

Udskriftsdato: 24. december 2025

KEN nr 10639 af 19/12/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. omlægning af indkomstår fra forskudt regnskabsår til kalenderår

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-01618

Landsskatteretskendelse vedr. omlægning af indkomstår fra forskudt regnskabsår til kalenderår

Resumé

En klager blev anset for berettiget til efter indgåelse af ægteskab at opretholde forskudt regnskabsår, hvorefter klagers ægtefælles regnskabsår blev omlagt til samme regnskabsår som klagerens.

Der klages over, at Skattecenteret har omlagt klagerens indkomstår fra forskudt regnskabsår til kalenderår efter bestemmelsen i kildeskattelovens § 99.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten ændrer Skattecenterets afgørelse, således at klageren opretholder forskudt regnskabsår, og klagerens ægtefælles indkomstår omlægges til samme regnskabsår som klagerens.

Sagens oplysninger

Klageren indgik ægteskab med B den 1. september 2004. På tidspunktet for ægteskabets indgåelse havde B indkomstår svarende til kalenderåret, mens klageren som følge af et tidligere ægteskab havde bagudforskudt indkomstår (1/4 -31/3).

I perioden 7. april 2005 til 22. juni 2005 solgte klageren 80 A-aktier og 35 B-aktier i C. Der fremkom i forbindelse dermed en restskat på ca. 2,6 mio. kr. Det er oplyst, at klageren for at undgå restskattetillæg havde til hensigt at foretage en frivillig indbetaling af skattekravet i december 2006, og at klageren i december 2006 indbetalte 2,5 mio. kr. som frivillig indbetaling af restskat.

Den 2. maj 2006 indsendte klageren selvangivelse og regnskab for indkomståret 2005 omfattende perioden 1/4 2004 – 31/3 2005.

Den 3. oktober 2006 sendte Skattecenteret brev til klageren, hvor Skattecenteret under henvisning til, at klageren havde indgået ægteskab den 1. september 2004 anmodede om indsendelse af regnskabsoplysninger for indkomståret 2005 – omfattende perioden 1/4 2004 til 31/12 2005. Skattecenteret henviste til, at samlevende ægtefæller ifølge kildeskattelovens §§ 99 og 100 skal anvende fælles indkomstår.

Ved brev af 8. december 2006 anførte klagerens revisor over for Skattecenteret, at klageren i perioden 1/4 2005 til 31/12 2005 havde realiseret betydelige aktieavancer, der medførte en betydelig restskat, som ville blive indbetalt frivilligt inden 31/12 2006 for at undgå restskattetillæg. Revisoren anførte endvidere, at såfremt indkomståret 2005 skulle omfatte perioden 1/4 2004 til 31/12 2005, skulle en frivillig indbetaling allerede have fundet sted i december 2005, og da dette ikke var sket, ville klageren blive pålagt betydelige restskattetillæg. Klagerens revisor anmodede derfor skattecenteret om, at klagerens indkomstår blev omlagt til kalenderåret med omlægningsperioden 1/4 2005 til 31/12 2006, eller at ægtefællens indkomstår alternativt blev omlagt til forskudt regnskabsår.

Den 9. januar 2007 udsendte Skattecenteret agterskrivelse til klageren, hvorved omlægningsperioden blev fastsat til 1/4 2004 – 31/12 2005. Den 8. marts 2007 traf Skattecenteret afgørelse i overensstemmelse med agterskrivelsen af 9. januar 2007.

Skattecenterets afgørelse

Omlægningsperioden skal omfatte 1/4 2004 – 31/12 2005, når der er indgået ægteskab den 1/9 2004, jf. kildeskattelovens § 99.

Det fremgår af kildeskattelovens § 99, at samlevende ægtefæller skal anvende fælles indkomstår for kalenderår, der begynder efter ægteskabets indgåelse, og at der senest ved indgivelse af selvangivelsen vedrørende det kalenderår, hvori ægteskabet indgås, skal oplyses om, hvilket fælles indkomstår de fremtidig agter at anvende. Er en sådan oplysning ikke meddelt, fastsætter ligningsmyndigheden, hvilket af de af ægtefællerne hidtil benyttede indkomstår, der fremtidig skal anvendes af begge ægtefæller.

Da der ikke senest ved indgivelse af selvangivelsen vedrørende det kalenderår, hvori ægteskabet blev indgået, blev oplyst, hvilket fælles indkomstår, der fremtidig agtes anvendt, skal SKAT således fastsætte, hvilket af de af ægtefællerne hidtil benyttede indkomstår, der fremtidig skal anvendes af begge ægtefæller. Det fastsættes herefter, at det er klagerens ægtefælles hidtil benyttede indkomstår, som er kalenderåret, der fremtidig skal anvendes. Der er herved henset til, at det fremgår af ligningsvejledningen 2005, A.A.4.3, at lønmodtageres indkomstår normalt er kalenderåret. Endvidere er der henset til, at det af ændringen af 9. juni 2006 i kildeskattelovens § 22 fremgår, at selvstændige erhvervsdrivende kan vælge et andet indkomstår, og det af skatteministeriets svar på spørgsmål om omlægning af indkomstår (SKM2006.578.DEP (TfS 2006.868) spm. 6) fremgår, at tilladelse til at anvende forskudt indkomstår må anses for bortfaldet ved virksomhedsafståelse.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at klageren opretholder forskudt indkomstår, mens klagerens ægtefælles indkomstår omlægges fra kalenderår til forskudt regnskabsår med omlægningsperioden 1. januar 2005 – 31. marts 2005 for indkomståret 2005.

SKAT skal træffe en afgørelse, der er underlagt den almindelige forvaltningsret, som enhver anden afgørelse truffet af en offentlig myndighed. Ved udøvelsen af det forvaltningsretlige skøn er SKAT således underlagt en række forvaltningsretlige retsgrundsætninger, der begrænser skønsudøvelsen. En af disse retsgrundsætninger er det såkaldte proportionalitetsprincip, hvorefter forvaltningen er forpligtet til at vælge det mindst indgribende indgreb i tilfælde, hvor forvaltningen kan vælge mellem flere typer af indgreb.

I den konkrete sag har SKAT haft mulighed for at vælge mellem to forskellige typer af indgreb, nemlig om ægtefællerne skal anvende kalenderåret som fremtidigt indkomstår, eller om de i stedet skal anvende et forskudt regnskabsår. Med andre ord foreligger der reelt en afgørelse med tilbagevirkende kraft, og afgørelsen indeholder i sig selv et pønalt element. Dette skærper hjemmelskravet. Det kan endvidere lægges til grund som et faktum, at det af SKAT trufne valg ikke havde været nødvendigt, idet kildeskattelovens § 99 utvivlsomt – og helt frit – giver mulighed for at lade ægtefællerne anvende forskudt regnskabsår i fremtiden. SKAT har dermed overtrådt proportionalitetsprincippet.

Skattecenterets henvisning til en »normalitetsbetragtning« er ikke et relevant hensyn, der har nogen vægt i forhold til en overholdelse af proportionalitetsprincippet. Skattecenteret begrundet for det andet sin afgørelse med henvisning til kildeskattelovens § 22. Ifølge dagældende § 22, stk. 2, 1. pkt., er indkomståret som udgangspunkt det kalenderår, der går forud for den endelige ligning. Det følger dog af § 22, stk. 2, 3. pkt., at skattepligtige kan få tilladelse til at anvende et andet indkomstår, og hvis skattepligtige har fået en sådan tilladelse opgøres den skattepligtige indkomst på baggrund af det forskudte regnskabsår. Kildeskattelovens § 99 henviser imidlertid ikke til § 22, og der er ikke nogen sammenhæng mellem de to bestemmelser.

Kildeskattelovens § 99 regulerer den særlige situation, hvor et ægteskab tvinger en af ægtefællerne til at beslutte en omlægning af sit indkomstår til ægtefællens indkomstår. Ægtefællerne har, jf. bestemmelsen ordlyd, ret til frit at vælge hinandens indkomstår – også selvom ingen af dem er erhvervsdrivende.

Kildeskattelovens § 22 blev nyaffattet ved lov nr. 509 af 7. juni 2006, hvor bestemmelsen blev objektiviseret. Dette forhold er dog irrelevant i og med, at kildeskattelovens § 22 ikke – hverken i dens nuværende

eller tidligere formulering – har nogen relevans for sagens afgørelse. SKAT er således forpligtet til at afgøre sagen inden for rammerne af kildeskattelovens § 99.

Skattecenterets afgørelse er i strid med proportionalitetsprincippet, da de anførte begrundelser ikke kan retfærdiggøre, at SKAT skal træffe det mest indgribende indgreb. Hertil kommer, at henvisningen til momenterne for en afgørelse i medfør af kildeskattelovens § 22 er decideret usaglig.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Efter det foreliggende må Landsskatteretten nære betænkelighed ved at opretholde Skattecenterets afgørelse af 8. marts 2007. Efter ordlyden af dagældende kildeskattelovs § 99 har klageren og hendes ægtefælle været berettigede til at anvende forskudt indkomstår efter indgåelse af ægteskab den 1. september 2004. Der anses hverken i lovens ordlyd eller forarbejder at være sagligt grundlag for den af Skattecenterets trufne afgørelse om omlægning af indkomståret til kalenderår. Skattecenteret var inden sagens afgørelse vidende om, at valget af kalenderåret ville medføre et betydeligt restskattetillæg for klageren. Skattecenterets afgørelse af 8. marts 2007 må herefter anses for truffet i strid med proportionalitetsprincippet, idet Skattecenteret ved valget af fælles indkomstår efter kildeskattelovens § 99 ikke har valgt det mindst indgribende indgreb over for klageren.

Skattecenterets afgørelse ændres herved, således at klageren opretholder forskudt regnskabsår, og klagerens ægtefælles indkomstår omlægges til samme regnskabsår som klagerens.