



Fradrag for driftsudgifter ved skønsmæssig ansættelse

SKAT havde skønsmæssigt ansat en mands indkomst for indkomstårene 2008 og 2009. Landsskatteretten havde stadfæstet afgørelsen.

12. oktober 2018

Mandens advokat gjorde bl.a. gældende, at manden i sit firma havde afholdt omkostninger til ansatte medarbejdere og selvstændige samarbejdspartnere, og at disse udgifter skulle kunne fradrages som driftsudgifter. Advokaten gjorde bl.a. også gældende, at den skønsmæssigt ansatte indkomst ville være klart urimelig og ikke ville være et realistisk og sagligt skøn over indkomsten i en sådan virksomhed, hvis der blev nægtet fradrag for skønsmæssigt opgjorte lønudgifter.

Efter retspraksis påhviler det skatteyder at godtgøre, at en skønsmæssig ansættelse er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag. Det påhviler endvidere skatteyder efter sædvanlige skattemæssige dokumentationskrav at dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at der kan ske fradrag for en påstået udgift.

Opgørelsen af mandens indkomst var foretaget med udgangspunkt i beløb, der var indsat på hans private bankkonto. Landsskatteretten fandt ikke i sagen et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at foretage et skøn over mandens eventuelle udgifter ud over det skøn, som SKAT allerede havde foretaget. Der var ikke dokumentation for, at pengene på mandens private bankkonto var blevet brugt til betaling af løn, og der var ikke fremlagt navne på ansatte, oplysninger om kontrakter, løn, arbejdssteder e.l. eller regnskaber vedrørende firmaet.

Ombudsmanden konkluderede, at skattemyndighederne havde afvejet en række forskellige hensyn og omstændigheder, ligesom de havde foretaget en bevismæssig vurdering af oplysningerne i sagen. Ombudsmanden fandt ikke, at sagen indeholdt særlige omstændigheder, f.eks. at myndighederne ikke havde undersøgt sagen godt nok, eller at afgørelsen var udtryk for usaglig forskelsbehandling. Der var derfor ikke grundlag for at kritisere skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af mandens indkomst i 2008 og 2009.

(Sag nr. 17/03389)

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

Herunder gengives ombudsmandens udtalelse efterfulgt af en sagsfremstilling:

Ombudsmandens udtalelse

1. Kort om klagen

SKAT traf den 24. juli 2012 afgørelse om, at din klient A var fuldt skattepligtig i Danmark i indkomstårene 2008 og 2009, og ansatte skønsmæssigt A's indkomst for årene 2008 og 2009. SKAT forhøjede indkomsten for 2008 og 2009 vedrørende løn med henholdsvis 13.460.051 kr. og 1.767.643 kr. og for 2009 vedrørende overskud af uregistreret virksomhed med 374.960 kr.

Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen den 1. juni 2017.

Du har på vegne af A klaget til mig over skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse af hans indkomst i 2008 og 2009.

Du har bl.a. oplyst, at A i oktober 2006 overtog et allerede stiftet selskab i X-land. Selskabets navn blev efterfølgende ændret til B.

Du har også oplyst, at B drev virksomhed ved (...), og at selskabet i 2008 og 2009 beskæftigede ca. 45 personer. Disse var både selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere.

Du har bl.a. gjort gældende, at B har afholdt omkostninger til ansatte medarbejdere og selvstændige samarbejdspartnere, og at disse udgifter skal kunne fradrages som driftsudgifter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Du har også gjort gældende, at det er klart, at A ikke fysisk har kunnet udføre de pågældende arbejdsopgaver selv. Hvis der nægtes fradrag for sådanne skønsmæssigt opgjorte lønudgifter, vil den skønsmæssigt ansatte indkomst efter din opfattelse være klart urimelig og ikke være et realistisk og sagligt skøn over indkomsten i en sådan virksomhed.

Du har i den forbindelse peget på, at den skønsmæssigt ansatte indkomst for 2008 og 2009 indebærer en meget høj bruttoavance i forhold til den sædvanlige bruttoavance i branchen.

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

2. SKATs og Landsskatterettens udtalelser

Skattemyndighederne har oplyst, at opgørelsen af A's skattepligtige indkomst er foretaget med udgangspunkt i de beløb, som er sat ind på hans private bankkonto. Disse beløb er efter SKATs opfattelse tilgået A og ikke selskabet B, og en del af disse penge er efterfølgende hævet kontant.

SKAT har anført, at A ikke har dokumenteret, at der har været afholdt drifts- eller lønudgifter, bortset fra sandsynliggjorte kørselsudgifter, som skønsmæssigt er fastsat til 100.000 kr.

SKAT har i den forbindelse bl.a. anført, at der hverken er fremlagt navne på ansatte, oplysninger om ansættelsesperioder, arbejdssedler, ansættelseskontrakter, oplysninger om løn, oplysninger om arbejdssteder e.l. eller regnskaber vedrørende B. SKAT har ud fra sagens sparsomme oplysninger forsøgt at identificere eventuelle ansatte, men det har ikke været muligt.

SKAT har også anført, at der som udgangspunkt alene kan godkendes fradrag for udgifter til sorte lønninger i de tilfælde, hvor lønmodtager kan identificeres. Det er derfor SKATs opfattelse, at det er i overensstemmelse med praksis, at der konkret ikke er godkendt fradrag for udgifter til lønninger.

SKAT har endvidere anført, at det påhviler skatteyderen at godtgøre, at den skønsmæssige ansættelse er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag.

Landsskatteretten har bl.a. anført, at A under de foreliggende omstændigheder må anses at have bevisbyrden for, at der foreligger fradragsberettigede driftsomkostninger.

Landsskatteretten har endvidere anført, at A ikke har tilvejebragt fornøden dokumentation for driftsomkostningerne eller på anden måde sandsynliggjort, at han har afholdt sådanne udgifter, uanset at det må antages, at det har været muligt for ham at komme med oplysninger, der kunne dokumentere eller sandsynliggøre afholdelse af fradragsberettigede driftsomkostninger.

Det er Landsskatterettens vurdering, at en opgørelse af A's indkomst ud fra branchenøgletal vil hvile på et yderst usikkert grundlag, når han ikke har ønsket at oplyse nærmere om eventuelle udgifter til medarbejdere eller medarbejdernes identitet.

Landsskatteretten har peget på, at A's indkomst kan have været meget høj ved anvendelse af medarbejdere til en meget lav betaling. Landsskatteretten har ikke fundet, at der i sagens oplysninger var et tilstrækkeligt sikkert grund-

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

lag for at foretage et skøn over klagerens eventuelle udgifter ud over det skøn, som SKAT allerede havde foretaget.

3. Skattekontrollovens § 5, stk. 3, og statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a

På tidspunktet for SKATs afgørelse fremgik det af § 5, stk. 3, i skattekontrolloven (lovbekendtgørelse nr. 819 af 27. juni 2011), at hvis en selvangivelse ikke foreligger på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.

Det fremgår af § 6, stk. 1, litra a, i statsskatteloven (lov nr. 149 af 10. april 1922), at ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger.

4. Retspraksis

Domstolene har flere gange taget stilling til henholdsvis skattemyndighedernes adgang til skønsmæssig ansættelse og muligheden for at fradrage udgifter til sort løn. Jeg kan navnlig pege på følgende domme:

4.1. Højesterets dom af 23. februar 2011 (U 2011.1458 H og SKM 2011.209 HR) drejede sig om skønsmæssig skatteansættelse af indkomsten for en medejer af nogle pizzeriaer. Skatte- og afgiftsmyndighederne havde under en ransagning beslaglagt forskelligt regnskabsmateriale, som dannede grundlag for en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten. Ved udøvelsen af skønnet over omsætningen i pizzeriaerne anerkendte skattemyndighederne fradrag for den sorte løn, som myndighederne konstaterede var blevet udbetalt.

For Højesteret var det ubestridt, at pizzeriaernes regnskabsmateriale var mangelfuldt i et sådant omfang, at skatte- og afgiftsmyndighederne var berettigede til at tilsidesætte regnskaberne og foretage en skønsmæssig ansættelse af deres indkomst og momstilsvær.

Højesteret udtalte, at det herefter påhvilede skatteyderen at godtgøre, at disse skønsmæssige ansættelser var åbenbart urimelige eller hvilede på et forkert grundlag.

Højesteret tiltrådte, at det ikke var godtgjort, at skatte- og afgiftsmyndighedernes ansættelse af den skattepligtige indkomst var åbenbart urimelig eller hvilede på et forkert grundlag. Højesteret udtalte videre, at det måtte anses for berettiget, at skattemyndighederne alene havde anerkendt udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder havde kunnet identificeres.

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

4.2. Vestre Landsrets dom af 18. december 2014 (SKM 2015.32 VLR) vedrørte muligheden for at fradrage udgifter til en sort underleverandør og sort løn i forbindelse med beskatning af maskeret udlodning. Skatteyderen havde fremlagt en skønsmæssig opgørelse over udgifter til sorte lønninger, men han ønskede ikke at oplyse underleverandørens eller sine egne medarbejderes identitet, som efter hans forklaring i et vist omfang var blevet aflønnet sort.

Landsretten udtalte, at det påhvilede skatteyder under iagttagelse af sædvanlige skattemæssige dokumentationskrav for en udgift at godtgøre eller i hvert fald sandsynliggøre, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kunne ske fradrag for de påståede udgifter. Landsretten henviste endvidere til, at Højesteret i den dom, som er nævnt i pkt. 4.1 ovenfor, udtalte, at det var berettiget, at skattemyndighederne alene havde anerkendt udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder havde kunnet identificeres.

4.3. Østre Landsrets dom af 14. november 2014 (SKM 2014.823 ØLR) drejede sig om, hvorvidt en skatteydere kontante hævnninger skulle beskattes som maskeret udbytte. Skatteyderen var eneanpartshaver i et selskab og havde i 2006 og 2007 henholdsvis hævet ca. 2,6 mio. kr. og ca. 2 mio. kr. på selskabets konto og bogført beløbene som dennes gæld til selskabet. Beløbene blev senere omposteret til og selvangivet som selskabets udgifter til fremmed arbejde.

I selskabets årsrapporter for de to år var der angivet personaleomkostninger på henholdsvis ca. 460.000 kr. og ca. 100.000 kr. Selskabet havde i 2006 og 2007 hvert år faktureret ca. 4 mio. kr. for arbejde i forbindelse med bl.a. bistand til lastning og losning af krydstogtsfartøjer. Lastnings- og losningsarbejdet blev i al væsentlighed udført af filippinske løsarbejdere, der var tjenestegørende på de pågældende krydstogtsfartøjer. De var antaget og honoreret af et thailandsk selskab, der var drevet af skatteyderens far.

Der var fremlagt en række udaterede fakturaer fra det thailandske selskab til skatteyderens selskab. Der var ikke fremlagt oplysninger om de filippinske løsarbejderes identitet.

Efter bevisførelsen anså landsretten det for godtgjort, at skatteyderens selskab i forbindelse med det udfakturerede og betalte losning- og lastningsarbejde måtte have haft udgifter til arbejds løn, som klart oversteg de beskudte personaleomkostninger i årsrapporterne. Da der ikke forelå oplysninger om, at andre end skatteyderens selskab kunne have afholdt udgifterne til arbejds løn, anså landsretten det for godtgjort, at skatteyderen i et eller andet omfang havde anvendt de hævede beløb til betaling af lønninger i selskabets interesse.

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

Da de kontante hævnings var sket med runde beløb, der ikke sås at have nærmere sammenhæng med konkrete lønudgifter, og da skatteyderen ikke i øvrigt havde dokumenteret eller sandsynliggjort størrelsen af de afholdte lønudgifter, fandt landsretten ikke, at aktieindkomsten skulle nedsættes svarende til størrelsen af de hævdede beløb. Landsretten fandt dog, at skattemyndighederne burde foretage en ansættelse af de beløb, som skatteyderens maskerede udbytter burde reduceres med i anledning af hans afholdelse af skønnede udgifter til løn, og hjemviste sagen til fornyet behandling hos SKAT.

5. Min vurdering af sagen

5.1. Den centrale problemstilling i min undersøgelse af sagen har været den skønsmæssige skatteansættelse for A i indkomstårene 2008 og 2009. Jeg har derfor koncentreret min undersøgelse om myndighedernes udøvelse af dette skøn.

På tidspunktet for SKATs afgørelse fremgik det af § 5, stk. 3, i skattekontrolloven (lovbekendtgørelse nr. 819 af 27. juni 2011), at skatteansættelse kunne foretages skønsmæssigt, hvis der ikke på angivelsestidspunktet forelå en selvangivelse.

Det fremgår af sagen, at A ikke havde været registreret som skattepligtig til Danmark i 2008 og 2009, og at der således ikke havde været selvangivet skattepligtig indkomst til Danmark for indkomstårene 2008 og 2009.

Skattemyndighederne havde derfor adgang til at foretage en skønsmæssig skatteansættelse for disse år.

5.2. Som det fremgår af retspraksis (se nærmere pkt. 4 ovenfor), påhviler det skatteyder at godtgøre, at en skønsmæssig ansættelse er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag.

Retspraksis viser endvidere, at det efter sædvanlige skattemæssige dokumentationskrav påhviler skatteyder at dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at der kan ske fradrag for en påstået udgift.

5.3. Som det fremgår i pkt. 2 ovenfor, har skattemyndighederne oplyst, at opgørelsen af A's skattepligtige indkomst er foretaget med udgangspunkt i de beløb, som er sat ind på hans private bankkonto. Disse beløb er efter myndighedernes opfattelse tilgået A og ikke selskabet B.

Det er Landsskatterettens vurdering, at en opgørelse af A's indkomst ud fra branchenøgletal vil hvile på et yderst usikkert grundlag, når han ikke har øn-

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

sket at oplyse nærmere om eventuelle udgifter til medarbejdere eller medarbejdernes identitet.

Landsskatteretten har peget på, at A's indkomst kan have været meget høj ved anvendelse af medarbejdere til en meget lav betaling. Landsskatteretten har ikke fundet, at der i sagens oplysninger var et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at foretage et skøn over klagerens eventuelle udgifter ud over det skøn, som SKAT allerede havde foretaget.

Der ses ikke at foreligge dokumentation for, at de penge, som er hævet på A's private konto, er blevet brugt til betaling af løn, ligesom der ikke i øvrigt foreligger mere konkrete oplysninger om lønudbetalinger.

Der er således hverken fremlagt navne på ansatte, oplysninger om ansættelsesperioder, (relevante) arbejdssedler, ansættelseskontrakter, oplysninger om løn, oplysninger om arbejdssteder e.l. eller regnskaber vedrørende B.

Det fremgår også af sagen, at myndighederne har forsøgt at oplyse sagen ved selv at indhente oplysninger fra f.eks. A's bank og personer, der har samarbejdet med B.

5.4. Som det fremgår, har skattemyndighederne ved den skønsmæssige ansættelse af A's indkomst i 2008 og 2009 afvejet en række forskellige hensyn og omstændigheder, ligesom de har foretaget en bevismæssig vurdering af oplysningerne i sagen. Jeg kan ikke foretage sådanne afvejninger og bevisvurderinger på en anden og bedre måde end myndighederne, som har særlige forudsætninger for at træffe afgørelser på området bl.a. i kraft af deres erfaringer.

Jeg kan derfor kun kritisere myndighedernes afgørelser, hvis der er særlige omstændigheder i sagen. Det kan f.eks. være, hvis myndighederne ikke har undersøgt sagen godt nok, eller hvis afgørelsen er udtryk for en usaglig forskelsbehandling.

Efter min gennemgang af sagen mener jeg ikke, at sagen indeholder den slags særlige omstændigheder.

Jeg kan derfor ikke kritisere skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af A's indkomst for 2008 og 2009.

Jeg foretager mig ikke mere i sagen.

Jeg har sendt en kopi af dette brev til Skattestyrelsen og Landsskatteretten til orientering.

Sagsfremstilling

I afgørelse af 24. juli 2012 anså SKAT A for fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2008 og 2009. SKAT forhøjede samtidig A's skatteansættelser vedrørende løn for de nævnte indkomstår med henholdsvis 13.460.051 kr. og 1.767.643 kr., ligesom SKAT forhøjede skatteansættelsen for indkomståret 2009 vedrørende overskud af uregistreret virksomhed med 374.960 kr.

Det fremgår af afgørelsen, at A ikke havde været registreret som skattepligtig til Danmark i 2008 og 2009, og at der således ikke havde været selvangivet skattepligtig indkomst eller været betalt SKAT til Danmark for indkomstårene 2008 og 2009.

SKAT anførte i afgørelsen bl.a., at en række beløb, som var blevet indsat på en konto tilhørende A, var betaling for fakturaer udstedt af A's selskab, B, ligesom det af de fakturaer, som SKAT var i besiddelse af, fremgik, at betaling skulle ske til denne konto.

SKAT anførte endvidere, at der var tale om indtægter, som burde tilfalde B, men at beløbene i stedet var tilfaldet A, idet pengene var blevet indsat på hans private konto. Der var ifølge afgørelsen foretaget hævnninger fra kontoen, som indikerede, at en del af pengene var blevet brugt privat.

SKAT anførte også, at SKAT ikke var i besiddelse af oplysninger om, hvorvidt der havde været afholdt omkostninger for selskabet, og at SKAT ikke havde kendskab til de personer, som der var blevet udbetalt løn til. SKAT anførte også, at SKAT ville tage højde for det, hvis der blev fremlagt fyldestgørende dokumentation for sådanne udgifter.

SKAT anførte tillige, at SKAT havde bedt A om at sende bl.a. regnskabsmateriale for B, ansættelseskontrakter og arbejdssedler, men ikke havde modtaget noget sådant materiale fra ham.

I afgørelse af 1. juni 2017 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse. Landsskatteretten anførte bl.a. følgende i afgørelsen:

”Det følger af statsskattelovens § 4, at al indkomst — herunder indtægter ved erhvervsvirksomhed — som udgangspunkt er skattepligtig til Danmark.

Udgifter, der er i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det fremgår af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Udgiften skal være direkte knyttet til indkomsten, og den skal ligge inden for virksomhedens naturlige rammer.

BILAG – SAGSFREMSTILLING

Det følger af statsskattelovens § 4 sammenholdt med statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, at det er nettoindkomsten, der beskattes.

Der påhviler klageren en egentlig pligt til at dokumentere sine udgifter.

Det fremgår af Højesterets dom af 23. februar 2011 (SKM2011.209.HR), at det var berettiget, at skattemyndighederne alene havde anerkendt udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder havde kunnet identificeres.

Uanset det af klageren anførte, er der ikke fremlagt materiale, som godtgør, at der er grundlag for at imødekomme fradrag for driftsudgifter, ud over det allerede godkendte af SKAT, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.”

Ved e-mail af 24. juli 2017 klagede advokat C på vegne af sin klient A til mig over Landsskatterettens afgørelse af 1. juni 2017. Klagen rettede sig mod spørgsmålet om skønsmæssig opgørelse af A's indkomst i 2008 og 2009.

Advokat C skrev bl.a. følgende:

”A har været udrejst fra Danmark til (...) siden 2001. (...)

...

I perioden drev A selskabet B. Selskabet blev overtaget af A som et allerede stiftet selskab i X-land, hvorefter navnet blev ændret til B.

Selskabet har drevet virksomhed ved (...).

Arbejdet med køb, registrering, navneændring mv. af B blev varetaget af en revisor i X-land ved navn (...). Denne revisor har stået for bogføring og regnskabsudarbejdelse for selskabet.

Siden overtagelsen af B i oktober 2006, sendte A kopier af underskrevne salgsfakturaer og øvrigt regnskabsmateriale for B til revisoren i X-land, hvorefter han blandt andet skulle udarbejde årsregnskaber. Revisoren blev betalt forud ved kontant betaling, men A har ikke som aftalt modtaget noget regnskab. A har frem til 2011 fortsat fremsendt kopier af underskrevne salgsfakturaer og øvrigt regnskabsmateriale. Dette regnskabsmateriale har ikke under klagesagsbehandling været muligt at få udleveret fra den pågældende revisor.

BILAG – SAGSFREMSTILLING

B beskæftigede i 2008 og 2009 ca. 45 personer, hvoraf 5 var danske. En del af disse personer var selvstændige erhvervsdrivende, som sendte en faktura for deres arbejde, mens andre har været lønmodtagere. (...)

Der blev lavet kontrakter med alle de personer, som skulle arbejde for B. Kontrakterne var udfærdiget i samarbejde med selskabets revisor i X-land. Af kontrakterne fremgik, at medarbejderne selv havde ansvaret for betaling af skat. B fakturerede typisk arbejde i de berørte år til kr. 270/t, men medarbejderne modtog heraf ca. kr. 220/t, uanset om de var ansatte eller selvstændige tredjemænd.

B har således afholdt omkostninger i forhold til de ansatte medarbejdere og selvstændige samarbejdspartnere.

SKATs afgørelse

...

SKAT har ikke taget hensyn til omkostninger ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. A er blevet beskattet af stort set hele omsætningen uden skønnede omkostninger til indkøb af arbejdskraft.

...

SKAT har således nægtet at skønsmæssigt fastsætte fradrag for udgifter relateret til de pågældende indtægter, med henvisning til at fradrag for skønsmæssige udgifter til løn alene kan ske i det omfang de enkelte lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende kan identificeres.

SKATs skønsmæssige opgørelse fører til at virksomheden har haft en bruttoavance på mellem 95-97%.

Landsskatterettens afgørelse

...

Landsskatteretten stadfæstede (...) SKATs skønsmæssige opgørelse fuldt ud, og har således på linje med SKAT accepteret, at der ikke kan fradrages skønsmæssigt fastsatte lønudgifter, medmindre de enkelte medarbejdere og selvstændige erhvervsdrivende er identificeret.

SKATs og Landsskatterettens anvendelse og prøvelse af det skatteretlige værdiskøn – taksation

SKATs afgørelse og Landsskatterettens kendelse rejser et principielt spørgsmål om, hvilke rammer der gælder for SKAT i relation til SKATs skønsmæssige ansættelse samt spørgsmålet om saglighed og proportionalitet i relation til skønsudøvelsen.

Der er to overordnede forvaltningsretlige betænkelige konsekvenser af SKATs skønsmæssige ansættelse af indkomsten og Landsskatterettens kendelse vedrører det værdiskøn som SKAT foretager.

For det første har SKAT ved at nægte fradrag for lønudgifter bevidst truffet en materiel forkert afgørelse, da det er anerkendt af SKAT, at der faktisk er blevet afholdt lønudgifter, og da den skønsmæssige ansættelse er åbenbart urimelig og forkert.

For det andet har SKAT derudover med afgørelsen tilkendegivet, at SKAT alene vil anerkende fradrag for lønudgifter, hvis A angiver og oplyser, hvem der har modtaget løn fra selskabet.

SKAT anvender således den skønsmæssige ansættelse til at presse A til at angive tidligere medarbejdere og samarbejdspartnere i en situation, hvor han ikke længere havde rådighed over disse oplysninger. Den skønsmæssige ansættelse får således karakter af en egentlig straf og anvendes som pressionsmidlet over for A.

Det følger af officialprincippet, at SKAT skal oplyse sagen tilstrækkeligt. Heraf følger, at det værdiskøn SKAT udøver, skal være så virkelighedsnært som muligt.

Det fremgår af det nu ophævede cirkulære nr. 8 af 13. januar 1988 (TSS 1988-04), Statsskattedirektoratets cirkulære vedrørende taksation, som nu er indarbejdet i Juridisk Vejledning, at:

'Taksationen foretages efter de samme principper, som gælder for almindelig skønsmæssig ansættelser. Skønnet skal således foretages ud fra en realistisk bedømmelse af, hvad der må antages at svare til skatteyderens virkelige indkomst.

Indgivelse af selvangivelsen må ikke søges fremtvunget gennem en urealistisk høj ansættelse, idet selvangivelse alene kan fremtvinges ved hjælp af daglige bøder i henhold til skattekontrollovens § 4, og selskabsskattelovens § 28, stk. 3.' (vores understregning)

BILAG – SAGSFREMSTILLING

Det er således klart forudsat, at skønnet ikke må anvendes som et presionsmiddel, og at taksationen skal give et realistisk billede af den skattepligtige indkomst.

I nærværende sag er det klart, at klager ikke fysisk har kunnet udføre de pågældende arbejdsopgaver selv. Det er derfor også klart, at det kan lægges til grund, at der har været afholdt meget betydelige udgifter til lønninger for de ansatte, som har været beskæftiget i selskabet mv., da der er tale om en virksomhed, der beskæftigede sig med (...), hvor det selvsagt krævede en del mandskab til at udføre sådanne arbejdsopgaver.

Hvis der nægtes fradrag for sådanne skønsmæssigt opgjorte lønudgifter, vil den skønsmæssige indkomst være klart urimelig og ikke være et realistisk og sagligt skøn over indkomsten i en sådan virksomhed.

Dette bakkes tillige op af, at SKATs skønsmæssige ansættelse fører til, at klagers virksomhed i 2009 skulle have haft en bruttoavance på ca. 95-99 %. En så høj bruttoavance er på ingen måde udtryk for den sædvanlige bruttoavance i branchen, som nærmere er 5-10 %. (...)

Det er klagers vurdering, at SKATs skønsmæssige ansættelse og SKATs afgørelse ikke lever op til de almindelige principper, der gælder for skatteforvaltningens virksomhed og afgørelser.

...

SKAT og Landsskatteretten har henvist til SKM.2011.209.HR med angivelse af, at der ikke kan gives fradrag for sorte lønninger, i det omfang den enkelte medarbejder ikke kan identificeres.

Som det fremgår af klagers indlæg i sagen ved Landsskatteretten af Landsskatterettens afgørelse **side 33 ff.** (hvor praksis er udførligt beskrevet) er Højesterets dom ikke udtryk for, at der ikke skal gives fradrag for sandsynliggjorte skønsmæssige udgifter.

Det skal i denne sammenhæng fremhæves, at spørgsmålet i Højesteret vedrørte spørgsmålet om **yderligere fradrag**, da der allerede var givet fradrag for skønsmæssige udgifter til sorte lønninger og vareforbrug. Dette da der var taget udgangspunkt i et 'sort regnskab', som var fundet ved kontrol på virksomhedens forretningssted, og da Landsskatteretten som første instans **allerede havde nedsat den skønsmæssige indkomst** med henvisning til, at den af SKAT opgjorte bruttoavance ikke var retvisende for branchen, og at den skønsmæssige opgjorte indkomst dermed ikke var retvisende.

BILAG – SAGSFREMSTILLING

Det er derfor forkert på baggrund af ovenstående dom at konkludere, at Højesteret har accepteret, at SKAT ved skønsudøvelsen kan se bort fra skønsmæssige opgjorte lønninger, da det ikke er resultatet af afgørelsen. Højesteret har netop accepteret Landsskatterettens skønsmæssige nedsættelse i første instans (hvor SKATs skøn tilsidesættes) og afviser alene skatteyderens påstand om yderligere udokumenteret fradrag.

Den af SKAT opgjorte bruttoavance på 95-99% er ikke retvisende for den pågældende branche, og SKAT og Landsskatterettens opgørelse er således ikke saglig eller proportionel, og samtidig er opgørelsen ikke i overensstemmelse med den praksis, der henvises til jf. det ovenfor anførte.

Afsluttende bemærkninger

Det er klagers vurdering, at SKATs skønsudøvelse og Landsskatterettens stadfæstelse heraf strider mod de almindelige forvaltningsretlige regler for myndighedsudøvelse herunder særlig officialprincippet, kravet om saglighed og proportionalitet.”

I brev af 18. februar 2018 bad jeg SKAT og Landsskatteretten om en udtalelse i sagen. Af mit brev fremgår bl.a. følgende:

”2. Landsskatteretten har i begrundelsen for afgørelsen (afgørelsens s. 37) anført, at der ’påhviler klageren en egentlig pligt til at dokumentere sine udgifter’.

Det fremgår samme sted videre, at ’Det fremgår [af] Højesterets dom af 23. februar 2011 (SKM2011.209.HR), at det var berettiget, at skattemyndighederne alene havde anerkendt udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder havde kunnet identificeres.’

Af Højesterets begrundelse for den pågældende dom fremgår bl.a. følgende:

’Af de grunde, der er anført af landsretten, tiltræder Højesteret, at det ikke er godtgjort, at skatte- og afgiftsmyndighedernes ansættelse af A’s skattepligtige indkomst og momstilsvær som medejer af de omhandlede virksomheder er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag. Det bemærkes herved, at skatte- og afgiftsmyndighederne uanset de forhøjelser af virksomhedernes omsætning, som er foretaget på grundlag af de fundne interne regnskaber, har været berettigede til ved indkomstopgørelsen at tage udgangspunkt i de bogførte udgifter til varekøb, og at der ved Landsskatterettens kendelse for så vidt angår forretningerne i M, L og N er indrømmet fradrag for yderligere vareforbrug ved nedsættelse

BILAG – SAGSFREMSTILLING

af bruttoavancen til 60 %. Det må også anses for berettiget, at skattemyndighederne alene har anerkendt udgifter til sort løn, i det omfang den pågældende medarbejder har kunnet identificeres.'

Den citerede dom fra Højesteret vil kunne forstås sådan, at det var en forudsætning for ikke at anerkende udgifter til (sort) løn, at myndighedernes ansættelse af den skattepligtige indkomst og momstilsvar ikke var åbenbart urimelig eller hvilede på et forkert grundlag.

Jeg kan i øvrigt pege på Østre Landsrets dom af 14. november 2014 (SKM2014.823.ØLR), hvor landsretten anså det for godtgjort, at et selskab havde anvendt hævede kontantbeløb til betaling af lønninger i selskabets interesse, uanset at der ikke i sagen var oplysninger om identiteten af de personer, som havde været antaget til arbejdet for selskabet.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse (bl.a. s. 35), at klagerens advokat bl.a. har gjort gældende, 1) at den skønsmæssigt opgjorte indkomst i sagen er klart urimelig og hviler på et fejlagtigt grundlag, 2) at det ikke er fysisk muligt for én person rent faktisk at udføre alt det pågældende arbejde selv, og 3) at den opgjorte bruttoavance er urealistisk høj og dermed ikke et udtryk for den reelle indtjeningsevne i branchen.

3. Jeg beder på denne baggrund myndighederne om at redegøre for deres overvejelser om,

- hvad én person realistisk set kan have som indkomst på ét år i den pågældende branche,
- hvad den gennemsnitlige bruttoavance er i branchen, og om en sådan vurdering har været inddraget ved fastsættelsen af den skønsmæssige indkomst,
- hvorvidt den skønsmæssige ansættelse af A's indkomst på den baggrund var åbenbart urimelig eller udøvet på et fejlagtigt grundlag, og
- hvorvidt den omtalte dom fra Højesteret kan tages til indtægt for, at der helt generelt ikke kan fradrages udgifter til sort løn, hvis de pågældende medarbejdere ikke kan identificeres.

Jeg beder herudover Landsskatteretten om at redegøre for det retlige grundlag for, at Landsskatteretten i begrundelsen for afgørelsen har anført, at der påhviler klageren en egentlig pligt til at dokumentere sine udgifter."

I brev af 14. marts 2018 anførte SKAT bl.a. følgende:

”SKATs overvejelser om, hvad én person realistisk set kan have som indkomst på ét år i den pågældende branche

SKAT har i sin afgørelse lagt vægt på, at A ikke er lønmodtager, men hovedanpartshaver og direktør i selskabet B. SKAT har derfor ikke foretaget en vurdering af, hvad én person realistisk set kan have som indkomst på ét år i den pågældende branche. Efter SKATs opfattelse er der ikke en egentlig øvre grænse for, hvor høj en indkomst en hovedanpartshaver og direktør kan have.

SKAT har i sin afgørelse taget udgangspunkt i, at omsætning fra selskabet er indsat på A's private bankkonto. Beløb, som tilgår en hovedanpartshaver fra selskabet, betragtes skattemæssigt som enten løn eller udbytte. Da A har udført arbejde for selskabet, har SKAT vurderet, at der er tale om løn.

SKATs overvejelser om, hvad den gennemsnitlige bruttoavance er i branchen, og om en sådan vurdering har været inddraget ved fastsættelsen af den skønsmæssige indkomst

SKAT har i forbindelse med afgørelsen ikke vurderet den gennemsnitlige bruttoavance i branchen. En sådan vurdering er derfor heller ikke indgået ved fastsættelsen af lønindkomst for A.

SKAT har ved fastsættelsen af den skønsmæssige indkomst taget udgangspunkt i de faktiske indsætninger på A's private bankkonto.

SKATs overvejelser om, hvorvidt den skønsmæssige ansættelse af A's indkomst på den baggrund var åbenbart urimelig eller udøvet på et fejlagtigt grundlag

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst for A er som nævnt foretaget med udgangspunkt i de faktiske indsætninger på hans private bankkonto. Der er i 2008 foretaget indsætninger med et samlet beløb på 13.560.051 kr. og i 2009 med et samlet beløb på 2.342.593 kr. Disse beløb er efter SKATs opfattelse tilgået A og ikke selskabet B. En del af disse penge er efterfølgende hævet kontant. Det drejer sig om 10.281.095 kr. i 2008 og 1.462.600 kr. i 2009.

SKAT har i forbindelse med ansættelsen set på, om der var fradragsberettigede driftsudgifter og lønudgifter.

For så vidt angår *driftsudgifter* bemærkes, at A ikke har dokumenteret, at der har været afholdt driftsudgifter. Det er dog sandsynliggjort, at der har

BILAG – SAGSFREMSTILLING

været afholdt kørselsudgifter, og SKAT har derfor godkendt et fradrag, som er skønsmæssigt fastsat til 100.000 kr.

Det bemærkes i den forbindelse, at det følger af SKM2004.162.HR, at det er den skattepligtige, der skal dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at der har været afholdt driftsudgifter.

Det fremgår af SKM2008.4.HR, at hvis den skattepligtige ikke kan fremlægge dokumentation for afholdte udgifter til køb af varer, tjenesteydelser eller aktiver, har den skattepligtige som hovedregel ikke ret til fradrag. Hvis SKAT konkret finder det sandsynliggjort, at en skattepligtig har afholdt en fradragsberettiget udgift, hvis størrelse den skattepligtige ikke kan dokumentere på regulær vis, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af udgiften. Der henvises i øvrigt til Den Juridiske Vejledning, afsnit A.B.5.2.

For så vidt angår *lønudgifter* er det SKATs opfattelse, at der som udgangspunkt alene kan godkendes fradrag for udgifter til sorte lønninger i de tilfælde, hvor modtager/lønmodtager kan identificeres jf. SKM2011.209.HR. Dommen er lagt til grund for den ændring af skatteansættelsen, der er sket i 2012. Der henvises i øvrigt til det anførte nedenfor i afsnittet om SKATs overvejelser om rækkevidden af dommen.

Ombudsmanden har i sin henvendelse henvist til SKM2014.823.ØLR. I denne sag blev det konkret anset for godtgjort, at et selskab havde haft udgifter til arbejds løn. Landsretten afviste dog at anse de kontante udbetalinger for fradragsberettigede udgifter til arbejds løn, fordi størrelsen ikke var dokumenteret eller sandsynliggjort. Landsretten hjemviste derfor sagen til fornyet behandling hos SKAT i overensstemmelse med den subsidiært nedlagte påstand.

Det er SKATs opfattelse, at A ikke har ønsket at dokumentere eller godtgøre, at der har været afholdt lønudgifter. Der er hverken modtaget navne på ansatte, oplysninger om ansættelsesperioder, arbejds sedler, ansættelseskontrakter, oplysninger om løn, oplysninger om arbejdssteder eller lignende. Det er oplyst, at lønnen er udbetalt kontant, hvorfor det ikke er muligt at dokumentere udbetalt løn via kontoudtog. SKAT har ud fra sagens sparsomme oplysninger forsøgt at identificere eventuelle ansatte, men det har heller ikke været muligt. Der foreligger heller ikke regnskaber eller oplysninger vedrørende B. Det er derfor SKATs opfattelse, at det er i overensstemmelse med praksis, at der konkret ikke er godkendt fradrag for udgifter til lønninger.

Efter SKATs opfattelse støtter den omstændighed, at Københavns Byret ved kendelse af 12. november 2013 har afvist at tillade bevisoptagelse i

form af syn og skøn vedrørende bruttoavancen i forbindelse med klagesagen i Landsskatteretten (bilag 1), at ansættelsen ikke hviler på et fejlagtigt grundlag eller er åbenbart urimelig.

...

SKATs overvejelser om, hvorvidt Højesterets dom af 23. februar 2011 (SKM2011.209.HR) kan tages til indtægt for, at der helt generelt ikke kan fradrages udgifter til sort løn, hvis de pågældende medarbejdere ikke kan identificeres

Indledningsvis bemærkes, at retspraksis generelt viser, at det er berettiget, at SKAT ved skønsmæssige ansættelser efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, generelt ikke godkender fradrag for lønudgifter, når modtageren/lønmodtageren ikke er identificeret.

Af praksis kan der – udover den omtalte Højesteretsdom, SKM2011.209.HR – henvises til SKM2013.670.ØLR, hvor der ikke blev godkendt fradrag for udgifter til sorte lønninger. Byretten tilkendegav, at sagsøgers anbringende om at have betalt løn og feriepenge af de udeholdte indtægter måtte tilsidesættes som helt udokumenteret.

Endvidere kan henvises til SKM2015.32.VLR, hvor der ligeledes ikke blev godkendt fradrag for udgifter til sorte lønninger.

...

I SKM2014.823.ØLR, anså landsretten det for godtgjort, at et selskab havde anvendt hævede kontantbeløb til betalinger af lønninger, uanset der ikke i sagen var oplysninger om identiteten af de personer, som havde været antaget til arbejdet for selskabet. SKAT bemærker, at denne sag ikke omhandler en skønsmæssig ansættelse, men en konkret sag, hvor landsretten efter bevisførelsen fandt det godtgjort, at selskabet måtte have haft udgifter til arbejds løn, som klart oversteg de beskedne personaleomkostninger, der fremgik af selskabets årsrapporter.

Klager har anført i henvendelsen til ombudsmanden, at det er forkert på baggrund af SKM2011.209.HR at konkludere, at Højesteret har accepteret, at SKAT ved skønsvurderingen kan se bort fra skønsmæssige opgjorte lønninger, da det ikke er resultatet af afgørelsen. SKAT bemærker, at Højesteret ved dets afgørelse har accepteret Landsskatterettens skønsmæssige nedsættelse i første instans (hvor SKATs skøn tilsidesættes) og afviser alene skatteyderens påstand om yderligere udokumenteret fradrag.

BILAG – SAGSFREMSTILLING

Ved landsrettens dom er der enkelte uregistrerede sorte lønninger, som der er godkendt fradrag for. Højesteret godkender dog ikke fradrag for yderligere udgifter til sorte lønninger. Det ses endvidere, at Højesterets dom i SKM2011.209.HR har haft afgørende betydning for den fremadrettede praksis for vurderingen vedrørende sort løn. Se således den ovenfor nævnte dom i SKM2015.32.VLR.

Der lægges i skønsmæssige ansættelser efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, afgørende vægt på, at udgifter til lønninger dokumenteres eller sandsynliggøres, blandt andet ved, at der sker identifikation af lønmodtagerne. Identifikationen sikrer, at der kan ske indkomstbeskatning hos lønmodtageren og pålægges hæftelse hos arbejdsgiveren for at have undladt at indeholde A-skatter og arbejdsmarkedsbidrag efter kildeskatte-lovens § 69.

SKAT kan herefter bekræfte, at der i den skønsmæssige ansættelse efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, helt generelt ikke kan fradrages udgifter til sort løn, hvis de pågældende medarbejdere ikke kan identificeres.

Det påhviler skatteyderen at godtgøre, at den skønsmæssige ansættelse er åbenbar urimelig eller hviler på et forkert grundlag. SKAT kan herved igen henvise til SKM2015.32.VLR (...)"

I brev af 26. marts 2018 anførte Landsskatteretten bl.a. følgende:

"Det er udgangspunktet, at såfremt en skatteyder har haft udgifter (driftsomkostninger) til at erhverve, sikre og vedligeholde sin indkomst, er der ret til fradrag, jf. statsskattelovens § 6.

Bevisbyrden for at der foreligger en fradragsberettiget driftsomkostning, påhviler som udgangspunkt skatteyderen. Denne bevisbyrdefordeling kan udledes af bl.a. SKM2004.162.HR.

I denne konkrete sag var der hverken regnskaber eller anden dokumentation for eventuelle driftsudgifter. Landsskatteretten fandt derfor ikke, at klageren havde løftet bevisbyrden for, at der var tilstrækkelig grundlag for at indrømme fradrag for driftsudgifter.

Baggrunden for den foretagne beskatning er således, at klageren under de foreliggende omstændigheder må anses at have bevisbyrden for, at der foreligger fradragsberettigede driftsomkostninger, ligesom der er henset til, at klageren ikke har tilvejebragt fornøden dokumentation for driftsomkostningerne eller på anden måde har sandsynliggjort, at han har afholdt sådanne udgifter, uanset at det må antages, at det har været mu-

BILAG – SAGSFREMSTILLING

ligt for ham at fremkomme med oplysninger, der kunne dokumentere eller sandsynliggøre afholdelse af fradragsberettigede driftsomkostninger.

Således har klageren oplyst, at han ikke har ønsket at informere om de ansattes identitet, ligesom han har oplyst, at han intet materiale har overhovedet, og at alt materiale er strandet hos den (...) revisor.

Når klageren hverken ønsker at oplyse nærmere om eventuelle udgifter til medarbejdere eller medarbejdernes identitet etc., er det vurderingen, at en opgørelse af klagerens indkomst ud fra branchenøgletal vil være på et yderst usikkert grundlag.

Der er således ikke foretaget en opgørelse af klagerens skattepligtige indkomst baseret på branchenøgletal.

Landsskatteretten har i forbindelse med vurderingen af indkomstansættelsen taget udgangspunkt i de indsættelser, som klageren har modtaget på sin private bankkonto. Når henses til det ovenfor anførte er det Landsskatterettens opfattelse, at klagerens indkomst kan være meget høj ved anvendelse af medarbejdere til en meget lav betaling. Klageren har hverken dokumenteret eller på anden måde sandsynliggjort sine eventuelle udgifter til aflønning af andre medarbejdere, og Landsskatteretten fandt ikke, at der i sagens oplysninger var et tilstrækkeligt sikkert grundlag for at foretage et skøn over klagerens eventuelle udgifter udover det skøn, som SKAT allerede havde foretaget.

For så vidt angår bemærkningen i begrundelsen om, at der påhviler klageren en egentlig pligt til at dokumentere sine udgifter, skal Landsskatteretten tilføje, at muligheden for sandsynliggørelse af udgifter burde have været medtaget i begrundelsen.”

Jeg har sendt SKATs og Landsskatterettens udtalelser i partshøring hos advokat C, som i brev af 18. april 2018 anførte bl.a. følgende:

”SKATs udtalelser

Klager bemærker, at SKAT i sin udtalelse anerkender ikke at have foretaget en vurdering af om SKATs skøn er realistisk ud fra en branchenorm, og at SKAT ikke har inddraget oplysninger om bruttoavancer i forbindelse med skønsudøvelsen.

SKAT er som myndighed forpligtiget til at iagttage almindelige forvaltningsretlige principper, og SKATs afgørelser skal således være saglige, proportionelle, og der må ikke inddrages usaglige hensyn (magtfordrejning).

BILAG – SAGSFREMSTILLING

Det er usagligt, at SKAT ikke har forholdt sig til, hvorvidt SKATs skøn er realistisk, særligt når der henses til, at SKAT har forhøjet Klagers indkomst det ene år med over kr. 13.000.000 i lønindkomst.

SKAT skriver i sin udtalelse på side 2, at Klager ikke har dokumenteret, at der har været afholdt driftsudgifter. SKAT skriver dog videre, at det er sandsynliggjort, at der har været afholdt kørselsudgifter, hvorfor SKAT har fastsat et skønsmæssigt fradrag herfor.

SKAT henviser herefter til, at det følger af praksis, at den skattepligtige skal dokumentere eller sandsynliggøre, at der har været afholdt driftsudgifter. SKAT konkluderer dog, at der gælder et særligt dokumentationskrav vedr. lønudgifter, og SKAT henviser i denne henseende til SKM2011.209.HR.

Klager finder ikke, at Højesterets afgørelse kan tages til indtægt for, at der gælder et særligt dokumentationskrav, og at SKAT dermed kan nægte fradrag for sandsynliggjorte udgifter ved skønsudøvelsen. En sådan fortolkning af praksis ville føre til, at SKAT som offentlig myndighed ikke er underlagt kravet om saglighed og proportionalitet ved skønsudøvelsen. SKAT kan dermed ikke foretage et forkert og urimeligt skøn, for derved at fremtvinge oplysninger fra skatteyderen, uagtet at det er sandsynliggjort, at der er afholdt udgifter.

Klager skal derfor fastholde, at det forhold, at SKAT finder, at Klager ikke ønsker at oplyse identiteten på lønmodtagerne, ikke berettiger SKAT til at foretage et forkert og åbenbart urimeligt skøn i strid med de almindelige forvaltningsretlige regler.

Det er derfor uproportionelt, når SKAT nægter fradrag for udgifter, som med al sandsynlighed er afholdt, og som SKATs selv også anerkender er afholdt.

...

Vedr. SKATs gennemgang af praksis

Det er uvist, hvad SKAT ønsker at belyse ved gennemgangen af den pågældende praksis på området, da størstedelen af SKATs gennemgang blot består af gengivelse af dommenes resultat uden en kobling af dette resultat til spørgsmålet om rækkevidden af SKM2011.209.HR.

SKAT bemærker indledningsvis, at retspraksis generelt viser, at det er berettiget, at SKAT ved skønsmæssige ansættelser efter skattekontrollo-

BILAG – SAGSFREMSTILLING

vens § 5, stk. 3, generelt ikke godkender fradrag for lønudgifter, når modtageren/lønmodtageren ikke er identificeret.

SKATs påstand om praksis er ikke korrekt, og SKATs gennemgang af praksis underbygger da heller ikke SKATs påstand.

...

Afsluttende bemærkninger vedr. praksis

SKAT konkluderer efter sin gennemgang af praksis, at SKAT herefter kan bekræfte, at der helt generelt ikke kan fradrages udgifter til sort løn, hvis de pågældende medarbejdere ikke kan identificeres.

Henset til at den pågældende praksis, som påpeget ovenfor, ikke underbygger SKATs påstand, må SKATs påstand om praksis afvises som uden hold i praksis.

Afsluttende bemærkninger

SKAT fremhæver flere steder, at Klager ikke har ønsket at oplyse identiteten på de pågældende lønmodtagere, og at skønnet af denne grund ikke er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag.

Skat anfører i denne sammenhæng, at kendelsen fra Københavns Byret, hvorefter retten har afvist at tillade bevisoptagelse i form af syn og skøn, vidner om, at den skønsmæssige ansættelse ikke hvilede på et fejlagtigt grundlag eller var åbenbart urimelig.

Det må afvises, at kendelsen fra Københavns Byret skulle indeholde en prøvelse af grundlaget for SKATs skøn. Byretten har ikke udtalt sig om skønnet, men har derimod forholdt sig til, om dokumentationen kunne fremskaffes på anden vis.

SKATs udtalelse vidner om, at SKAT reelt har nægtet fradrag – uagtet at det er sandsynliggjort, at der er afholdt udgifter – med henvisning til, at Klager nægter at angive de pågældende lønmodtagere.

SKAT må som myndighed ikke varetage uvedkommende hensyn, og et forsøg på at fremtvinge oplysninger fra Klager ved at opgøre skønnet åbenbart urimelig og på et forkert grundlag er usagligt, og det medfører, at SKATs skønsmæssige opgørelse bliver uproportional.

Landsskatterettens udtalelser

Det skal indledningsvis bemærkes, at vi kan tilslutte os Landsskatterettens bemærkning om, at der påhviler Klager en egentlig dokumentationspligt, hvor Landsskatteretten udtaler at det burde været medtaget i begrundelsen, at det også er muligt at *sandsynliggøre* en udgift.

Dette fremgår også direkte af den højesterets afgørelse som Landsskatteretten henviser til SKM.2004.162.HR (...)

...

Konklusionen i ovenstående sag var, at det var udokumenteret, og at det var usandsynligt, at den faktiske befordring var sket, grundet den meget lange afstand fra hjem og arbejdsplads.

Klagers sag adskiller sig således ved, at det var sandsynligt, at der er afholdt lønudgifter, da Klager ikke har kunnet udføre det pågældende arbejde selv.

Landsskatteretten udtaler, at det som udgangspunkt er Klager, som har bevisbyrden for det påståede fradrag, og at det er Klager, der er nærmest til at oplyse sagen.

Med henvisning til at Klager ikke ønsker at oplyse identiteten på de pågældende lønmodtagere, konkluderer Landsskatteretten, at det vil være for usikkert at bygge skønnet på branchetal.

Klager kan ikke tilslutte sig Landsskatterettens konklusion om, at et skøn opgjort på baggrund af branchetal vil være for usikkert. Et branchetal med angivelse af en bruttoavance giver netop en objektiv vurdering af, hvad der er en realistisk skønsmæssig fordeling af udgifter og indtægter. En bruttoavance for en branche afhænger ikke af de konkrete oplysninger, men giver netop et realistisk billede af indtjeningen for den pågældende branche. Landsskatterettens udtalelser og konklusion kan således ikke tilsluttes.

Det skal fremhæves, at den mest usikre opgørelse alt andet lige må være den, SKAT har foretaget – og som Landsskatteretten har stadfæstet – hvor eneste grundlag for den skønsmæssige opgørelse har været indsætningerne på Klagers konto.

I relation til SKATs opgørelse foretaget på baggrund af indsætningerne har Landsskatteretten hertil bemærket, at Klagers overskud/indkomst kan have været meget høj ved anvendelsen af medarbejdere til en meget lav

løn. Landsskatterettens antagelse om meget lave lønudgifter er underbygget af faktum eller branchetal. Dernæst rummer Landsskatterettens antagelse om lave lønninger den forudsætning, at der er afholdt lønudgifter, men at disse blot kan have været meget lave. På trods af dette har Landsskatteretten truffet afgørelse om, at der ikke kan gives fradrag for lønudgifter, medmindre Klager angiver, hvem der har modtaget lønnen.

Der skal henses til, at SKAT har fastsat et skønsmæssigt fradrag for løn på kr. 0, og den nuværende skønsmæssige opgørelse ikke engang indeholder et meget forsigtigt skøn over udgifterne til løn, hvorfor skønnet allerede af denne grund er forkert og åbenbart urimelig.

Afsluttende bemærkninger

SKAT og Landsskatterettens udtalelser har ikke ændret Klagers vurdering af sagen.

Begge udtalelser vidner om, at der bevidst ikke er foretaget et realistisk skøn, og at begge myndigheder har fundet, at dette var berettiget med henvisning til praksis og med henvisning, til at Klager ellers må angive de pågældende lønmodtagere.

Med henvisning til ovenstående bemærkninger fastholdes det, at SKATs skønsudøvelse og Landsskatterettens stadfæstelse heraf strider mod de almindelige forvaltningsretlige regler for myndighedsudøvelse, herunder særlig officialprincippet, kravet om saglighed og proportionalitet.”