

HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 2. november 2011

Sag 499/2007 og sag 500/2007

(2. afdeling)

John Aage Wester

(advokat Christian Bachmann)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Anders Vangsø Mortensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 11. afdeling den 27. november 2007.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Peter Blok, Niels Grubbe, Marianne Højgaard Pedersen, Poul Dahl Jensen og Lars Hjortnæs.

Påstande

Appellanten, John Aage Wester, har for Højesteret anerkendt, at han var fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 1994-2002 og har herefter nedlagt følgende påstande:

Principalt:

Indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at John Aage Westers skattepligtige indkomst for indkomstårene 1994-2002 skal nedsættes til 0 kr. og at hans momstilsvær for samme periode skal nedsættes til 0 kr.

Subsidiært:

Skatteministeriet skal anerkende, at udlejningen af facadeplads på ejendommen Banegårdspladsen 20, Århus, var fritaget for moms i årene fra 1994-2002.

Mere subsidiært:

Skatteministeriet skal anerkende, at skattesagen og momssagen hjemvises til fornyet ligningsmæssig behandling ved SKAT.

Skatteministeriet har principalt påstået stadfæstelse.

Subsidiært har ministeriet nedlagt påstand om, at John Aage Westers skatte- og momsansættelser for indkomstårene 1994-2002 hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.

Forklaringer

Til brug for Højesteret er der afgivet supplerende forklaring af John Aage Wester og af revisor Allan Camfield. Endvidere er der afgivet forklaring af Holger Strahl og Ole Byriel.

John Aage Wester har forklaret bl.a., at han leverede specialolier til blandt andet Dandy-fabrikken i Vejle. Dandy-familien ejede ejendommen på Banegårdspladsen i Århus. Han lejede en lejlighed i ejendommen, og han lejede facaden over mod Banegården til reklameformål. På et tidspunkt blev Top Danmark medejer af ejendommen, og for nogle år siden blev ejendommen solgt til Olav de Linde i Århus. Efter lejekontrakten er lejer John Aage Wester eller til ordre. Han lagde lejekontrakten ind i Delta Oil. Over for udlejeren var han garant via Danske Bank i Risskov, idet Delta Oil International Ltd. i England ikke kunne være garant. Garantien blev forhøjet, og det var fortsat kun ham, der var garant. Indtægterne fra udlejningen til reklameformål blev bogført i selskabet Westco, som var en underafdeling af det engelske selskab Delta Oil International Ltd. Selve lejeindtægterne gik ind på hans konto i Danmark, først i Bikuben og senere i Danske Bank. De udgifter, der var forbundet med udlejningen, blev betalt enten af selskabet Delta Oil International Ltd. eller via kontoen i Danske Bank. Selskabets revisor fik alle bilag, og overskuddet tilfaldt Delta Oil International Ltd. Der blev dannet en underafdeling af Delta Oil ved navn Aceprove, men det blev vist aldrig til et egentligt selskab. I Delta Oil International Ltd.'s regnskab figurerer både fakturaer fra England og fra Danmark. Delta Oil satte et reklameskilt op på facaden i 1994. Westcos aktivitet er lagt ind i Delta Oil International Ltd. Dette blev Dandy-familien, som han jo havde lejet facaden af, gjort bekendt med. I 1999 eller 2000 døde selskabets engelske revisor, revisor Ross, og revisor Allan Camfield overtog revisionen. Det er Delta Oil International Ltd., der udlejer reklamearealet, og selskabet har ikke indflydelse på reklameskiltens udformning. Reklamerne er lysskilte, og strømmen betales a conto. Momsen er ikke blevet trukket fra. Indtægterne er omfattet af EU-lovgivningen, og der skal ikke betales moms. Der har også været en konto ved BG-bank, senere Danske Bank, og ved Jyske Bank.

Allan Camfield har forklaret bl.a., at John Aage Wester har betalt skat i England. Allan Camfield har været revisor for John Aage Wester siden 1999/2000, hvor han overtog arbejdet fra

revisor Ross. Han ordnede John Aage Westers skatteregnskab i England og også Delta Oil International Ltd.'s regnskab i England. Indtægterne i Delta Oil International Ltd. faldt i to dele, dels indtægter vedrørende olieprodukter og smøremidler, dels en indtægt, der er lidt underlig for et oliefirma, nemlig fra udleje af reklamer i Århus. Indtægterne fra olieprodukterne gik ind i og forblev i selskabet. Han modtog fakturaer vedrørende indtægterne fra Århus, men selve beløbene gik ikke ind på Delta Oil International Ltd.'s konto, men på John Aage Westers konto. Fakturaer på udgifterne vedrørende reklamerne i Århus indgik i Delta Oil Company Ltd.'s udgiftsbilag. Udgifterne blev betalt fra John Aage Westers konto i Danmark. Det drejede sig for eksempel om lejeudgifterne og udgifterne til elektricitet. Allan Camfield interesserede sig for, hvad der regnskabsmæssigt, det vil sige fakturamæssigt, indgik i Delta Oils regnskab på indtægts- og udgiftssiden, og han interesserede sig ikke for – og skulle heller ikke tage sig af – om dette stemte med indtægter og udgifter vedrørende John Aage Westers konto i Danmark. John Aage Wester har løbende fremsendt bilag på indtægter og udgifter vedrørende reklamerne i Århus, og bilagene er i original form, og de er som forklaret bogført i det engelske selskab.

John Aage Wester havde et tilgodehavende hos Delta Oil International Ltd. på 50.000 £, da han overtog revisionen i 1999/2000. Der er en mellemregningskonto mellem John Aage Wester og det engelske selskab.

Der var nogle fejl i brevet af 5. juni 2000 fra de engelske skattemyndigheder. Nogle oplysninger i brevet er baseret på en telefonsamtale mellem ham og skattemyndighederne. Samtalen fandt sted, efter at han havde overtaget revisionen fra den tidligere revisor Ross, og der var tale om et skattemæssigt spørgsmål, som han ønskede at få bragt i orden. Det er rigtigt nok, at han gav de oplysninger, som er gengivet i brevet, men han tog samtidig forbehold for rigtigheden af oplysningerne, og det forhold fremgår ikke af skattemyndighedernes brev.

Da revisor Ross' virksomhed blev solgt, overtog han alle kunder, og kunderne blev gennemgået overfladisk. Ross sagde om Delta Oil International Ltd., at Allan Camfield skulle henvende sig til John Aage Wester, som da også har givet supplerende oplysninger om Delta Oil International Ltd. efterfølgende og løbende.

Holger Strahl har forklaret bl.a., at han er uddannet inden for industri i engros- og detailhandel. Han er direktør for Delta Oil. Delta Oils hovedområde er salg af smøremidler, herunder kundeservice og andre salgsaktiviteter, og udlejning af facader til reklameformål.

Ole Byriel har forklaret bl.a., at han er direktør i byggeselskabet Olav de Linde. Han har tidligere administreret byggeselskabets ejendomme, herunder ejendommen Banegårdspladsen 20. Facaden er i følge lejekontrakten lejet ud til Westco Administration ved John Wester. Der er ret til fremleje og afståelsesret i lejekontrakten. Der er et skift i, hvem der er faktureret til, og det er sket efter besked fra John Aage Wester. En faktura fra november 2001 er faktureret til Westco Administration, Egå Havvej 2A, 8250 Egå. Den 1. august 2005, og for eksempel også den 1. januar 2007, er der faktureret til Delta Oil, Sekretariatet, Box 1610, Egå Havvej 2A, 8250 Egå. Den 21. oktober 2002 er der faktureret til Westco Administration, Box 1610, Egå Havvej 2A, 8250 Egå.

Lejekontrakten indgået med den daværende ejer af ejendommen i 1993, hvor det er angivet, at lejer er John Wester eller ordre, er formentlig den oprindelige lejekontrakt. Han har ikke fået udlejers eksemplar af lejekontrakten med. Administratoren har ikke hæftet sig ved, hvem fakturaen er blevet sendt til, da de altid er blevet betalt. Han kan ikke udelukke, at John Aage Wester har overdraget sine rettigheder til Delta Oil International Ltd., men han har ikke i byggeselskabets papirer fundet eller set en sådan overdragelsesaftale. Olav de Linde Byggeselskab overtog ejendommen og administrationen af ejendommen ultimo 2001/primus 2002. Byggeselskabet Olav de Linde opsagde på et tidspunkt facadelejemålet, idet man troede, at tiden for lejemålet var udløbet. Opsigelsen blev sendt til John Wester, c/o Westco Administration UK, Box 1610, Egå Havvej 2A, 8250 Egå. Efter at byggeselskabet havde opsagt lejekontrakten, talte han telefonisk med John Aage Wester, og han accepterede under telefonsamtalen, at udlejer havde begået en fejl ved at anføre, at aftalen var udløbet. Udlejer modtog et brev fra "Delta Oil Ltd." på vegne af "Westco Administration UK", som gik ud på, at udlejer skulle trække opsigelsen tilbage, hvilket man gjorde. Begrundelsen var, at der tidligere var blevet ændret i lejeaftalen, således at den ikke var udløbet endnu. Han husker ikke, om man overvejede at forsøge at opsige lejeaftalen, fordi der var kommet en ny lejer.

Han er ikke bekendt med nogen overdragelsesaftale. Der er ikke forsvundet noget fra sagsmapperne hos udlejer, og han har ikke hørt om nogen overdragelse. Da byggeselskabet overtog ejendommen, fik man kopi af alle lejeaftaler. Han har aldrig hørt om, at andre end John Aage Wester var lejer. Der var blevet lavet en tillægsaftale om leje af små værelser til Westco Administration tilbage i marts 1995. Byggeselskabet har ikke faktureret regninger til Delta Oil før i 2003. I 2004 blev der faktureret til Westco Administration UK, c/o John Wester, Box 1610, Egå Havvej 2A, 8250 Egå. Når byggeselskabet indgår en ny lejeaftale, bliver der nor-

malt udarbejdet en allonge til den tidligere lejekontrakt. Han er klar over, at dette har juridisk betydning, men det er ikke sket her. Han har ikke haft fokus på, om lejereren havde udnyttet sin afståelsesret. Byggeselskabet Olav de Linde har ikke fået udleveret al tidligere korrespondance mellem John Aage Wester og den tidligere udlejer Vecata A/S, men har kun fået den korrespondance, som den tidligere ejer skønnede var nødvendig.

Supplerende sagsfremstilling

I et brev af 2. februar 2009 til Retten i Århus fra direktør Ole Byriel hedder det:

”Retssag BS 13-2365/2008 – John Wester/Skatteministeriet

Jeg var den 29. januar 2009 indkaldt som vidne i sagen og afgav min forklaring, uden på forhånd at have fået nogen indikationer af hvad man ville spørge mig om.

Da jeg kom tilbage til kontoret kunne jeg ikke undlade nøje at gennemgå korrespondancen i vores sagsmappe og må konstatere at der ikke er nogen tvivl om lejereren i forholdet gennem vores ejerperiode, dvs. fra 1. januar 2001, har været Westca Administration under Delta Oil LTD.

Kopi af korrespondance vedlægges.

Om i kan bruge det til noget nu ved jeg ikke, men nu er oplysningerne videregivet.”

Den vedlagte korrespondance omfattede bl.a. kopi af et brev af 22. december 1994 fra John Aage Wester til Dandy Fabrikken. I brevet hedder det:

”Ang. Banegaardpladsen 20. Aarhus

Med hensyn til de indgaaende kontrakter, bekræfter vi som aftalt foelgende.

De daarligste af Pentagon Facadepladerne på bygningen kan eventuelt udskiftes, idet der ifoelge Vicevaert Poul Osterhaab henstår ekstra plader i kaeldereren.

Den opmaalte ramme på taget giver muligheder for at dele pladsen i 3 fag og vi bekræfter, at saafremt Stimorol vil leje arealet hos os, eller en del heraf finder vi en speciel leje, ligesom Stimorol vil have en forlejeret. Oensker Stimorol (marketingafdelingen) det hele, er det ok, men som det ses af det modtagne billede bliver det maaske for meget.

Vi bekræfter endvidere aftalen om, at vi (undertegnede eller ordre) som en aftalt forpligtigelse vedligeholder Facade rammen ovenpaa taget og fortloebende inspicerer forankringen, saaledes sikkerheden er i orden med hensyn til eventuel montage.

Saafremt der ikke er yderligere tilfoejelser betragter vi aftalerne som fuldstændige.

Eventuel post kan fremsendes til nedenstaaende adresse.

Med venlig hilsen

John Wester”

Nederst på brevet er anført:

”Westco Administration
DELTA OIL LTD
BOX 52 DK-8240 RISSKOV”

Den vedlagte korrespondance omfattede endvidere kopi af et brev af 23. december 1994 fra Delta Oil International Ltd. til Dandy Fabrikken A.S. I brevet hedder det:

”Ang. Kontrakt Banegaardspladsen 20.

Ved henvendelse til raadhuset er vi kommet i besiddelse af de oprindelige konstruktionsstegninger vedroerende Banegaardspladsen 20, vi har også nogle historiske billeder der her vedlægges separat med forklaring.

Med hensyn til de elektriske installationer i bygningen og eventuel af og paamontering af facadeplader, har vi forbindelse til leverandoeren af pladerne der har betegnelsen Pentagon.

Jeg skal endvidere oplyse, at de indgaaede aftaler (lejekontrakter) med undertegnede, eller ordre er overdraget til Delta Oil International Ltd, England hvilket jeg har valgt som aktionær i dette selskab, som oplyst er Westco administration en aktivitet under dette selskab.”

Brevet er underskrevet af ”John Aage Wester, director” og ”A.C. Hearmon, administration”.

I brevet af 5. juni 2000 fra de engelske skattemyndigheder hedder det yderligere:

”I enclose for your reference a copy of the company’s profit and loss account as at 31 March 1999, including comparative figures for the previous year. These show losses have arisen, but in a telephone conversation on 18 February 2000, the accountant acting told our Inspector this position was likely to change this year. The reason for this is that Mr Wester has commenced to take on consultancy work.”

Der er fremlagt en lejekontrakt indgået i februar 2001 mellem Carlsberg Danmark A/S og Westco Administration.

Regnskabet for Delta Oil International Ltd. for 2001-2002 indeholder ligesom regnskaberne for de to forudgående år en indtægt benævnt ”Consultancy fees”. Af regnskabet for 1999-2000 fremgår, at der i det forudgående år ikke var nogen tilsvarende indtægt.

Anbringender

John Aage Wester har supplerende anført, at med fremlæggelsen for Højesteret af brevet af 23. december 1994, hvorved den daværende ejer af bygningen Banegårdspladsen 20 i Århus blev gjort bekendt med, at John Aage Wester havde overdraget de indgåede lejekontrakter til Delta Oil International Ltd., må Skatteministeriet have bevisbyrden for, at lejeindtægterne fra facadeudlejningen ikke tilkom Delta Oil, og denne bevisbyrde er ikke løftet. Leje i henhold til facadelejekontrakterne blev indbetalt på John Aage Westers konti, men blev bogført som indtægter i Delta Oils regnskaber, og Skatteministeriet har ikke godtgjort, at der ikke skete en almindelig løbende mellemregning. Delta Oil må derfor anses som rette indkomstmottager. Skatteministeriet har heller ikke godtgjort, at der har været tale om en udlodning fra Delta Oil til ham.

Med hensyn til den subsidiære påstand har John Aage Wester supplerende anført, at facadeudlejningen ikke er momspligtig, idet der er tale om videreudlejning af facadearealer og alene med adgang for lejeren til selv at opsætte reklameskilte. Der må også lægges vægt på, at bygningens ejer har udlejet facadearealerne uden moms.

Mere subsidiært bør sagen hjemvises til fortsat behandling ved SKAT med henblik på beregning af fradrag for yderligere driftsudgifter samt for elafgifter for så vidt angår moms.

Skatteministeriet har supplerende anført, at der allerede på grund af interessefællesskabet mellem John Aage Wester og Delta Oil International Ltd. må stilles skærpede krav til beviset for, at John Aage Westers rettigheder i henhold til lejekontrakterne om brug af reklameplads på facadearealerne på Banegårdspladsen 20 var overført til Delta Oil. Det brev af 23. december 1994 til bygningens daværende ejer, som er fremlagt for Højesteret, er ikke tilstrækkeligt til at løfte bevisbyrden for, at John Aage Wester ikke er rette indkomstmottager, når henses til, at lejeaftalen med ejendommens ejer er indgået af John Aage Wester, at der ikke er fremlagt en overdragelsesaftale mellem ham og Delta Oil, at der ikke er fremlagt eksempler på, at Delta Oil er angivet som aftalepart i facadelejeaftalerne, at lejebeløbene blev indbetalt til og udgifter vedrørende lejeaftalerne betalt fra John Aage Westers konti, at overskuddet ikke blev

overført til Delta Oil, og at de regnskabsmæssige oplysninger for Delta Oil ikke godtgør, at lejeindtægterne løbende er indgået i dette selskabs regnskaber og i mellemregningen mellem John Aage Wester og selskabet.

Det er efter lovens ordlyd og forarbejder uden betydning for spørgsmålet om momsfrigørelse efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, om der er tale om udlejning eller videreudlejning, og om udlejningen sker med eller uden medfølgende reklameskilte.

Hvis Delta Oil anses som rette indkomstmodtager, skal sagerne hjemvises til fortsat administrativ behandling med henblik på beregning af udbytteskat for John Aage Wester af de beløb, der er indgået på hans konti og er forbrugt af ham, jf. ligningslovens § 16 A og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien artikel 10, stk. 1.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens hovedspørgsmål for Højesteret er, om det er John Aage Wester eller Delta Oil International Ltd., der er rette indkomstmodtager af lejeindtægterne.

Lejekontrakten med den daværende ejer af ejendommen Banegårdspladsen 20, Århus, er indgået af John Aage Wester. Alle indtægter og udgifter vedrørende facadeudlejningen blev betalt til, henholdsvis fra, John Aage Westers personlige bankkonti, og overskuddet fra udlejningen blev ikke overført til Delta Oil International Ltd. Aftalerne med lejerne af reklameplads og fakturaerne til disse er indgået, henholdsvis udstedt, af "Westco Administration" eller "Westco Administration UK", og der er ikke fremlagt noget eksempel på aftaler indgået af eller fakturaer udstedt af Delta Oil International Ltd. Det bemærkes herved, at de fremlagte engelske fakturaer, som angiver at være udstedt af "Delta Oil", er kopier, som er anvendt som grundlag for udarbejdelsen af selskabets regnskaber for regnskabsåret 1999-2000 og senere, men som ikke er anvendt over for lejerne.

Heroverfor kan der ikke lægges afgørende vægt på de for Højesteret fremlagte kopier af brevene af 22. december 1994 fra John Aage Wester til ejendommens daværende ejer og af 23. december 1994 fra Delta Oil International Ltd. til samme.

John Aage Wester har forklaret, at indtægten fra udlejningen blev bogført som indtægt for Delta Oil International Ltd. Skattemyndighederne har ikke bestridt, at indtægten under betegnelsen "Consultancy fees" er medtaget i selskabets indtægter for indkomstårene 1999-2000 og

2000-2001 ifølge de ikke reviderede årsregnskaber for disse år, og tilsvarende fremgår af årsregnskabet for 2001-2002. Det fremgår imidlertid af regnskabet for 1999-2000, at der ikke var en tilsvarende indtægt i det forudgående år. Der er endvidere ikke fremlagt regnskabsmateriale, som viser udviklingen i mellemregningen mellem John Aage Wester og Delta Oil International Ltd. Det er herefter ikke ved John Aage Westers forklaring og de fremlagte regnskaber godtgjort, at lejeindtægterne reelt er tilgået selskabet i den omhandlede periode fra 1994 til 2002.

Højesteret tiltræder herefter, at udlejningsvirksomheden i årene 1994 til 2002 må anses for drevet af John Aage Wester personlig.

Af de grunde, der er anført af landsretten, tiltræder Højesteret, at udlejningen må anses for udlejning af reklameplads og derfor ikke er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

John Aage Wester har ikke nærmere konkretiseret sine indsigelser mod skattemyndighedernes opgørelse af hans skattepligtige indkomst og momstilsvær, og Højesteret finder på denne baggrund og efter sagens forløb ikke tilstrækkeligt grundlag for at give John Aage Wester medhold i den mere subsidiære påstand om hjemvisning af skattesagen og momssagen til fornyet behandling ved SKAT.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

Thi kendes for ret:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal John Aage Wester betale 175.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afgivelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.