

D O M

afsagt den 13. juli 2017 af Vestre Landsrets 6. afdeling (dommerne Henrik Twilhøj, Stig Glent-Madsen og Regitze Brosbøl Riskjær (kst.)) i 1. instanssag

V.L. B-0779-14

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat Anders Vangsø Mortensen, København)

mod

A

(advokat Martin Bekker Henrichsen, Hellerup)

Denne sag, der er anlagt den 11. december 2013 ved Retten i Kolding og ved kendelse af 7. april 2014 henvist til Vestre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, angår spørgsmålet om, hvorvidt to beløb, som blev overført af selskabet X (i det følgende kaldet selskabet) til sagsøgte, As, bankkonto i indkomståret 2005, er skattepligtig personlig indkomst for A eller skattefrit låneprovenu.

Derudover drejer sagen sig om, hvorvidt sagsøgeren, Skatteministeriet, var berettiget til ekstraordinært at genoptage indkomstansættelsen for A for 2005 i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og om Skatteministeriet har overholdt 6-måneders fristen i bestemmelsens stk. 2.

Påstande

Skatteministeriet har nedlagt påstand om, at A skal anerkende, at hans personlige indkomst for indkomståret 2005 skal forhøjes med 2.491.705 kr.

A har nedlagt påstand om frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten afsagde den 18. september 2013 følgende kendelse:

”...

Klagen vedrører ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og skatteretlig kvalifikation af låneaftaler.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 2005

Personlig indkomst

Skatteankenævnet har ansat løn/vederlag fra selskabet X med i alt 2.491.705 kr.

Landsskatteretten annullerer afgørelsen.

Møde mv.

Klagerens repræsentant har haft møde med Landsskatterettens sagsbehandler om sagen (forhandling). Klagerens repræsentant har haft lejlighed til at udtale sig over for Landsskatterettens medlemmer på et retsmøde.

Sagens oplysninger

Sagen er begyndt som følge af det såkaldte ”Money Transfer-projekt”, hvor SKAT har modtaget oplysninger om pengeoverførsler mv. fra udenlandske banker og om brug af udenlandske kreditkort.

Selskabet X er stiftet den 11. oktober 2000, og det er klagerens ægtefælle, som ejer aktiekapitalen. Selskabet er registreret på Cayman Island. Både klageren og ægtefællen er direktører for selskabet og begge har tegningsret. Klageren og hans ægtefælle udgør tillige bestyrelsen.

Patentansøgning PA ...er overdraget til selskabet den 11. september 2002.

Klageren havde i indkomstårene 2002 – 2007 en lønindkomst på henholdsvis 996.686 kr., 1.017.248 kr., 1.032.836 kr., 71.105 kr., 71.024 kr. og 71.024 kr. SKAT har modtaget oplysninger om, at der fra Cayman Island den 10. januar 2005 og 22. marts 2005 er foretaget pengeoverførsler til klagerens konto med nummer ... i Danske Bank A/S med henholdsvis 260.041 kr. (35.000 Euro) og 2.231.665 kr. (300.000 Euro).

Klageren har over for SKAT oplyst, at de omhandlede pengeoverførsler hidrørte fra 2 lån, som henholdsvis den 10. januar og 23. marts 2005 blev ydet fra selskabet X til klageren. Klageren har fremlagt 2 gældsbreve, hvoraf fremgår, at der er tale om afdragsfrie anfordringslån, der er forrentet med 5 % p.a., og at lånene har en løbetid på 7 år. Som sikkerhed er stillet en patentansøgning PA ... og efterfølgende patenter baseret på denne patentansøgning samt samtlige patentansøgninger og patenter, der efterfølgende ansøges af låntager. Der skal først ske fuld indfrielse af lånene ved klagerens død.

Klageren har for indkomståret 2005 modtaget en printselvangivelse. Klageren har ikke selvangivet lån fra selskabet X. Klageren er i øvrigt hovedaktionær i A/S Y, hvorfra han oppebærer en mindre lønindtægt. Klagerens ægtefælle driver en frisørsalon, og anvendte i indkomståret 2005 en udvidet selvangivelse. Hun har ikke oplyst, at hun ejer aktier i selskab på Cayman Island.

SKAT har anmodet klageren om regnskaber for det omhandlede selskab for indkomstårene 2004 – 2010, men klageren har ikke udleveret disse regnskaber, idet det er oplyst, at klageren ikke længere er i besiddelse af regnskaberne for 2009 og tidligere år. Der er en årsrapport for 2010 for selskabet, hvoraf bl.a. fremgår, at omsætningen er 0 Euro, udviklingsomkostningerne er 101.215 Euro, at selskabet ingen ansatte har, at selskabet har et tilgodehavende på 335.000 Euro hos klageren, og at det overførte resultat er 352.381 Euro. Det er anført i årsrapporten, at ”selskabets aktivitet består af udvikling af nye produktionsprocesser samt forvaltning af immaterielle aktiver”.

Klagerens repræsentant har anført, at PA ... var overført til selskabet, hvilket parterne havde overset på aftaletidspunktet. Efterfølgende har klageren opnået flere patenter, der blev omfattet af sikkerheden.

Der er fremlagt en redegørelse for punkterne og deres værdi udarbejdet af klageren.

Klagerens repræsentant har desuden oplyst, at lånene er opsagt den 4. maj 2011 mod overførsel af de sikkerhedsstillede patenter. Lånene skal i henhold til aftalen først betales den 10. januar 2015.

Klageren har oplyst, at lånene fra selskabet hovedsageligt blev anvendt til indfrielse af banklån opstået i forbindelse med stiftelse af A/S Y, samt at Xs indtægter stammer fra salg af idéer til lande uden for Danmark.

SKAT oprettede den 3. marts 2011 sagen i sit tekstbehandlingssystem og anmodede klageren om materiale til brug for sagen.

Den 13. juli 2011 udsendte SKAT forslag til afgørelse (agterskrivelse) til klageren.

SKAT oplyste i svar på klagerens aktindsigtsanmodning af 5. marts 2012, at SKAT havde behandlet og klargjort sagens materiale til brug for sagsbehandling og var færdig med dette den 7. december 2010.

Skatteankenævn Haderslev og Koldings afgørelse

SKATs forhøjelse af klagerens personlige indkomst med løn fra X på 2.491.705 kr. er stadfæstet.

Klageren har bopæl i Danmark og er således fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1. Han er således også omfattet af globalindkomstprincippet, jf. statsskattelovens § 4, og ifølge skattekontrollovens § 1 er han forpligtet til at selvangive indkomst mv. Denne pligt må også omfatte visse

formueoplysninger, i det omfang de ikke er omfattet af indberetningspligten. Det er klagerens pligt at selvangive. Han kan ikke henvise til, at han har fået en fyldestgørende selvangivelsesblanket, jf. skattekontrollovens § 1, stk. 4.

SKAT er først blevet bekendt med, at klageren er direktør i, og at klagerens ægtefælle ejer selskabet på Cayman Islands, da SKAT modtog kontroloplysningerne. SKAT har således ikke tidligere haft mulighed for at efterprøve klageren og hans ægtefælles selvangivelsesforhold i relation til selskabet.

Det forhold, at beløbene er indsat på klagerens konto i Danske Bank, kan ikke medføre, at SKAT har haft kendskab til overførslerne. Der er alene ultimo saldo og renter, som pengeinstituttet skal indberette til SKAT.

SKAT har først haft endeligt kendskab til det skattemæssige problem, da kontroloplysningerne fra SKAT blev modtaget, og da klageren på forespørgsel oplyste, at der forelå 2 pengeoverførsler fra selskabet. Først på det tidspunkt har SKAT haft mulighed for at efterprøve, hvordan overførslerne skal kvalificeres skattemæssigt.

Klageren har ved sin undladelse af at oplyse SKAT om pengeoverførslerne fra det udenlandske selskab, som er ejet af hans ægtefælle, og i hvilket selskab han selv var direktør, handlet mindst groft uagtsomt, idet disse oplysninger kunne have betydning for skatteansættelsen. SKAT har derfor været berettiget til at genoptage skatteansættelsen i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. SKM2011.399 og SKM2012.224.

SKAT har udsendt agterskrivelse 13. juli 2011, hvilket er mindre end 6 måneder efter, at SKAT fik endelig kundskab til pengeoverførslerne og selskabet. Afgørelsen er sendt 12. oktober 2011, hvorfor 3-månedersfristen også er opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Skatteansættelsen er derfor gyldig.

Realiteten

Der foreligger ingen regnskabsoplysninger om selskabet for årene før 2010, idet klageren ikke har ønsket at oplyse regnskabstal og driftsforhold for selskabet. Klageren har oplyst, at han ikke har gamle regnskaber og i øvrigt ikke har anset sig selv for forpligtet til at udlevere disse.

Da selskabet i indkomståret 2005 har kunnet overføre 2,5 mio. kr. til klageren, må selskabet have haft indkomst. Hverken klageren eller hans ægtefælle har haft indkomst fra selskabet i det omhandlede indkomstår. Hvorvidt der tidligere har været pengetransaktioner mellem selskabet og klageren/ægtefælle er uafklaret, idet klageren ikke har villet fremlægge selskabets regnskaber.

De to lån på i alt 2,5 mio. kr. er ydet på favorable vilkår, idet de er ydelsesfrie, herunder rentefrie indtil indfrielse. Lånene er i øvrigt ved aftale af 4. maj 2011

forlænget til 2015, og lånene er samtidig gjort rentefrie i perioden marts 2012 – marts 2015.

Klageren og hans ægtefælle har ikke oppebåret indtægter fra selskabet, men selskabet har haft en omsætning. Klageren må som direktør og daglig administrator i selskabet have ydet en indsats for, at selskabet har kunnet genere denne omsætning. Det er sandsynligt, at selskabets indtægter er hidrørende fra arbejde/patenter, som klageren har udført/opfundet, og at formålet med selskabet har været at placere hans personlige indkomst i selskabet.

Der er tillige tale om transaktioner mellem interesseforbundne parter, ligesom lånene er ydet på vilkår, som er afvigende fra normale markedsvilkår, hvilket må underbygge, at der ikke forelå lån, men derimod skattepligtig indkomst, jf. statskattelovens § 4.

SKATs udtalelse

Der indstillet medhold.

SKAT havde i henhold til det af SKAT oplyste den 5. marts 2012 allerede den 10. december 2010 kundskab om det forhold, der begrundede fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26.

SKAT udsendte først den 13. juli 2011 et forslag til afgørelse til klageren (agterskrivelse), hvilket er en tilsidesættelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.

Klagerens påstand og argumenter

Principalt er nedlagt påstand om, at der ikke er genoptagelseshjemmel i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, til den foretagne indkomstforhøjelse. Subsidiært er der nedlagt påstand om, at SKATs afgørelse ugyldig og skal annulleres i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt. Mere Subsidiært er der nedlagt påstand om, at den foretagne skatteansættelse/-forhøjelse skal nedsættes med 2.491.705 kr.

Til støtte for den principale påstand er gjort gældende, at de omhandlede forhold ikke er selvangivelsespligtige. Der var heller ikke subjektiv tilregnelser i indkomståret 2006. SKAT har således ikke løftet sin bevisbyrde for, at klageren har handlet groft uagtsomt.

Til støtte for den subsidiære påstand er gjort gældende, at SKAT allerede den 10. december 2010 havde kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26. SKAT har ved sit forslag til afgørelse (agterskrivelse) af 13. juli 2011 dermed tilsidesat skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt.

Til støtte for den mere subsidiære påstand er gjort gældende, at låneaftalerne er udarbejdet i overensstemmelse med gældende skattepraksis på området. Patenternes værdi er i overensstemmelse med de lånte beløb. Selskabets indtægter i indkomståret 2005 hidrørte fra underleverandørers arbejde med selskabets ideer, hvorefter projekterne er blevet solgt og har genereret indtægter i

det omhandlede selskab. Klageren havde tillige ud fra bl.a. sin årsopgørelse en ganske sund økonomi på lånetidspunktet. Der var ikke pligt til at opbevare regnskaber i henhold til de gældende regler på Cayman Island.

Der er heller ikke sikker hjemmel til omkvalifikation af låneaftalerne.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., (lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011), at en ansættelse kun kan foretages i de i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nævnte tilfælde, hvis den varsles af SKAT senest 6 måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26.

SKAT havde i henhold til svar på aktindsigtsanmodning af 5. marts 2012 kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningens § 26, allerede den 7. december 2010, hvorfor forslag til afgørelse af 13. juli 2011 ikke er inden for den i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., anførte frist, hvilket er tiltrådt af SKAT.

Derfor anses SKATs afgørelse for ugyldig og annulleres herefter.
..."

I Landsskatterettens afgørelse under "SKATs udtalelse" og under "Klagerens påstand og anbringender", skal "den 10. december 2010" ændres til "den 7. december 2010". Det er endvidere oplyst for landsretten, at det kun var A, der var direktør i selskabet.

Ledelsen af selskabet var fysisk placeret på adressen ...vej, 6000 Kolding, hvilket også er As bopælsadresse.

Det fremgår af en underskrevet aftale fra december 2000, at selskabet mod betaling overdrager rettighederne til at udnyttet et patent til ...AB.

A var hovedaktionær i A/S Y (i det følgende kaldet Y), og det er herfra, at han har fået udbetalt løn i perioden 2002-2007.

Y modtog i 2001 statstilskud til et projekt om ...-teknologi. Tilskudsgrundlaget er i brev af 7. maj 2001 anført til maksimalt 20.780.000 kr., og der gives tilsagn om et tilskud på maksimalt 9.092.788 kr. I 2004 blev der foretaget udbetaling af et tilskud på 3.460.220 kr.

Ifølge en række udaterede låneaftaler har Udviklingsfondet under Teknologistyrelsen i 1980'erne ydet lån til Y. Det fremgår af de almindelige betingelser for lån fra fondet fra maj

1984 punkt 26 bl.a., at ”Udbetalte beløb er rentefri indtil den i låneaftalen fastsatte dato. Derefter forrentes de med en rentesats svarende til den til enhver tid fastsatte officielle diskonto...”. Det fremgår endvidere af betingelsernes punkt 27, at ”Lånet er ydelsesfrit indtil forfaldsdagen for første tilbagebetalingsydelse, idet de indtil da beregnede renter tilskrives gælden ud over det tilsagte lånebeløb.”

Det fremgår af et mødereferat af 10. januar 2005, at B og A vedtog, at A kunne opnå anfordringslån for et beløb på maksimalt 5 mio. kr. fra selskabet. Der fremgår endvidere følgende om vurderingen af det pant, der skulle stilles til sikkerhed ved långivning:

” ...

1)

Dansk patentansøgning PA 2000 01245, indleveret 23 august 2000, og efterfølgende patenter baseret på denne patentansøgning.

2)

Samtlige patentansøgninger og patenter der efterfølgende ansøges af låntager.

Panttekst 1)

Omhandler ... udviklingsprojektet som Energistyrelsen den 07.05.2001 gav tilsagn til. J.nr. ...

Værdien af udviklingsprojektet og dermed pantets værdi er vurderet konservativt til projektets totale udviklingsomkostninger, DKR 20.780.000,-

Panttekst 2)

Flere spin-off projekter af ... projektet forventes patentansøgt.

Der er kørt forsøg med ekstrudering af en foderblanding opdelt i en stivelsesdel og en primærdel i samme ekstruder. I denne proces opvarmes kun stivelsesdelen der typisk udgør ca. 20% og dermed fås samme energibesparelse som ... projektet, men færdigvaren kan blive til de foderpiller som kendes i dag. Denne proces forventes lettere at kunne sælges til de eksisterende foderproducenter.

Værdien af disse spin-off projekter vurderes konservativt til DKR 5.000.000,-

...”

Det fremgår af kontoudskrifter af 31. januar og 31. marts 2005 for As konto i Danske Bank, at de overførte beløb fra selskabet er indsat med angivelse af ”Betal. 3825-0000150807” for så vidt angår overførslen på 260.040,50 kr. og ”Betal. 3825-0000456036” for så vidt angår overførslen på 2.231.665,37 kr.

Selskabets årsrapport for 2010 er dateret den 6. marts 2011, og rapporten er underskrevet af B og A. Rapporten har ikke været underlagt revision.

A har i brev af 27. juli 2011 til SKAT forklaret således om formålet med selskabet:

”...

Et af formålene med at stifte et selskab på Cayman Island var at forbedre lånemulighederne for iværksættere med udviklingsprojekter.

Danske banker låner ikke penge ud til udviklingsprojekter med mindre de har fuld sikkerhed for udlånet.

Da Cayman har skattefrihed giver det mulighed for at udlåne til de mere risiko betonede udviklingsprojekter.

Udlånene gives med fuldstændig pant i udviklingsprojektet og hvor det er muligt med pant i patentansøgninger/patenter.

...”

Han anfører videre i samme brev:

”...

Hvis jeg havde fået pengene udbetalt som løn, skulle jeg have udbetalt det dobbelte for at betale skatten, det er jo netop formålet med selskabet.

...”

I SKATs svar af 5. marts 2012 på As aktindsigtsanmodning er det oplyst, at SKAT i forbindelse med Money Transfer-projektet modtog rådata fra Danske Bank den 5. maj 2010.

Myndighederne på Caymann Island ændrede i 2010 landets selskabslov med det formål at ”give en minimumsperiode på at opbevare regnskaber”, og perioden er i loven anført til fem år fra den dato, hvor regnskaberne er udarbejdet.

Der har under sagen været afholdt syn og skøn om værdien af den sikkerhed, der er stillet i henhold til de indgåede låneaftaler.

Skønsmanden har i sin erklæring af 7. juli 2016 samt efterfølgende erklæringer foretaget en værdiansættelse af 10 nærmere opregnede patentansøgninger, hvor nr. 1-3 vedrører ... P-teknologien, nr. 4-7 vedrører ... E-teknologien og nr. 8-10 vedrører ... S-teknologien.

Værdiansættelsen af patentansøgningerne har taget udgangspunkt i værdien tilbagediskonteret til foråret 2005, og patentansøgningernes værdi er vurderet på henholdsvis tidspunktet for indgivelse af ansøgning om patent, tidspunktet for godkendelse af patentet, tidspunktet for meddelelse af patentet og den 10. januar og den 23. marts 2005.

Der fremgår herefter bl.a. følgende i erklæringen om den økonomiske værdi af de enkelte patentansøgninger:

Nr. 1 havde en værdi på 200.000 kr. på indgivelsestidspunktet, og samme værdi henholdsvis den 10. januar og den 23. marts 2005.

Nr. 2 havde en værdi på 200.000 kr. på indgivelsestidspunktet, og ingen værdi den 10. januar og 23. marts 2005.

Nr. 3 havde en værdi på 200.000 kr. på indgivelsestidspunktet, en værdi på 300.000 kr. på både godkendelsestidspunktet og på tidspunktet for meddelelse af patentet, en værdi på 200.000 kr. den 10. januar 2005 og en værdi på 300.000 kr. den 23. marts 2005.

Nr. 4 og nr. 7 havde hver især en værdi på 200.000 kr. på indgivelsestidspunktet, samt på godkendelsestidspunktet og på tidspunktet for meddelelse af patentet. Patentet havde ingen værdi den 10. januar og den 23. marts 2005.

Nr. 5 og nr. 6 havde hver især en værdi på 200.000 kr. på indgivelsestidspunktet, men ingen værdi på de øvrige tidspunkter.

Nr. 8 og nr. 9 havde hver især en værdi på 100.000 kr. på indgivelsestidspunktet, men ingen værdi på de øvrige tidspunkter.

Nr. 10 havde ingen værdi på nogen af de anførte tidspunkter.

Skønsmanden har oplyst følgende om værdiansættelsen:

”...

Ved værdiansættelsen er der lagt vægt på følgende forhold, der vurderes henholdsvis at øge eller nedsætte værdien. Især har det haft afgørende betydning for vurderingen, at patentskrifterne ikke synes at være udarbejdet af en professionel patentagent. Dette afspejles især i, at åbenbarheden, ”support” og ”disclosure” af opfindelserne vurderes ikke-tilstrækkelig. Det kan ikke udelukkes, at værdien af patentskrifterne ville have været højere, såfremt en professionel patentagent havde været involveret i udarbejdelsen, idet det

antages, at opfindelsernes kerne og idé (som har potentiale) i så fald ville have været bedre belyst.

Følgende vurderes især at forhøje værdien:

- Det markedsmæssige potentiale er meget højt (1 milliard tons dyrefoder pr. år, heraf ca. halvdelen i EU, selv undtaget kæledyrsmarkedet).
- Produktionsmæssig besparelse (især energiforbrug).
- De 3 patentfamilier har basis i dansk prioritetsansøgning og efterfølgende PCT-ansøgning (option på alle væsentlige lande).

Følgende vurderes især at sænke værdien:

- Patentfamilierne er begrænsede i deres omfang; dog tages der forbehold for, at foderområdet er meget ”konservativt” mht. til fremstillingsprocedurer.
- Ansøgningsteksterne indeholder generelt ikke tilstrækkelig ”disclosure”/-”support”.
- Landevalg hvis videreført, begrænset.
- Såfremt landmændene skal skifte til det nye foder, kræves der mere arbejde og muligvis også investeringer;...
...”

Skønsmanden har endvidere anført følgende:

”...

Parametre, der er væsentlige ved vurdering af værdien af immaterielle rettigheder (patenter):

1. Konkurrerende teknologier
2. Styrke/validitet
3. Rettigheden til at producere og sælge/bruge
4. Bredde af anvendelsesmuligheder
5. Geografisk dækning
6. Udviklingsstadiet
7. Økonomisk fordel
8. Levetid
9. Markedsstørrelse
10. Markedsvækst

Det har ikke været muligt inden for rammerne at undersøge samtlige punkter 1-10, idet syns- og skønsmanden ikke har haft adgang til oplysninger, der kunne belyse samtlige punkter. Værdiansættelsen har derfor primært relateret sig til en vurdering af punkterne 2, 4, 5 og 9.

...”

Skønsmanden har i erklæringen vurderet, at yderligere oplysninger vedrørende de enkelte parametre næppe vil ændre grundlæggende ved det samlede indtryk af patenterne og den overordnede værdi, ligesom han har anført, at potentialet i ...-projektet er stort, men potentialet afspejles ikke i patenternes ”beskyttelsesomfang, belyningsgrad, underbygning og mulighed for håndhævelse efter udstedelse”. Skønsmanden har hertil uddybende anført, at potentialet ved opfindelserne ikke afspejles i indholdet og udformningen af patenterne, og at mulighederne for håndhævelse af patenterne er begrænsede, hvilket markant svækker deres værdi.

Forklaringer

A, B, C og skønsmand Niels Uth har afgivet forklaring for landsretten.

A har forklaret, at aftalen fra december 2000 mellem ...AB og selskabet er en form for licensaftale. ...AB fik eneret til en god ide, som vedrørte online analysesystemer. ...AB lavede selv prototyperne af systemet. Der kom en del penge ind i selskabet som følge af denne aftale.

Mødereferatet af 10. januar 2005 er udfærdiget samme dag, som det er dateret. Han var med til mødet. Sikkerheden for lånene omfattede det patent, som var indleveret i Danmark, og de efterfølgende patenter. Når man startede med en dansk ansøgning, fik man for den senere internationale patentansøgning prioritet fra datoen for indlevering i Danmark. Patenterne stod ikke alene. De var en del af et samlet projekt, som også omfattede knowhow, forsøg mv.

Han har underskrevet gældsbrevene af 10. januar og 23. marts 2005 på de anførte datoer. Patentet PA ...er den danske patentansøgning vedrørende ... P-teknologien. Tanken var, at han lagde ideerne over i selskabet, og så skulle selskabet stå for alle omkostninger og have alle indtægter. Han blev dog anbefalet ikke at lade selskabet stå for det hele, da der var tilskud til projektet fra den danske stat. Omkostningerne til patenterne er derfor enten afholdt af hans ægtefælle eller ham selv. Når man er i det internationale patentansøgningssystem, bliver der ofte lavet nogle ændringer i patentet, men det danske patent er alligevel stadigvæk omfattet af det internationale patent. Det internationale patent blev ikke overdraget til selskabet i 2002. Det var kun det danske patent. Det danske patent fik efterfølgende lov til at løbe ud.

Det er hans underskrift, der er på årsrapporten for selskabet for 2010. Han kan godt huske, at

han fik brevet fra SKAT af 3. marts 2011, men ikke hvornår han fik det. Han og ægtefællen plejede at holde bestyrelsesmøderne i selskabet uformelt og ofte i udlandet. Da datoen for underskriften af årsrapporten er en søndag, er han sikker på, at de den dag er kommet hjem fra en tur til Tyskland. Han tjekker normalt postkassen, når de kommer hjem. Den søndag lå der ikke noget brev i postkassen fra SKAT, for så ville han have bemærket det. Han var således ikke bekendt med SKATs henvendelse, da han underskrev årsrapporten.

Selskabet har i dag taget alle patenterne, der lå til sikkerhed for lånene, til eje. Selskabet ville ikke vente på udfaldet af skattesagen. Selskabet har overholdt alle gældende lovregler på Cayman Island om opbevaring af regnskaber i ét år. Der er hverken moms eller skat på Cayman Island, og derfor har der i øvrigt ikke været behov for at gemme regnskaberne.

Han undersøgte i 2005, om han kunne indberette lånene til SKAT. Der var ingen rubrik hertil i selvangivelsen. Han betalte ikke renter af lånene i 2005, og der er derfor ikke selvangivet renter i 2005.

Sidst i 1990'erne var der store problemer med lugt og støv, som blev udledt fra foderstoffabrikker. Man var derfor interesseret i at få ændret produktionsprocessen på fabrikkerne. Hvis man kunne lade være med at varme foderet 100 % op ved pelletering, kunne man undgå lugtgenerne, som kom ved nedkølingen. Man kunne dele processen op i to, og så kom ideen til ...-teknologien. Foderet skulle kun opvarmes cirka 20% af det hidtidige med den nye teknologi. Der var derfor også en stor energibesparelse. Teknologien går ud på, at man aktiverer stivelsen i blandingen, der danner den spiselige skal, og det er stivelsen, der holder sammen på produktet. Da statsstøtten stoppede, ejede han projektet inklusiv patentet. Energistyrelsen må ikke finansiere patentansøgninger, da det ville være direkte firmastøtte. Derfor betalte han og ægtefællen selv omkostningerne herved. Det kostede cirka ½ mio. kr. Knowhow og patentrettigheder var hans. Han blev interviewet på ... omkring den spiselige emballage og derefter kontakten af Danmarks største griseproducent. Som gerne ville have mindre pakker med foder, og det gav ham ideen til at lave normale pillestørrelser, og det var landbrugserhvervet meget mere interesseret i. Det blev til ... E-projektet. Fiskeindustrien var også meget interesseret i ideen. De foderpilletyper, der var udviklet, sank dog for hurtigt i vandet, og derfor skulle der ændres på produktets vægtfylde, for at fiskeindustrien kunne bruge produktet. Det var det, som ... S-teknologien kom til at omhandle. De er ikke kommet videre

med forsøg med denne teknologi.

Han stiftede selskabet på Cayman Island, fordi det var umuligt at låne penge i banken til udviklingsprojekter. Hans tanke var at lave en form for fond. Der kunne tages større risici, når der ikke var skattepligt. Der skulle ikke være drift i selskabet, men forvaltning af rettigheder og udlån af penge. Der skulle lånes penge ud til folk, der havde en god ide. Han kan ikke udtale sig om, hvor mange lån selskabet har givet. Han har selv opnået to lån. Selskabet har nok ikke ydet flere lån end de to lån til ham. Han købte selskabet som en færdig pakke på nettet. Juraen mv. blev ordnet af en advokat på Cayman Island. Han har ikke selv været på Cayman Island. Da skattesagen kom, blev selskabet lukket ned. Det var i marts 2012. Selskabet "slumrer" dog bare. Selskabet kan startes op igen mod at påløbne gebyrer betales.

Det er korrekt, at omsætningen i selskabet var 0 kr. i 2010. Selskabets egenkapital illustrer, hvad der er gået ind i selskabet fra dets stiftelse. Kapitalen er skabt fra cirka 2001-2007 og ud fra lignende aftaler som aftalen med ...AB. Han kan ikke huske noget om omsætningen i selskabet for de enkelte år, men i 2008 og 2009 var der ikke indtægter i selskabet.

Y har ikke stået for nogle af omkostningerne ved patenterne.

Han er uddannet maskiningeniør og blev færdig i 1975. Han har altid arbejdet med foderstoffer. I 1982 startede han Y med to andre. Han endte med at stå for selskabet selv, indtil det lukkede i 2009. Det var et rådgivende ingeniørfirma. De havde bl.a. KFK og DLG som kunder. De var med til at bygge foderfabrikker op, hovedsageligt til husdyr. Y har intet at gøre med hans patenter. Y begyndte at sælge noget udstyr på et tidspunkt. Det var ikke udstyr, som var afledt af patenter, men blot en følge af at Y havde knowhow om udstyret. Ys omsætning i 2000-erne kan han ikke huske. Omsætningen var ganske pæn, da han både fik en god løn, og der samtidig blev dannet egenkapital i Y. Fra 2000-2005 var han 100% koblet op på ... P-projektet. Han var fuldtidsbeskæftiget med projektet i 4 år. Y stod for projektet med ...-teknologien. Det var et krav fra Energistyrelsen, at han beregnede sig løn i perioden, og han havde mange timer. Han var optaget af ... E-projektet i 2005-2009. Han havde på det tidspunkt ikke behov for at tage løn ud af Y, da der ikke var krav om det fra Energistyrelsen. Han havde en god privatøkonomi, så det var heller ikke nødvendigt.

Lånene til selskabet er ikke tilbagebetalt i dag. Med skattesagen kørende kan han ikke betale beløbene tilbage. Han har heller ikke betalt renter.

Han har lavet årsrapporten for 2010. Rapporten er udarbejdet cirka én måned før underskriften. Han begyndte normalt med regnskaberne i februar. Det gjaldt også Ys regnskaber, hvor der var revisor med. Mens selskabet hviler, laves der ikke årsrapporter. De andre regnskaber for selskabet blev destrueret, når der ikke længere var opbevaringspligt.

Til retsmødet i Landsskatteretten i 2013 kan han tydeligt huske, at medarbejderen fra SKAT sagde, at hvis ikke forældelsesfristen skulle gælde i dette tilfælde, så ville reglen ikke have noget anvendelsesområde.

B har forklaret, at hun deltog i mødet den 10. januar 2005. Hun var med til at vedtage, at A kunne låne op til 5 mio. kr. Der var enighed om, at der var sikkerhed ved patenterne for i hvert fald 5 mio. kr. Hun har underskrevet gældsbrevene på de datoer, der fremgår af gældsbrevene. Hun går ud fra, at det er A, der har afholdt omkostningerne ved patenterne. Det er hende, som har underskrevet selskabets regnskab for 2010, og det er sket den 6. marts 2011, som det fremgår af dateringen. Selskabets regnskaber for tidligere år blev ikke indsendt til SKAT, da SKAT bad om det i april 2011, fordi regnskaberne var forældede. Hun havde ikke regnskaberne længere.

Hun skrev under den dato, som er angivet i årsrapporten. Hun ved, at det skete den dato. Hver gang der er en dato angivet, så har hun skrevet under den angivne dag.

C har forklaret, at han er chefkonsulent hos SKAT, hvor han har været siden 1972. Han er uddannet skatterevisor og kontrolmedarbejder. Projekt Money Transfer kørte fra 2009 til 2013. SKAT fik tilladelse til at indhente kontroloplysninger fra 22 forskellige banker vedrørende bankoverførsler til og fra 50 lande. Det var skattely-lande og skattelylignende lande, som blev udvalgt. Der blev set på 5.000-6.000 sager, og der er foretaget reguleringer af skatteansættelsen i 1.500 sager. Det har medført et ekstra provenu til staten på cirka 1,2 mia. kr. Det første Money Transfer-projekt omhandlede bankoverførsler i perioden fra den 1. juli 2004 til den 30. juni 2009. Projektet blev senere videreført for perioden fra den 1. juli 2009 til den 30. juni 2013, og der kører nu yderligere et projekt for en ny periode. Der var ikke så mange

kontrolmedarbejdere på anden del af projektet, som gav cirka 400 mio. kr. i provenu til staten.

Han var projektleder på det første Money Transfer-projekt. Det betød, at han tog møderne med pengeinstitutterne, var med til at sætte kontrol databasen op og styrede projektet. Han har ikke været involveret i de enkelte sager mod skatteydere og derfor heller ikke i sagen med A. Han har også været med i de efterfølgende Money Transfer-projekter.

Swift-systemet, som bankerne bruger til overførsler, har datafelter, som skal udfyldes, og når det i brevet af 5. marts 2012 fra SKAT anføres, at der er modtaget rådata fra Danske Bank betyder det, at de nævnte datafelter er blevet leveret. Fra de 22 banker, der var omfattet af det første Money Transfer-projekt, fik SKAT cirka 5,8 mio. transaktioner ind. Transaktionerne omfattede ca. 145.000 personer. En linje dækkede over en ind- eller udgående transaktion. SKAT får på denne måde oplyst, hvem der har sendt penge fra eller til udlandet, herunder fra hvilken bank, på hvilken dato, valutaen og modtagerens navn og adresse og eventuelt cpr-nummer. Før transaktionerne kan lægges i en stor database, skal filerne klargøres. Ofte er der fejl ved filerne, som derfor skal retur til bankerne for at blive fremsendt i korrekt form igen. Det er projektgruppen, der er ansvarlig for, at dataene fra transaktionerne lægges i databasen på en sikker og godkendt måde. Den 7. december 2010 var hele kontrol databasen klar og lagt ind i SKATs system med de korrekte data. Indtil da har ingen, udover teknikerne, haft adgang til dataene. Efter den 7. december 2010 gik projektgruppen i gang med at lave en bruttosøgning. Der er et tekstfelt, hvor man eksempelvis kan søge på "løn", og så bliver transaktionerne sorteret ud fra søgningen. Ved udvælgelsen af, hvilke transaktioner der skal undersøges nærmere, er der fastsat en beløbsgrænse. På baggrund af søgningen vælger man et antal sager ud, som lægges i SKATs tekstbehandlingssystem. Sagsbehandleren vælger hvilke sager, der skal undersøges nærmere.

I kontrol databasen kan der søges ud fra cpr-numre. Det er korrekt, at udskrifterne, som fremgår af ekstraktens side 348-352, er fra kontrol databasen og omhandler det cpr-nummer, der er søgt på i databasen. Der blev aftalt forskellige datoer med de forskellige banker for indlevering af rådata, så dataene kom løbende ind til SKAT.

Skønsmand Niels Uth har forklaret, at han har en Ph.d. i biomekanik. Han har været ansat i et patentfirma og i patentafdelingerne hos forskellige private virksomheder. De sidste 5 år har han

haft sit eget rådgivningsfirma.

Det er normalt, at man indleverer en national patentansøgning, og så gælder den i 1 år som prioritet i ethvert andet land, hvor man efterfølgende vælger at indlevere sin ansøgning. Man starter derfor normalt med en national ansøgning, og så indleverer man efterfølgende en PCT-ansøgning, som er en international patentansøgning. Når man indleverer en PCT-ansøgning, er der kun tale om en reservation af muligheden for at få patent i mange lande. Man kan udskyde valget af, hvilke lande man søger patent i, i op til to og et halvt år og på den måde udskyde omkostningerne. Det er en meget anvendt fremgangsmåde.

Der er mange strategier at følge med hensyn til patentansøgninger. Det kan være, at man vil sikre en merkantil handlefrihed, dvs. undgå at andre blokerer en fra at handle, samtidig med at man gerne vil beskytte sine egne produkter. En anden form for strategi er at indgive patentansøgninger samtidig med, at man vil tiltrække kapital for at få patenterne udviklet.

Andre har lov til at videreudvikle på detaljer af et patent, men et patent gør det sværere for konkurrenterne.

Patentansøgningerne i sagen bærer præg af, at de er lavet af en person, som ikke har haft så meget indsigt i at lave ansøgninger. Når man er trænet i at lave ansøgninger, har man en masse tilbagefaldspositioner i ansøgningerne, og alle formuleringer er meget afgørende.

Formuleringerne i sagens ansøgninger er utrolig begrænsede, hvor en trænet patentagent ville have været mere generaliserende og gjort det mere generisk. Eksempelvis ville en trænet patentagent have skrevet ”man anvender en mekanisme, der afkorter” i stedet for ”en roterende kniv”. Han kan bekræfte, at en fagmand, der kender til området, vil kunne producere produkterne ud fra beskrivelsen i patenterne.

Ved værdiansættelsen af patenterne har han ved vurderingen af parameteret ”konkurrerende teknologier” set på, hvad der findes af produkter på området. Det er i den forbindelse normalt at undersøge, om der er konkurrerende patenter, som er blokerende for det ansøgte patent. Det er korrekt, at han kunne have rettet henvendelse til A om punktet.

Ved vurderingen af parameteret ”rettigheden til at producere og sælge/bruge” skønnede han ikke, at det var et afgørende parameter ved værdiansættelsen. Når man har kendskab til patentet, er det ud fra en helhedsbetragtning ikke et punkt, som ville have gjort en forskel.

Ved vurderingen af parameteret ”udviklingsstadiet” er det en kompleks vurdering, som afhænger af mange forhold.

De 10 parametre, som han har anført i skønsrapporten under svaret på spørgsmål 4 (ekstraktens side 477), er en opremsning af de forhold, man kan se på ved vurderingen af et patents værdi. En fuldstændig gennemgang af alle parametre ville tage mange år. Det ligger ikke inden for omfanget af sagens syn og skøn. Fuldstændig gennemgang ville i øvrigt ikke have gjort en forskel ved vurderingen. Patenterne bærer i så høj grad præg af, at det ikke er en trænet patentagent, der har udformet ansøgningerne, at det har afgørende betydning for bedømmelsen, og der er ikke grundlag for en højere værdiansættelse af patenterne end anført i rapporten.

Der er ingen tvivl om, at der er et stort marked for foderprodukter. Hvis ... E-teknologien (patent nr. 4-7 i skønsrapporten) umiddelbart kan gå ind i et produktionsapparat og bruges uden investeringer, giver det ingen forskel for værdiansættelsen af patentet. Patentet er stadigvæk ikke udarbejdet godt nok, og det begrænser opfindelsen, dvs. patentet afspejler på den måde ikke en eventuel god opfindelse med logistiske muligheder. Patentet har en beskaffenhed, som gør det ugunstigt for en høj vurdering. Patenterne i denne sag er lette at omgå, og derfor er værdien af patenterne lav. Det er svært at angive værdien af knowhow, der er i forbindelse med patenterne. Tidsforbruget på et projekt siger intet om værdien af det samlede projekt. Hvis patentansøgningen var udarbejdet af en trænet patentagent, ville værdiansættelsen være anderledes.

Om sit svar på spørgsmål 10 (ekstraktens side 486) kan han ikke nærmere redegøre for værdien af hele projektet. Han har forholdt sig til patenternes værdi.

Om sit svar på spørgsmål 12 (ekstraktens side 487-491) er det ikke hans indtryk, at blot fordi der er købere, der vil købe et projekt dyrt, er der et patent af en vis værdi. Det ændrer ikke patentets værdi for ham.

Retsgrundlaget

Skatteforvaltningsloven er sålydende:

”...

§ 20. Agter told- og skatteforvaltningen at træffe en afgørelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet, skal den selvangivelsespligtige og eventuelt andre parter underrettes om den påtænkte afgørelse. Det samme gælder, i det omfang en selvangivelsespligtig har undladt at selvangive og ansættelsen som følge deraf skal ske skønsmæssigt. Underretningen skal opfylde de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.

Stk. 2. Den selvangivelsespligtige m.v. skal samtidig underrettes om, at afgørelsen vil blive truffet som varslet, med mindre den pågældende over for told- og skatteforvaltningen fremkommer med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod afgørelsen inden for en nærmere angivet frist, der ikke uden den pågældendes samtykke kan være på mindre end 15 dage regnet fra skrivelsens datering, medmindre en anden frist er bestemt i lovgivningen....

...

§ 26. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb...

...

§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

...

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

...

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesanmodning fremsættes af den skattepligtige 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af fristerne i § 26.

...”

Bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og § 27, stk. 1, nr. 5, har sit udspring i den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 35, stk. 3 og 4, som blev indføjet i skattelovgivningen ved lov nr. 824 af 19. december 1989 om skattemyndighedernes organisation og opgaver m.v. med følgende ordlyd:

”§35. Skattemyndighederne kan ikke forhøje en ansættelse vedrørende ind-

komst- og formueskat senere end 3 år efter udløbet af det indkomstår, ansættelsen vedrører.

...

Stk. 3. Hvis nogen forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, regnes fristen i stk. 1 fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse.

..."

I bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 1989/90, Tillæg A, side 257-258) er der bl.a. anført:

"Der foreslås i § 40, stk. 1 [§ 35, stk. 1, i den endelige lov], indført en generel regel om, at skattemyndighederne er afskåret fra under en revisionsmæssig gennemgang at forhøje en skatteansættelse senere end 3 år efter udløbet af det indkomstår, som ansættelsen vedrører.

...

Formålet med den foreslåede regel er at beskytte skatteyderne mod efter længere tids forløb at blive stillet over for yderligere skattekrav.

...

Det foreslås i stk. 4 [§ 35, stk. 3, i den endelige lov], at den gældende praksis om, at forældelsesfristen suspenderes, når skatteyderen har begået positive fejl, lovfæstes,...

..."

Bestemmelsen blev ændret ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love, hvorefter den fik følgende ordlyd:

"§ 34. Den kommunale skattemyndighed, told- og skatteforvaltningen og Ligningsrådet kan ikke afsende varsel som nævnt i § 3, stk. 4, om foretagelse eller forhøjelse af en skatteansættelse senere end den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb.

...

§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres såvel efter anmodning fra den skattepligtige som efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

6) I det omfang skatteansættelsen er en følge af, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

...

Stk. 3. En ansættelse kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgningen fremsættes af den skattepligtige inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed,

henholdsvis den skattepligtige, er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 34. ...
...”

I bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 1998/99, Tillæg A, side 4563) er der bl.a. anført:

”Efter forslaget til § 34, stk. 1 udløber den almindelige frist for myndighedernes adgang til at varsle en forhøjelse af en skatteansættelse som hidtil den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb.

Den varsling, der skal foretages inden for fristen, er den »agterskrivelse«, den kommunale skattemyndighed efter § 3, stk. 4, i skattestyrelsesloven skal sende i tilfælde, hvor myndigheden påtænker at foretage en skatteansættelse på et andet grundlag end selvangivet, eller påtænker at ændre den del af grundlaget for en skatteansættelse, der skal selvangives. ...

Det skal i den forbindelse bemærkes, at en agterskrivelse ikke må afsendes, hvis ikke skattemyndigheden på afsendelsestidspunktet i øvrigt er i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring. Det skal endvidere bemærkes, at en agterskrivelse skal indeholde en begrundelse, således at den skattepligtige kan tage stilling til om ændringen er rigtig.”

I bemærkningerne er det side 4566 videre anført:

”Det foreslås under § 35, *stk. 3*, at adgangen til at fravige de almindelige ansættelsesfrister skal forudsætte, at den skatteansættende myndighed, respektive den skattepligtige, reagerer inden for rimelig tid efter at den pågældende er blevet opmærksom på det forhold, der begrundes fristforlængelsen.

Hvad der er rimelig tid må bero på en bedømmelse af det enkelte forhold, hvorunder såvel sagens karakter, f.eks. om der er tale om en sag, hvor der eventuelt vil blive gjort strafansvar gældende, som den skattepligtiges personlige forhold, f.eks. sygdom, indgår, men normalt må der skulle reageres indenfor 6 måneder.”

Ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændringer af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet m.v.) blev § 35 ændret, således at den havde følgende ordlyd:

”§ 35. Uanset fristerne i § 34 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter skattemyndighedernes bestemmelse i følgende tilfælde:

...

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne har forsætligt eller groft uagtsomt bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en skatteansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

...

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af myndighederne eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skatteansættende myndighed henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 34...

..."

I bemærkningerne til lovforslaget (Folketingstidende 2002/03, Tillæg A, side 4597) er der bl.a. anført:

"Det foreslås, jf. forslaget til § 35, stk. 2, at bestemmelsen justeres, således at det direkte i loven angives, at anmodningen eller varslingen af en ekstraordinær skatteansættelse skal ske inden 6 måneder.

..."

Procedure

Skatteministeriet har til støtte for sin påstand navnlig gjort gældende, at pengeoverførslerne fra selskabet til A er skattepligtig personlig indkomst for ham i henhold til statsskattelovens § 4, jf. personskattelovens § 3, stk. 1. Efter de konkrete omstændigheder i sagen påhviler det A at føre bevis for, at de indsatte midler ikke er skattepligtige. Da de påståede lån er ydet mellem nærtstående, er bevisbyrden skærpet, og beviset skal derfor være bestyrket ved objektive kendsgerninger. A har ikke løftet denne bevisbyrde. Det fremgår ikke af bogføringsteksterne til overførslerne, hvad beløbene angår. Beløbene stammer fra et selskab på Cayman Island, som var ejet af As ægtefælle, og hvor A var direktør. Der var ingen andre ansatte i selskabet, som efter det oplyste byggede på As udviklingsprojekter, og selskabet har kun ydet lån til A. As lønindtægt fra Y faldt samtidig med, at beløbene blev udbetalt fra selskabet. De to gældsbreve, der ligger til grund for lånene, er oprettet på særlige vilkår. De er afdragsfrie i 7 år, og der er givet rentefrihed, uanset at det ikke fremgår klart af vilkårene. Da A reelt kontrollerede selskabet fuldt ud sammen med sin ægtefælle, er det uden betydning, at lånene er oprettede som anfordringslån. Den sikkerhed, der blev stillet for lånene, var endvidere uden reel værdi. Det er bekræftet ved det syn og skøn, der er foretaget under sagen. De lånte beløb er i dag, hvor der er forløbet cirka 12 år, fortsat ikke tilbagebetalt.

Årsrapporten for 2010 for selskabet er udfærdiget af A, og rapporten har ikke været underlagt

revision. Rapporten er dateret den 6. marts 2011, og det må antages, at brevet fra SKAT, hvor man udbad sig materiale i sagen, var kommet frem til A på dette tidspunkt. Årsrapporten har derfor en ringe bevisværdi.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for at foretage ændring af As skatteansættelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt, har Skatteministeriet gjort gældende, at A ved at udeholde skattepligtig indtægt i hvert fald har handlet groft uagtsomt. Fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er endvidere overholdt, idet SKAT varslede forhøjelsen af skatteansættelsen senest 6 måneder efter, at SKAT kom til kundskab om forhold, der begrundet fravigelse af fristen i samme lovs § 26, stk. 1. Fristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt skatteansættelse, således at der kan sendes en agterskrivelse, som opfylder forvaltningslovens krav, jf. i øvrigt skatteforvaltningslovens § 20. Den 7. december 2010 var dataene om overførslerne fra bankerne alene klargjort til sagsbehandling i SKAT, hvilket i første omgang var en grovsortering af de mange transaktioner. SKAT havde den 7. december 2010 ingen viden om, hvad pengeoverførslerne dækkede over, og SKAT kunne derfor ikke varsle en korrekt skatteansættelse på dette tidspunkt. Det var først i perioden fra den 24. marts 2011 til omkring den 26. maj 2011, at SKAT kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt skatteansættelse. Det var således tidligst ved SKATs modtagelse af As brev af 23. marts 2011, hvor SKAT bl.a. modtog gældsbrevene, at 6-måneders fristen begyndte at løbe. Fristen begyndte i hvert fald ikke at løbe før den 13. januar 2011. Skatteministeriets adgang til efter skatteforvaltningslovens § 49 at indbringe Landsskatterettens afgørelse for domstolene er ikke begrænset af, hvad en medarbejder fra SKAT har tilkendegivet under retsmødet i Landsskatteretten.

A har til støtte for sin påstand om frifindelse navnlig gjort gældende, at de modtagne beløb er lån, som udgør en ikke-skattepligtig formuebevægelse. A har ved objektive kendsgerninger godtgjort, at der var tale om reelle lån med tilbagebetalingspligt, og SKAT har ikke løftet sin bevisbyrde for, at det skulle forholde sig anderledes. Gældsbrevene viser, at der er indgået låneaftaler mellem selskabet og A, og dette er yderligere bestyrket ved, at beløbene blev udbetalt umiddelbart efter indgåelsen af låneaftalerne, og af mødereferatet af 10. januar 2005. Vilkårene i låneaftalerne er ikke usædvanlige eller særligt favorable. Staten yder lån på samme vilkår i lignende situationer. Lånene er bogført i selskabets regnskab for 2010, som er

udarbejdet inden A fik kendskab til SKATs undersøgelse. Det kan ikke bebrejdes A, at der ikke kan fremlægges regnskaber for tidligere år for selskabet eller dokumentation om selskabets forhold i øvrigt. Selskabet har overholdt de gældende regler for selskaber på Cayman Island. Der er stillet fornøden sikkerhed for lånene. Sikkerhedsstillelsen omfattede ikke alene patenterne, men også den knowhow og procesviden mv. som knyttede sig til patenterne, hvilket fremgår af mødereferatet af 10. januar 2005. Skønsmandens værdiansættelse af patenterne kan ikke lægges til grund. Skønserklæringen er til dels fejlagtig og på nogle punkter ufuldstændig. Skønsmændene har ikke haft den fornødne kompetence. Skønserklæringen kan derfor ikke tillægges bevismæssig vægt. Hvis erklæringen tillægges betydning, viser den, at patenterne havde en værdi, men at værdien ikke var så høj, som låneforholdets parter regnede med. Det var parternes subjektive opfattelse, at der var stillet tilstrækkelig sikkerhed. Der er ingen dokumentation for, at A har udført arbejde for selskabet. Selskabet har haft indtægter fra bl.a. kontrakten med ...AB. As fald i lønindtægt fra Y skyldes, at statsstøtten til ...-projektet udløb i 2005. Y havde brug for at konsolidere sig, og A havde ikke behov for at trække en større lønning ud af Y.

For så vidt angår grundlaget for en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen i medfør af skatteforvaltningslovens § 27 har A gjort gældende, at Skatteministeriet ikke har godtgjort, at indkomstansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag som følge af grov uagtsomhed, jf. bestemmelsens stk. 1, nr. 5. Der foreligger ikke et strafbart forhold, og det kan ikke bebrejdes A, at han ikke var opmærksom på den skattemæssige kvalifikation af låneforholdene ved udarbejdelsen af selvangivelsen for 2005. Låneaftalerne er udarbejdet i overensstemmelse med gældende skattepraksis på området. SKAT har endvidere ikke inden for 6-månedersfristen foretaget varslingen efter bestemmelsens stk. 2. Skatteministeriet har bevisbyrden for, at varslingsfristen er overholdt. Fristen løb fra i hvert fald den 7. december 2010. På det tidspunkt var SKAT i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse, og SKAT havde dermed den fornødne kundskab om det forhold, der begrundede fravigelsen af fristerne i skatteforvaltningslovens § 26. Der forelå oplysning om bankoverførslerne, og den 7. december 2010 burde SKAT have igangsat nærmere undersøgelser, hvilket SKAT havde 6 måneder til. I Østre Landsrets dom af 28. februar 2012 (Tidsskrift for Skatteret 2012, side 291), som er den ledende dom på området, er der taget udgangspunkt i formuleringen af den tidligere gældende lovbestemmelse, og dommen er derfor fejlagtig på dette punkt. Den efterfølgende retspraksis har følgelig også et forkert afsæt. Formålet med fristen er at beskytte skatteyderen mod efter længere tidsforløb at blive stillet

over for yderligere skattekrav. Skatteministeriet er i øvrigt bundet af det begunstigende tilsagn, som medarbejderen fra SKAT kom med under Landsskatterettens behandling af sagen. Tilsagnet kan ikke gyldigt tilbagekaldes. Der er en skærpet bevisbyrde for Skatteministeriet i en sådan situation.

Landsrettens begrundelse og resultat

I den foreliggende situation, hvor der er indsat pengebeløb på As bankkonto fra et selskab, der har hjemsted på Cayman Island, og som er kontrolleret af en nærtstående til A, sammenholdt med oplysningerne om As indtægtsforhold i årene op til 2005 og derefter, påhviler det A at godtgøre, at de indsatte beløb er skattefrie lånebeløb.

De gældsbreve, som A har henvist til, er begge oprettet på sådanne særlige vilkår, at gældsforholdets beståen ikke er godtgjort alene ved disse dokumenter. Selskabet har indrømmet A en lang løbetid uden krav om betaling af afdrag og renter før ved hovedstolens forfald, og lånene er fortsat ikke krævet tilbagebetalt af selskabet. Landsretten lægger efter det afholdte syn og skøn til grund, at de patenter, der blev stillet til sikkerhed for lånene, var af en sådan karakter, at de alene repræsenterede en begrænset værdi og var utilstrækkelige som sikkerhedsstillelse for gældsforholdene.

Selskabet oparbejdede i perioden fra stiftelsen til 2005 en egenkapital, som kunne danne grundlag for udbetalingen af pengebeløbene til A. A var direktør i selskabet, men modtog ikke løn for dette, og der var ingen ansatte i selskabet. Der er fremlagt meget begrænsede oplysninger om, hvordan selskabet blev drevet, herunder hvordan der blev genereret omsætning, og den fremlagte kontrakt med ...AB udgør således ikke i sig selv et tilstrækkeligt grundlag til oplysning af selskabets driftsforhold.

På denne baggrund og efter de i øvrigt foreliggende oplysninger for landsretten har A ikke godtgjort, at der består et reelt gældsforhold mellem ham og selskabet med en forpligtelse til tilbagebetaling af de angivne beløb. De udbetalte beløb må herefter anses for skattepligtig indkomst for ham, jf. statsskattelovens § 4.

Landsretten finder, at A i hvert fald har handlet groft uagtsomt ved ikke at have selvangivet

indsættelserne på sin konto, hvorfor skattemyndighedernes krav vedrørende indkomståret 2005 ikke er forældet, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, må regnes fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er kommet i besiddelse af det fornødne grundlag for at varsle en korrekt afgørelse om ansættelsen. Der er efter Cs forklaring ikke grundlag for at fastslå, at SKAT allerede den 7. december 2010 var i besiddelse af det fornødne grundlag for at gennemføre den varslede ansættelsesændring. Først i forbindelse med SKATs korrespondance med A og B i perioden marts til og med maj 2011 kom SKAT i besiddelse af det fornødne grundlag for at kunne varsle en korrekt afgørelse om ansættelsen, hvilket skete ved agterskrivelsen af 13. juli 2011, og dermed inden for fristen i § 27, stk. 2.

Herefter, og da Skatteministeriet ikke er bundet af SKATs tilkendegivelse under mødet i landsskatteretten, tages Skatteministeriets påstand om, at A skal anerkende, at hans personlige indkomst for indkomståret 2005 skal forhøjes med 2.491.705 kr. til følge.

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal A betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 124.000 kr. Beløbet omfatter 4.000 kr. til retsafgift og 120.000 kr. til udgifter til advokatbistand.

Beløbet til dækning af udgifter til advokatbistand er inkl. moms, da Skatteministeriet ikke er momsregistreret. Landsretten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi og omfang, herunder at der har været afholdt syn og skøn, og at sagen har været hovedforhandlet over halvanden retsdag.

Th i k e n d e s f o r r e t:

A skal anerkende, at hans personlige indkomst for indkomståret 2005 skal forhøjes med 2.491.705 kr.

A skal betale sagens omkostninger til Skatteministeriet med 124.000 kr.

Idømte sagsomkostninger skal betales inden 14 dage.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.