



# HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 7. september 2023

---

Sag BS-33581/2022-HJR  
(1. afdeling)

Skatteministeriet  
(advokat Bodil Søes Petersen)

mod

A  
(advokat Christian Falk Hansen)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Hjørring den 19. september 2019 (BS-223/2018-HJO) og af Vestre Landsrets 15. afdeling den 13. januar 2022 (BS-47809/2019-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jens Peter Christensen, Lars Hjortnæs, Jan Schans Christensen, Jørgen Steen Sørensen og Mohammad Ahsan.

## Påstande

Appellanten, Skatteministeriet, har for indkomstårene 2007 og 2008 påstået byrettens dom stadfæstet og for indkomstårene 2009, 2010 og 2011 påstået landsrettens dom stadfæstet.

Indstævnte, A, har påstået landsrettens dom stadfæstet for indkomstårene 2007 og 2008. For indkomstårene 2009, 2010 og 2011 har A nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at hendes skatteansættelse for 2009 nedsættes med 500.000 kr., for 2010 med 1.247.406 kr. og for 2011 med 2.144.583 kr. Subsidiært har hun nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at hendes skatteansættelser for indkomstårene 2007-2011 hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

### Supplerende sagsfremstilling

Af X ApS' (dengang X ... ApS) regnskab for regnskabsåret 2007/2008 fremgår af ledelsespåtegningen og revisionspåtegningen bl.a.:

#### "Årsberetning og ledelsespåtegning

##### Årsberetning

Hovedaktivitet:

Selskabets formål er handel med energibesparelser, som afsættes i markedet for business to business.

Regnskabsperioden:

Nærværende regnskabsperiode omfatter perioden 1.4.2007-30.06.2008.

Usikkerhed ved indregning eller måling:

Selskabets bogholderi har ikke været intakt, derfor kan der være poster, som kan påvirke optagelsen af poster i regnskabet.

...

B

Direktør

....

#### Revisionspåtegning

Revisors erklæring om assistance

Til anpartshaverne i X ApS

Baseret på oplysninger fra virksomhedens ledelse har jeg i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om assistance med regnskabsopstilling opstillet virksomhedens årsrapport pr. 30. juni 2008. Ejeren har ansvaret for årsrapporten. Jeg har ikke revideret eller udført review af årsrapporten og udtrykker derfor ikke nogen grad af sikkerhed derom.

Selskabets egenkapital er tabt, derfor kan der være usikkerhed om virksomhedens fremtidige drift.

Selskabet har ikke foretaget tilmelding til moms rettidigt og der er ikke foretaget momsangivelse rettidigt. Dette er ikke i overensstemmelse

med gældende lovgivning. Forholdet kan være ansvarspådragende for selskabet og dets ledelse.”

Af X regnskab for regnskabsåret 2008/2009, hvor ledelsespåtegningen er underskrevet af A som direktør, fremgår af revisionspåtegningen bl.a.:

”Baseret på oplysninger fra virksomhedens ledelse har vi i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om assistance med regnskabsopstilling opstillet årsregnskab pr. 30. juni 2009. Ledelsen har ansvaret for årsregnskabet. Vi har ikke revideret eller udført review af årsrapporten og udtrykker derfor ikke nogen grad af sikkerhed derom.

Forbehold

Selskabets bogholderi har ikke været ført løbende i overensstemmelse med bogføringsloven og for en del poster mangler dokumentation. Der er ikke indsendt rettidige og korrekte momsangivelser hvilket kan være ansvarspådragende. Det kan ikke udelukkes, at der poster som ikke er korrekt medtaget i årsregnskabet.”

Nordjyllands Politi har tidligere efterforsket en sag mod As samlever B om mandatsvig og bestikkelse, der efter det oplyste udsprang af en anmeldelse af 28. november 2011. I september 2013 opgav politiet sigtelsen i den sag og efterforskede herefter en sag mod B om grov skattesvig vedrørende de hævninger, som den foreliggende sag angår. I den anledning udarbejdede SKAT som bistand til politiet notater af 6. november 2013 og 20. februar 2014.

I forbindelse med sagen om skattesvig anførte Bs forsvarer, advokat Michael Juul Eriksen, i et brev af 26. september 2014 til Nordjyllands Politi bl.a.:

”J.nr. ... - Anklagemyndigheden mod B

Jeg skal hermed bekræfte modtagelsen af Deres skrivelse af 12. september 2014.

Jeg kan i forlængelse heraf oplyse, at min klient ikke på nuværende tidspunkt ønsker at afgive forklaring til Politiet.

Såfremt min klient på et senere tidspunkt ønsker at afgive forklaring, vil jeg kontakte Dem herom.”

Den 30. september 2014 skrev Nordjyllands Politi til advokat Michael Juul Erik-  
sen bl.a.:

”Vedr. ... - sagen mod B

Jeg skal hermed bekræfte Deres skrivelse af 26. september 2014.

Sagen er i dag fremsendt til Skattecenter Aalborg ... med anmodning  
om, at B og A skatteansættes.

Straffesagen ved Nordjyllands politi afventer behandlingen i SKAT.”

C, der i indkomstårene 2007-2011 var direktør i Dronninglund Sparekasse, som  
efter det oplyste var Xs hovedbankforbindelse, har i mail af 15. juni 2023 til As  
advokat anført bl.a.:

”Jeg har gennemgået de fremsendte udbetalingsbilag. Der er ikke tale  
om kontante hævnings, men formentlig hævnings til betaling af leve-  
randører i X ApS, hvor forretningsmodellen var at afkøbe energibespa-  
relser fra håndværksmestre, vinduesfirmaer, isoleringsfirmaer, ejen-  
domsselskaber m.m., samle, dokumentere og administrere indberetnin-  
ger til energiselskaber og videresælge energibesparelserne til energisel-  
skaber. Betalingerne er sket ved udstedelse af bankchecks til de respek-  
tive leverandører.

Udbetaling af:

kr. 150.000 den 25.03.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til  
..., Galten.

kr. 150.000 den 25.03.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til  
..., Nørresundby

kr. 600.000 den 14.10.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til  
Sydbank, Aalborg

kr. 26.583,75 den 13.10.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til  
...

kr. 200.000 den 14.02.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til  
..., Hobro

kr. 50.000 den 26.04.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til ...

kr. 102.000 den 07.07.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til  
..., 9000 Aalborg

kr. 480.000 den 24.05.11 er anvendt til køb af en bankcheck udstedt til Y  
Holding

Følgende posterings er lidt usikre, da vi ikke længere er i besiddelse af  
alle bilag:

kr. 200.000 den 10.05.10. Der er 2 hævnings a kr. 200.000 og det ser ud til, at de er anvendt til køb af bankcheck udstedt til ... og ... Biler.

kr. 40.000 den 23.03.2011. Det ser ud til, at det er anvendt til køb af bankcheck udstedt til ... Byggefirma.

kr. 400.000 den 01.06.11 ser ud til at er anvendt til køb af bankcheck, men vi kan ikke umiddelbart se, hvem det er til, da de gamle data fra Dronninglund Sparekasse ikke er overført i forbindelse med fusionen.

Vi er ikke i besiddelse af de bagvedliggende fakturaer, der dokumenterer, hvad betalingerne dækker.

De 3 usikre posteringer kan vi MÅSKE grave dybere i, hvis det er meget vigtigt, men det vil være tidskrævende, og derfor bliver vi nødt til at kræve betaling herfor, uden at vi dog kan garantere, at vi kan finde yderligere oplysninger.

De 3 vedhæftede eksempler viser, at checkene er indløst af de personer/firmaer, som de er udstedt til og ikke af A, hvilket heller ikke burde kunne ske, når hun ikke er anført som checkmodtager.”

### **Anbringender**

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at det følger af den dagældende anpartsselskabslovs § 4, stk. 1, at et anpartsselskabs stifter bliver ejer af det pågældende selskab, idet stifteren skal tegne hele indskudskapitalen. Da A har stiftet Y Holding ApS, indebærer det, at hun var ejer af Y Holding og dermed ultimativt ejer af X ApS. Der foreligger i øvrigt ikke dokumentation for, at hun efterfølgende skulle have solgt anparterne i Y Holding til sin samlever B. Det forhold, at hun i de omhandlede indkomstår havde overladt dispositionsbeføjelserne over X til B, ændrer ikke på, at hun var ejer af dette selskab.

Det følger af retspraksis, at det afgørende for, om der er tale om maskeret ud-lodning, ikke er, om A selv har oppebåret de beløb, der blev hævet fra Xs bank-konti, idet de pågældende beløb som følge af hendes ejerskab af X anses for at have passeret hendes økonomi. Endvidere følger det af retspraksis, at den om-stændighed, at A havde overladt dispositionsbeføjelserne over X til B, ikke ude-lukker beskatning af maskeret ud-lodning, når selskabets midler er anvendt af B på anden måde end i selskabets interesse.

Det følger af Skatteministeriets notater af 6. november 2013, 20. februar 2014 og 12. februar 2015, at der ikke foreligger dokumentation for, hvad kontanthæv-ningerne er anvendt til, eller at midlerne er anvendt i selskabets interesse. Der er heller ikke for Højesteret fremlagt en sådan dokumentation.

A har ikke gennem fremlæggelsen af mellemregningskonti godtgjort, at en del af hævningserne angik lån. For så vidt angår mellemregningskontoen med kontonummeret 25300 er ingen hævningsposteret som lån, hvilket landsretten også fremhæver.

Det forhold, at SKAT i afgørelsen af 31. marts 2015 ikke henviste til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, for så vidt angår genoptagelsen af skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2010, medfører ikke afgørelsens ugyldighed, idet den manglende henvisning ikke udgør en begrundelsesmangel. Selv hvis der foreligger en begrundelsesmangel, har den ikke haft konkret væsentlig betydning for sagen, jf. herved UfR 2007.225/2 H og UfR 2008.2538 H. Betingelserne efter § 26, stk. 5, er i øvrigt opfyldt for de nævnte indkomstår.

Ved vurderingen af, om den ekstraordinære genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2007 og 2008 opfyldte betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er det vigtigt at være opmærksom på, at domstolene på skatte- og afgiftsområdet stiller store krav til de skatte- eller afgiftspligtiges agtpågivenhed ved overholdelsen af de lovgivningsmæssige (oplysnings)pligter, som de pågældende er pålagt med henblik på, at skattemyndighederne kan foretage en korrekt ligning.

A har i hvert fald handlet groft uagtsomt, idet hun af sin samlever lod sig indsatte som eneejer af og direktør for X og derefter overlod hele dispositionskompetencen over selskabet og dets midler til samleveren uden at sørge for kontrol med bogføringen og formueforvaltningen i selskabet. Hun tilsidesatte herved sine ledelsesopgaver i henhold til anpartsselskabsloven. Hertil kommer, at det fremgår af påtegninger på regnskaber for nogle af de omhandlede indkomstår, at der forelå uregelmæssigheder i relation til bogføring, mellemværender med tilknyttede selskaber samt selskabets kapital.

Ved vurderingen af, om A har handlet groft uagtsomt, må der også lægges vægt på, at det følger af retspraksis om skatte- og afgiftsunddragelse i forbindelse med stråmandsvirksomhed, at hovedmanden – dvs. den, der reelt har drevet virksomheden og har gennemført unddragelserne – ofte anses for at have handlet forsætligt. Stråmanden, dvs. den, der formelt har fremstået som ejer og direktør af den pågældende virksomhed, anses for at have handlet groft uagtsomt, hvis den pågældende har holdt sig i uvidenhed om, hvad der er foregået i virksomheden.

Udtrykket "eller nogen på dennes vegne" i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, må fortolkes således, at det ikke kun omfatter en skatteyderes repræsentant – f.eks. en revisor eller advokat, der har bistået skatteyderen med indgivelse af selvangivelse – men også et tilfælde som det foreliggende, hvor den skatteplig-

tige har overladt driften af et selskab tilhørende den skattepligtige til sin samle-  
ver. Der må derfor lægges vægt på, at As samlever på hendes vegne i hvert fald  
groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget hendes skat-  
teansættelser for indkomstårene 2007 og 2008 på et urigtigt eller ufuldstændigt  
grundlag.

Det kan med hensyn til SKATs overholdelse af varslingsfristen i skatteforvalt-  
ningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., ikke lægges til grund, at SKAT allerede den 20.  
februar 2014 var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en æn-  
dring af skatteansættelserne. På daværende tidspunkt bistod SKAT udeluk-  
kende politiet i den igangværende straffemæssige efterforskning med henblik  
på de fortsatte afhøringer mv. SKAT kunne ikke vide, om der under den fort-  
satte efterforskning ville fremkomme yderligere oplysninger til brug for vurde-  
ringen af, om og i hvilket omfang der var det fornødne grundlag for ændring af  
skatteansættelserne, og om A eller hendes samlever på hendes vegne havde  
handlet forsætligt eller groft uagtsomt. I de tilfælde, hvor skattemyndighederne  
er bekendt med, at politiet efterforsker og undersøger forhold af betydning for  
en mulig skatteansættelse, er det sagligt, at skattemyndighederne afventer en  
afklaring af, om der herved fremkommer yderligere relevante oplysninger.

Det er ikke som anført af A Skatteministeriets opfattelse, at SKAT kunne  
suspendere varslingsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2. Skattemini-  
steriet gør derimod gældende, at kundskabstidspunktet er den 30. september  
2014, og at varslingsfristen derfor tidligst begyndte at løbe fra dette tidspunkt.

A har supplerende anført navnlig, at synspunktet om, at hun til Skatteankesty-  
relsen skulle have oplyst, at hun ejede Y Holding, beror på en misforståelse, der  
blev rettet af B under forklaringen for byretten.

I 2007-2011 var det ikke usædvanligt, at der i virksomhedssammenhænge skete  
betalinger via kontantbeløb og checks. Det er forkert, når byretten lægger til  
grund, at hun ikke har fremlagt dokumentation for betalingerne. Der er frem-  
lagt dokumentation i form af bl.a. kontoudtog og posteringsoplysninger fra  
Dronninglund Sparekasse, der var Xs hovedbankforbindelse.

Det er ubestridt, at hun ikke har tilegnet sig de omhandlede beløb. At hun var  
samlever med B medfører ikke, at hun derved kan anses for rette indkomst-  
modtager af de påståede udlodninger. Skattemyndighederne har ikke kunnet  
henvise til et kontoudtog fra hendes eller Bs private bankkonti eller til privat-  
forbrugsberegninger eller andet materiale, der dokumenterer, at de skulle have  
trukket ca. 5 mio. kr. "sort" ud af X.

De 70 hævnings på ca. 5 mio. kr. fra Xs driftskonto er anvendt til ordinær virk-  
somhedsdrift i selskabet, hvilket understøttes af en mail af 15. juni 2023 fra C,

der var direktør for Dronninglund Sparekasse i de omhandlede indkomstår. Der er i øvrigt fremlagt omfattende bevismateriale, der dokumenterer, at hævningserne er anvendt til at betale leverandører af energibesparelser. Dette skal sammenholdes med, at X i de omhandlede indkomstår havde en reel drift, hvilket landsretten også har lagt til grund i den foreliggende sag og i en tidligere sag, hvor landsretten afsagde dom i 2016.

En del af hævningserne angik lån, hvilket følger af de fremlagte mellemregningskonti. SKAT har i sit notat af 20. februar 2014 anerkendt eksistensen af mellemregningerne. Det er ikke sædvanlig praksis, at der udarbejdes en låneaf-tale, et gælds-brev eller lignende i forbindelse med mellemregninger mellem sel-skaber. En mellemregning manifesterer sig alene i posteringer på en mellemreg-ningskonto i bogføringen.

Betingelserne for at anvende den forlængede ligningsfrist i skatteforvaltningslo-vens § 26, stk. 5, for indkomstårene 2009 og 2010 er ikke opfyldt. Der foreligger således ikke kontrollerede transaktioner, idet hun ikke har haft noget reelt ejer-skab i skattemæssig henseende af X, jf. herved UfR 2023.2034 H. Hertil kommer, at SKATs afgørelse af 31. marts 2015 er ugyldig, idet SKAT ikke har henvist til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og § 27, stk. 2. Herved har SKAT ikke overholdt begrundelseskravet, der følger af forvaltningslovens § 24, som er en ga-rantiforskrift.

Der er ikke grundlag for at forhøje skatteansættelserne for de omhandlede ind-komstår efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, idet hverken hun eller nogen på hendes vegne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Hun har ikke gjort sig skyldig i et strafbart forhold i forbindelse med indgivelsen af selv-angivelserne for de omhandlede indkomstår. Det er vidtgående, at skattemyn-dighederne kan konkludere, at hun skulle have handlet mindst groft uagtsomt, når politiet end ikke indkaldte hende til afhøring. Det var udelukkende B, der forestod driften af X, og hun havde ingen indsigt i denne.

Med udtrykket "nogen på dennes vegne" i § 27, stk. 1, nr. 5, sigtes der udeluk-kende til et sædvanligt repræsentationsforhold, hvor skatteyderen har f.eks. en revisor til at bistå sig, jf. betænkning nr. 1426/2003, side 57. Hun har på intet tidspunkt i forhold til X ladet sig repræsentere af B, idet han i alle sammen-hænge selv har drevet virksomheden. Der er derfor heller ikke med henvisning til dette led i § 27, stk. 1, nr. 5, grundlag for at forhøje skatteansættelserne for de omhandlede indkomstår.

Den ekstraordinære genoptagelse er ikke varslet inden for den frist på 6 måne-der, der følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2. Det fremgår klart af bl.a. bestemmelsens ordlyd og forarbejder, at skattemyndighedernes varslingsfrist er en absolut frist, der ikke kan dispenseres fra. SKAT var derfor ikke berettiget til



at afvente, om politiet ville rejse tiltale mod B, inden SKAT udsendte agterskrivelsen. Kundskabstidspunktet i relation til § 27, stk. 2, er uafhængigt af, om politiet måtte efterforske den samme sag eller afledte sager. Skattemyndighederne skal således fortsætte deres egen sagsbehandling og overholde reglerne i skatteforvaltningsloven.

Det er ukorrekt, når SKAT i afgørelsen og i agterskrivelsen anfører, at SKAT af Nordjyllands Politi havde fået oplyst, at hun ikke ønskede at blive afhørt. Af advokat Michael Juul Eriksens brev af 26. september 2014 til Nordjyllands Politi fremgår således alene, at B ikke ønskede at blive afhørt.

Endvidere er det ukorrekt, når SKAT hævder, at SKAT ikke før den 30. september 2014, hvor man fik overdraget sagen fra politiet, havde indledt en skattesag mod hende.

## **Højesterets begrundelse og resultat**

### *Sagens problemstillinger*

Sagen angår, om der for indkomstårene 2007-2011 er grundlag for i medfør af ligningslovens § 16 A at udlodningsbeskatte A af de hævninger på i alt ca. 4,9 mio. kr., som hendes samlever B foretog på X ApS' bankkonti.

I givet fald er spørgsmålet bl.a., om der for indkomstårene 2009 og 2010 kan ske ansættelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, om forlænget ordinær ligningsfrist. For indkomstårene 2007 og 2008 er spørgsmålet, om der kan ske ekstraordinær ansættelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og i så fald, om SKAT har overholdt varslingsfristen i § 27, stk. 2.

### *Ligningslovens § 16 A (maskeret udlodning for indkomstårene 2007-2011)*

Da A var stifter af Y Holding ApS, følger det af den dagældende anpartsselskabslovs § 4, stk. 1, at hun tegnede anpartskapitalen og dermed blev ejer af dette selskab. Der foreligger ikke dokumentation for, at A har overdraget anparterne i Y Holding. Da hun således var ejer af holdingselskabet i de omhandlede år, og da X var ejet af Y Holding, var A den ultimative ejer af X.

Højesteret tiltræder af de grunde, som landsretten har anført, at A ikke har godtgjort, at hævningerne blev anvendt til at dække selskabets udgifter, eller at de hævninger, der er anført i udskrifterne af de pågældende mellemregningskonti, udgjorde lån i X. Endvidere tiltræder Højesteret, at hævningerne må anses for at have passeret As økonomi.

Der er således grundlag for i medfør af ligningslovens § 16 A at udlodningsbeskatte A af hævningerne for indkomstårene 2007-2011. Det, der er fremkommet for Højesteret, kan ikke føre til et andet resultat.

*Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (indkomstårene 2009 og 2010)*

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, gælder der en 6 års-frist for skattemyndighedernes adgang til at forhøje en skatteansættelse, hvis der er tale om en skattepligtig, som er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, og der foreligger kontrollerede transaktioner. Det følger af Højesterets domme af 2. februar 2012 og 30. juni 2014 (UfR 2012.1642 og UfR 2014.3169), at 6 års-fristen omfatter enhver ændring af ansættelsen af den skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

I den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2, var det angivet, at bestemmelsen omfatter skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, og at der herved forstås bl.a. ejerskab, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen. Endvidere fremgik det af bestemmelsen, at der ved kontrollerede transaktioner forstås handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem den skattepligtige og det pågældende interesseforbundne selskab.

A udøvede i indkomstårene 2009 og 2010 bestemmende indflydelse over X, idet hun ejede samtlige anparter i Y Holding, der ejede alle anparterne i X. De omhandlede hævninger havde således karakter af kontrollerede transaktioner.

Højesteret tiltræder på denne baggrund, at forhøjelserne for indkomstårene 2009 og 2010 er omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og således rettidige.

*Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 (indkomstårene 2007 og 2008)*

Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, kan der ske ekstraordinær ansættelse, hvis 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.

Ved vurderingen af den foreliggende sag må der lægges vægt på, at A var registreret som ejer af og direktør for X. Hertil kommer, at det fremgår af selskabets årsregnskaber for 2007/2008 og 2008/2009, at der var problemer med selskabets bogholderi, og at det af det sidstnævnte årsregnskab fremgår, at der for en del poster manglede dokumentation.

Endvidere må der lægges vægt på, at der i indkomstårene 2007 og 2008 ikke er tale om enkeltstående hævninger fra Xs bankkonti, og at der i disse år er hævet beløb på i alt ca. 1 mio. kr.

På denne baggrund finder Højesteret, at A groft uagtsomt har bevirket, at SKAT har foretaget ansættelserne for indkomstårene 2007 og 2008 på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, og at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk.

1, nr. 5, for ekstraordinær ansættelse for de nævnte indkomstår således er opfyldt. Det kan ikke føre til et andet resultat, at A efter sin forklaring ikke havde kendskab til de foretagne hævnings.

Det er herefter uden betydning, at B i forbindelse med de omhandlede hævnings må anses for at have handlet på As vegne som nævnt i § 27, stk. 1, nr. 5.

*Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 (indkomstårene 2007 og 2008)*

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en ekstraordinær ansættelse efter stk. 1, nr. 5, kun kan foretages, hvis den varsles af SKAT senest 6 måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, og at dette skyldes groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Som fastslået bl.a. ved Højesterets domme af 30. august og 26. september 2018 (UfR 2018.3603 og UfR 2018.3845) må kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

SKAT varslede ved brev af 24. februar 2015, at SKAT ville ændre As skatteansættelse for bl.a. indkomstårene 2007 og 2008. Spørgsmålet er derfor, om SKAT på et tidligere tidspunkt end den 24. august 2014 var kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5.

Nordjyllands Politi indledte i september 2013 en efterforskning rettet mod B for grov skattesvig vedrørende de omhandlede hævnings. Det må lægges til grund, at politiet, da man den 30. september 2014 sendte sagen til SKAT – dvs. efter den 24. august 2014 – oplyste, at der ikke ville blive foretaget afhøring af B i skattesvigssagen. Højesteret finder, at SKAT først herefter kunne lægge til grund, at der ikke ville fremkomme yderligere oplysninger, der kunne belyse, hvad de omhandlede hævnings var anvendt til, og om A havde handlet groft uagtsomt eller forsætligt. Varslingsfristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, løb således først fra dette tidspunkt.

At SKAT ved udarbejdelsen af varslingsbrevet af 24. februar 2015 ikke havde modtaget flere oplysninger om hævningserne, end man allerede var i besiddelse af ved udarbejdelsen af SKATs notat af 20. februar 2014 til brug for den politimæssige efterforskning af sagen, kan på denne baggrund ikke føre til et andet resultat.

Højesteret finder herefter, at SKAT med varslingsbrevet af 24. februar 2015 overholdt varslingsfristen.

*Begrundelsesmangler*

A har gjort gældende, at SKATs afgørelse af 31. marts 2015 er ugyldig, fordi SKAT i afgørelsen ikke har henvist til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og § 27, stk. 2. Til dette bemærker Højesteret, at spørgsmålet om ugyldighed på grund af begrundelsesmangler skal bedømmes i forhold til landsskatterettens afgørelse af 31. oktober 2017 og ikke i forhold til SKATs afgørelse. Landsskatterettens afgørelse lider ikke af begrundelsesmangler.

*Konklusion mv.*

Højesteret tager Skatteministeriets påstande til følge, således at landsrettens dom stadfæstes for så vidt angår indkomstårene 2009, 2010 og 2011, og byrettens dom stadfæstes for så vidt angår indkomstårene 2007 og 2008.

Sagsomkostninger for byret, landsret og Højesteret er fastsat til 400.000 kr. til dækning af advokatudgift og 8.500 kr. til dækning af retsafgift, i alt 408.500 kr.

**THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes for så vidt angår indkomstårene 2009, 2010 og 2011.

Byrettens dom stadfæstes for så vidt angår indkomstårene 2007 og 2008.

I sagsomkostninger for byret, landsret og Højesteret skal A betale i alt 408.500 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningsbeløbet skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.