4462-12

Byrettens dom stadfæstes med den ændring, at X ApS' skattepligtige indkomst for indkomståret 2000 nedsættes med yderligere 1.370.572 kr., heraf 1.210.244 kr. vedrørende sambeskatningsindkomsten med X Invest ApS, samt at X ApS' skattepligtige indkomst for indkomståret 2001 nedsættes med 240.068 kr.

I sagsomkostninger for landsretten skal X ApS betale 100.000 kr. til Skatteministeriet.

Det idømte skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.