

# HØJESTERETS DOM

## afsagt onsdag den 27. januar 2021

**Sag 12/2019**

(2. afdeling)

A

(advokat Henrik Peytz)

mod

Skatteministeriet

(advokat Per Lunde Nielsen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 22. afdeling den 4. januar 2019 (B-2282-15).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jon Stokholm, Henrik Waaben, Michael Rekling, Anne Louise Bormann og Jørgen Steen Sørensen.

### **Påstande**

Appellanten, A, har nedlagt følgende påstande:

1. As skattepligtige indkomst for 2007 nedsættes med 90.970.509 kr. i forhold til Landsskatterettens kendelse af 19. november 2014, altså til 0 kr. Subsidiært nedsættes hans skattepligtige indkomst for 2007 med et mindre beløb.

Alternativt:

1a. Skatteministeriet skal anerkende, at der ved opgørelsen af As skattepligtige indkomst for 2007 er grundlag for at nedsætte hans skattepligtige indkomst med 1.638.266 kr. vedrørende betalinger fra B-virksomhed samt (i) at nedsætte hans afståelsessum for aktieposten i B-virksomhed og (ii) at forhøje hans anskaffelsessum for aktieposten i B-virksomhed, alt i forhold til Landsskatterettens kendelse af 19. november 2014. Opgørelsen af hans skattepligtige indkomst for 2007 hjemvises på dette grundlag til Skattestyrelsen.

2. As skattepligtige indkomst for 2008 nedsættes med 1.565.181 kr. i forhold til Landsskatterettens kendelse af 19. november 2014, altså til 0 kr.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

For det tilfælde, at Højesteret kommer frem til, at størrelsen af As aktieavance til beskatning i indkomståret 2007 skal nedsættes, og Skatteministeriet dermed ikke (fuldt ud) får medhold i den nedlagte påstand om stadfæstelse, nedlægges følgende påstande:

Principalt: A skal anerkende, at hans skattepligtige indkomst i indkomståret 2005 skal forhøjes med 130 mio. kr., og at han til Skattestyrelsen skal betale 58.270.694 kr. med tillæg af rente i henhold til reglerne i kildeskattelovens § 62 A.

Subsidiært: A skal anerkende, at hans skatteansættelse for indkomståret 2005 behandles af Skattestyrelsen med henblik på beskatning af udbyttet hidrørende fra hans erhvervelse af aktier i B-virksomhed fra C-virksomhed til underpris.

Over for As påstand 1 a har Skatteministeriet påstået frifindelse. Over for Skatteministeriets betingede påstande har A påstået frifindelse.

### **Supplerende sagsfremstilling**

Parterne er enige om, at den værdi af B-virksomhed pr. 15. maj 2007, som fremgår af Landsskatterettens kendelse af 19. november 2014 (landsrettens dom s. 10), rettelig skal være 97.324.243 kr. Parterne er også enige om, at henvisningen i landsrettens dom s. 24, 3. afsnit, til B-virksomhed rettelig skal være til L-virksomhed.

Under sagens behandling i Københavns Byret nedlagde Skatteministeriet i svarskrift af 29. maj 2015 påstand om frifindelse. I et senere processkrift af 31. august 2015 nedlagde ministeriet følgende ændrede påstande:

*”Principalt: Frifindelse.*

For det tilfælde, at Skatteministeriet ikke får medhold i den nedlagte påstand om frifindelse for så vidt angår indkomståret 2007, nedlægges følgende påstande:

*Påstand 1*

For det tilfælde, at retten kommer frem til, at størrelsen af As aktieavance til beskatning i indkomståret 2007 skal nedsættes, nedlægges følgende påstande:

*Principalt:* A skal anerkende, at hans skattepligtige indkomst i indkomståret 2005 skal forhøjes med kr. 130 mio., og at han til SKAT skal betale kr. 58.270.694,- med tillæg af renter i henhold til reglerne i kildeskattelovens § 62A.  
...”

**Retsgrundlag**

*Aktieavancebeskatningsloven*

Lov om den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven) indeholder i §§ 12, 13, stk. 1, 23, stk. 1, og 26, stk. 1, og stk. 2, 1. pkt., følgende bestemmelser:

”§ 12. Gevinst ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 13. Tab ved afståelse af aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

...

§ 23. Gevinst og tab på aktier, der skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medregnes i det indkomstår, hvori gevinsten eller tabet realiseres (realisationsprincippet).

...

§ 26. Gevinst og tab ved afståelse af aktier opgøres efter reglerne i stk. 2-7...

Stk. 2. Gevinst og tab opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen for de pågældende aktier.”

*Ligningsloven*

Lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven) indeholder i § 2, stk. 1, 1. pkt., følgende bestemmelse:

”§ 2. Skattepligtige,

...

2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,

...

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr.

1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.”

### *Skatteforvaltningsloven*

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. og 2. pkt., og stk. 5, om ordinær ansættelse har følgende ordlyd:

”§ 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. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb...

...

Stk. 5. Fristerne efter stk. 1 og 2 udløber først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af skattekontrollovens kapitel 4 eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.”

Lovens § 27, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., og nr. 5, og stk. 2, 1. og 2. pkt., om ekstraordinær ansættelse har følgende ordlyd:

”§ 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:

...

2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. ...

...

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 genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt...”

Skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 1 og 4, om forældelse havde på tidspunktet for Skatteministeriets processkrift af 31. august 2015 følgende ordlyd (lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011 med senere ændringer):

”§ 34 a. Krav afledt af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, jf. §§ 26 og 27, og fastsættelse af afgiftstilsvaret eller godtgørelse af afgift, jf. §§ 31 og 32, forældes efter reglerne i forældelsesloven, jf. dog stk. 2-4.

...

Stk. 4. Forældelsesfristen er 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, jf. § 27, stk. 1, og ekstraordinær fastsættelse af afgiftstilsvaret eller godtgørelse af afgift, jf. § 32, stk. 1.”

### *Forældelsesloven*

Forældelseslovens § 16, stk. 1, og stk. 2, nr. 2, om afbrydelse af forældelse har følgende ordlyd:

”§ 16. Forældelsen afbrydes, når fordringshaveren foretager retslige skridt mod skyldneren med henblik på at erhverve dom, betalingspåkrav påtegnet af fogedretten, voldgiftskendelse eller anden bindende afgørelse, der fastslår fordringens eksistens og størrelse, og forfølger disse skridt inden for rimelig tid.

Stk. 2. Gøres fordringen gældende ved domstol, sker afbrydelsen

...

2) når påstand om fordringen nedlægges under retssagen, herunder som modkrav, ...”

### **Anbringender**

A har supplerende anført navnlig, at et eventuelt krav mod ham for indkomståret 2005 er forældet efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Forældelsesfristen efter denne bestemmelse er 10 år for krav, der er afledt af ekstraordinær ansættelse efter lovens § 27, og fristen kan ikke afbrydes. Den betingede påstand i Skatteministeriets processkrift for Københavns Byret af 31. august 2015 har under alle omstændigheder ikke afbrudt forældelsen, da skatteministeren efter skatteforvaltningsloven ikke har kompetence til at ansætte indkomstskat, og da der ikke er hjemmel til betinget ansættelse.

Hvis skattemyndighederne har ret til ekstraordinær ansættelse for indkomståret 2005, kan en korrigeret anskaffelsessum for B-virksomhed ikke fastsættes til de 130 mio. kr., som fremgår af værdiansættelsen fra august 2005 udarbejdet af E-virksomhed. Spørgsmålet om selskabets markedsværdi på daværende tidspunkt bør i så fald hjemvises til behandling i Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at skattemyndighedernes krav mod A for indkomståret 2005 ikke er forældet. Det følger af skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 1, at krav afledt af en ansættelse af indkomstskat efter lovens § 26 og § 27 forældes efter reglerne i forældelsesloven, og dette omfatter også denne lovs regler om afbrydelse af forældelse. Det er

rigtigt, at forældelsesfristen for kravet mod A efter § 34 a, stk. 4, er 10 år, men fristen er afbrudt ved processkriftet af 31. august 2015.

A har selv indhentet værdiansættelsen fra E-virksomhed, og det fremgår af denne ansættelse, at værdien af aktierne i B-virksomhed i august 2005 var 130 mio. kr. Hvis A vil fragå dette, må han fremlægge sikkert bevis for, at ansættelsen er forkert, og det har han ikke gjort.

## **Højesterets begrundelse og resultat**

### *Sagens baggrund og problemstillinger*

A købte i august 2005 for 10 mio. svenske kr. samtlige aktier i B-virksomhed fra C-virksomhed. Han solgte i maj 2007 for samme beløb aktierne til D-virksomhed. A ejede efter det oplyste både C-virksomhed og D-virksomhed.

Landsskatteretten ansatte ved kendelse af 19. november 2014 As skattepligtige fortjeneste ved det nævnte salg (aktieavance) til 89.332.243 kr. for indkomståret 2007. Sagen angår i første række, om der er grundlag for at tilsidesætte denne afgørelse. Hvis dette er tilfældet, angår sagen endvidere, om A for indkomståret 2005 skal beskattes som følge af køb af B-virksomhed til underpris.

Ved den nævnte kendelse og en anden kendelse af samme dato stadfæstede Landsskatteretten afgørelser fra SKAT, hvorefter en række overførsler i 2007 og 2008 på i alt ca. 3,2 mio. kr. fra B-virksomhed til As personlige konti blev anset for maskerede udlodninger og dermed skattepligtige for ham i de nævnte indkomstår. Sagen angår også, om der er grundlag for at tilsidesætte disse afgørelser.

### *Aktieavance ved salget af B-virksomhed*

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 12, at gevinst ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter lovens § 13, stk. 1, fradrages tab ved afståelse af unoterede aktier ved opgørelsen af samme indkomst. Efter lovens § 26, stk. 2, 1. pkt., opgøres gevinst og tab ved afståelse af aktier som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen for de pågældende aktier.

Efter ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 2, skal skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med bl.a. de nævnte juridiske personer (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet). Der er enighed om, at såvel As køb af B-virksomhed fra C-virksomhed i 2005 som hans salg af selskabet til D-virksomhed i 2007 var kontrollerede transaktioner som nævnt i bestemmelsen.

Skattemyndighederne har efter de anførte bestemmelser skønsmæssigt korrigeret afståelsessummen ved salget i 2007 til 97.324.243 kr. Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at der ikke er grundlag for at tilsidesætte denne ansættelse.

Om A ved salget opnåede en skattepligtig aktieavance, beror herefter på anskaffelsessummen ved købet i 2005. Det er i den forbindelse et spørgsmål, om skattemyndighederne har været berettiget til at lægge den aftalte anskaffelsessum på 10 mio. svenske kr. til grund.

Skattemyndighederne er efter fast praksis berettiget til i en række tilfælde at lægge anskaffelsessummen til grund, som ikke er anfægtet af skattemyndighederne eller civilretligt mellem parterne, jf. f.eks. Højesterets dom af 23. januar 2001 (UfR 2001.803). I den foreliggende sag har skattemyndighederne imidlertid anfægtet den aftalte afståelsessum og korrigeret den til et højere beløb, og herved adskiller sagen sig fra bl.a. den nævnte dom. Højesteret finder herefter, at aktieavancebeskatningslovens § 26, stk. 2, 1. pkt., sammenholdt med ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 2, efter bestemmelsernes ordlyd og formål fører til, at skattemyndighederne også skal korrigere anskaffelsessummen efter samme værdiansættelsesprincipper, således at en eventuel aktieavance ansættes i overensstemmelse med, hvad der reelt må anses for at have været As fortjeneste ved salget af B-virksomhed.

Der er enighed om, at en korrigeret anskaffelsessum må ansættes til et højere beløb end de aftalte 10 mio. svenske kr., men parterne er ikke herudover enige om ansættelsen. Højesteret har ikke med de foreliggende oplysninger grundlag for selv at korrigere anskaffelsessummen og finder derfor, at spørgsmålet om ansættelse af As mulige aktieavance for indkomståret 2007 bør hjemvises til behandling i Skattestyrelsen i overensstemmelse med det, der er anført ovenfor.

*Ekstraordinær ansættelse for indkomståret 2005*

Der er som anført enighed om, at den korrekte korrigerede anskaffelsessum ved As køb af B-virksomhed fra C-virksomhed i 2005 er højere end de aftalte 10 mio. svenske kr. Der er også enighed om, at han som følge heraf i indkomståret 2005 burde have været beskattet af maskeret udlodning, jf. ligningslovens § 16 A. Skatteministeriet er berettiget til under den foreliggende sag at nedlægge påstand i overensstemmelse med dette, jf. Højesterets dom af 17. marts 2011 (UfR 2011.1616).

Der er endvidere enighed om, at den ordinære frist for ansættelse af As skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, udløb i 2011. Spørgsmålet er, om der efter lovens § 27 er grundlag for ekstraordinær ansættelse af hans indkomstskat for det nævnte år. Hvis dette er tilfældet, er spørgsmålet endvidere, om skattemyndighedernes krav er forældet efter lovens § 34 a.

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., kan ekstraordinær ansættelse ske, hvis ansættelse er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Højesterets tilsidesættelse af As ansættelse for indkomståret 2007 skyldes alene, at anskaffelsessummen ved købet af B-virksomhed i 2005 er ansat efter forkerte principper, og eventuel nedsættelse eller bortfald af hans aktieavance ved salget i 2007 vil modsvares af en tilsvarende forhøjelse af den korrigerede anskaffelsessum til beskatning som maskeret udlodning i indkomståret 2005. Under disse omstændigheder finder Højesteret, at ansættelse af As skattepligtige indkomst for indkomståret 2005 må anses for en direkte følge af den ændrede ansættelse for indkomståret 2007.

Efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4, er forældelsesfristen 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomstskat efter lovens § 27, stk. 1. Kravet må anses for forfaldent i 2006, men forældelsesfristen er efter lovens § 34 a, stk. 1, jf. forældelseslovens § 16, stk. 2, nr. 2, afbrudt ved Skatteministeriets processkrift af 31. august 2015 til Københavns Byret, hvor ministeriet nedlagde betinget påstand om, at A skal anerkende, at hans skattepligtige indkomst i indkomståret 2005 skal forhøjes med 130 mio. kr., og at A til SKAT skal betale 58.270.694 kr. med tillæg af rente. Kravet kan herefter ikke anses for forældet.



Det følger af det, der er anført ovenfor vedrørende aktieavancebeskatning for indkomståret 2007, at spørgsmålet om ansættelse af korrekt anskaffelsessum ved As køb af B-virksomhed i 2005 – og dermed spørgsmålet om størrelsen af skattepligtig maskeret udlodning i indkomståret 2005 – bør hjemvises til behandling i Skattestyrelsen. Højesteret finder i den forbindelse, at det må lægges til grund, at A ikke har betalt den aftalte købesum på 10 mio. svenske kr. til C-virksomhed.

#### *Overførsler til As personlige konti i 2007 og 2008*

Det kan ikke anses for afgørende, om de beløb, som A efter de foreliggende ”Loan Agreements” skulle have overført til B-virksomhed, er overført af hans egne beskattede midler. Af de grunde, som landsretten i øvrigt har anført, tiltræder Højesteret, at overførslerne fra B-virksomhed til As personlige konti er anset for maskerede udlodninger og dermed skattepligtige efter ligningslovens § 16 A. Det, som A har oplyst om et gældsforhold mellem ham og B-virksomhed, kan således ikke anses for bestyrket ved objektive kendsgerninger.

#### *Konklusion og sagsomkostninger*

Højesteret finder efter det anførte, at sagen bør hjemvises til Skattestyrelsen med henblik på fornyet ansættelse af As mulige aktieavance til beskatning i indkomståret 2007 og ansættelse af hans maskerede udlodning til beskatning i indkomståret 2005. Hjemvisningen omfatter ikke spørgsmålet om maskeret udlodning i indkomstårene 2007 og 2008. For så vidt angår ansættelse for indkomståret 2005 bemærkes, at fristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., må regnes fra Højesterets dom i den foreliggende sag, jf. herved rettens dom af 9. marts 2018 (UfR 2018.1960).

Skatteministeriet har fået medhold i spørgsmålene om maskeret udlodning i 2007 og 2008 og om ansættelse af korrigeret afståelsessum ved As salg af B-virksomhed til D-virksomhed i 2007. A har fået medhold i, at spørgsmålet om opgørelse af aktieavance ved salget i 2007 er bedømt forkert, men i det omfang, hans aktieavance skal nedsættes eller bortfalde, vil han tilsvarende skulle beskattes af maskeret udlodning i indkomståret 2005. Højesteret finder herefter, at A må anses for i det væsentlige at have tabt sagen, og at han derfor skal betale sagsomkostninger til Skatteministeriet.

**Thi kendes for ret:**

Sagen hjemvises til Skattestyrelsen med henblik på fornyet ansættelse af mulig aktieavance til beskatning i indkomståret 2007 og ansættelse af maskeret udlodning til beskatning i indkomståret 2005. I øvrigt stadfæstes landsrettens dom.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 800.000 kr. til Skatteministeriet.

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