

Udskriftsdato: 24. december 2025

KEN nr 9688 af 08/05/2012 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. klage over årsopgørelse udskrevet på baggrund af Landsskatteretskendelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 11-03610

Landsskatteretskendelse vedr. klage over årsopgørelse udskrevet på baggrund af Landsskatteretskendelse

Resumé

Landsskatteretten havde ved kendelse stadfæstet en skatteankenævnsafgørelse vedrørende tre indkomstår med den ændring, at et tab henførtes til beskatning i et andet af de forelagte indkomstår. Landsskatteretten fandt, at det var med rette, at skatteankenævnet havde afvist en klage over den af SKAT på baggrund af Landsskatterettens kendelse udskrevne årsopgørelse.

Klagen vedrører, at skatteankenævnet har afvist klage indgivet 30. august 2010 over årsopgørelse udskrevet på baggrund af landsskatteretskendelse.

Landsskatterettens afgørelse

Skatteankenævnet har afvist klagen.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Sagens oplysninger

Klageren er eneaktionær i selskabet H1 A/S.

SKAT har ved afgørelse blandt andet forhøjet klagerens skatteansættelser for indkomstårene 2003, 2004 og 2005, med henholdsvis 27.430 kr., 370.070 kr. og 283.088 kr., i form af maskeret udlodning fra selskabet H1 A/S, idet selskabets underskud ved investering i særlige investeringsaktiver er anset som maskeret udlodning til klageren i henhold til ligningslovens § 16 A. Afgørelsen er stadfæstet af skatteankenævnet.

Skatteankenævnets afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, der afsagde kendelse den 22. marts 2010. Landsskatteretten stadfæstede skattemyndighedernes afgørelse med den ændring, at tabet vedrørende salg af Porsche, årgang 1991, 345.000 kr., henførtes til beskatning i indkomståret 2003, således, at klagerens indkomst forhøjes med 372.430 kr. for indkomståret 2003, med 25.070 kr. for indkomståret 2004 og med 283.088 kr. for indkomståret 2005.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelse, at:

»Den ændrede skatteberegning vil fremgå af en revideret årsopgørelse, som senere vil blive udskrevet af skattemyndighederne.«

Landsskatteretten har ikke taget stilling til skatteansættelsen for 2003 vedrørende selskabet H1 A/S, idet selskabets skatteansættelse ikke har været påklaget til Landsskatteretten, hverken for 2003, 2004 eller 2005. I selskabets skatteansættelse for 2004 indgår forhøjelsen på 345.000 kr.

På baggrund af Landsskatterettens kendelse af 22. marts 2010 for indkomstårene 2003 og 2004 udskrev SKAT ny årsopgørelse nr. 4 af 29. april 2010 vedrørende klageren for indkomståret 2003. Udskrivningsårsagen er anført som:

»ændret skatteansættelse under henvisning til tidligere meddelelse.«

Det fremgår af årsopgørelse nr. 4, at beregningsgrundlaget for skat af klagerens aktieindkomst udgør 372.630 kr.

Klageren har under sagen fremlagt årsopgørelse nr. 3. Denne adskiller sig alene fra årsopgørelse nr. 4 på punktet vedrørende beregningsgrundlaget for skat af klagerens aktieindkomst, der på årsopgørelse nr. 3 er anført med 27.630 kr.

Klageren påklagede i brev af 5. august 2010 årsopgørelsen med påstand om, at klagerens skatteansættelse for indkomståret 2003 nedsættes med 345.000 kr. Af klagen fremgår bl.a.:

»(...)Da SKAT modtog Landsskatterettens kendelse af 22. marts 2010 indberettede SKAT uden videre yderligere indkomst for BG for indkomståret 2003, hvilket resulterede i en årsopgørelse nr. 4 udskrevet den 29. april 2010. Det fremgår ikke af opgørelsen, på hvilke punkter den er ændret, ligesom der ikke er anført noget om, hvorfor den er udskrevet. Årsopgørelsen blev blot fremsendt med anmodning om indbetaling af 218.103 kr. i restskat inkl. renter. På årsopgørelsen er fortrykt et felt der hedder »Udskrivningsårsag«. I feltet er alene anført: »Ændret skatteansættelse under henvisning til tidligere meddelelse«. Det bemærkes udtrykkelig, at sådan »tidligere meddelelse« ikke er fremsendt hverken til selskabet H1 A/S eller BG.

(...)

Årsopgørelsen angiver ikke klagevejledning, ligesom der ikke er angivet en klagefrist.

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det gældende, at SKAT ikke kan gennemføre en forhøjelse af skatteansættelsen for BG med en maskeret udlodning fra selskabet H1 A/S uden at skatteansættelsen for selskabet H1 A/S er forhøjet på et tilsvarende punkt. Forhøjelsen af hovedaktionærens skatteansættelse sker netop i konsekvens af, at beskatningen af selskabet H1 A/S ændres. Skatteansættelsen for selskabet H1 A/S er ikke forhøjet for indkomståret 2003 på dette punkt, hvorfor skatteansættelsen for indkomståret 2003 skal nedsættes med forhøjelsen på 345.000 kr.

(...)

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det yderligere gældende, at skatteansættelsen er forældet, og forhøjelsen derfor ikke gyldig. Der henvises til skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, der foreskriver, at en forhøjelse skal varsles rettidigt og gennemføres senest den 1. august i det fjerde indkomstår efter indkomstårets udløb, hvilket ikke er sket. Det gøres gældende, at der heller ikke er grundlag for en ekstraordinær forhøjelse i henhold til skatteforvaltningsloven § 27. I en nylig afsagt dom offentliggjort den 25. juni 2010 under nr. SKM2010.400.BR, fik SKAT ganske vist medhold i, at en indkomst kunne flyttes fra indkomståret 2003 til 2002, og at beskatningen kunne gennemføres, selvom skatteansættelsen for indkomståret 2002 var forældet. Dette skete under henvisning til reglerne om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2, nr. 5, der kræver, at der er handlet groft uagtsomt eller forsætligt. Da BG ikke har handlet hverken groft uagtsomt eller forsætligt i forbindelse med skatteansættelsen, gøres det gældende, at der følgelig ikke er adgang til ekstraordinært at ændre ansættelsen for indkomståret 2003, hvorfor forhøjelsen er ugyldig.

(...)

Skatteforvaltningsloven § 20 foreskriver således, at told- og skatteforvaltningen skal underrette en skatteyder om en påtænkt afgørelse, hvis told- og skatteforvaltningen har til hensigt at ændre en skatteansættelse. Der skal samtidig gives den pågældende en frist på 15 dage til at kommentere forslaget. Landsskatteretten er ikke ansættende myndighed og kan alene give anvisninger til myndighederne i kendelsesform. Det er så efterfølgende op til den skatteansættende myndighed, at gennemføre eventuelle ændringer i overensstemmelse med de regler der er foreskrevet i skatteforvaltningsloven.

(...)

Derudover er ændringen ikke begrundet.

(...)

Derudover gøres det gældende, at der ikke er givet klagevejledning.

(...)«

Klagen blev i henhold til remonstrationsreglerne i skatteforvaltningsloven § 5, stk. 4, indgivet til SKAT til videresendelse, hvis SKAT ikke var enig i klagen.

SKAT meddelte ved brev af 23. august 2010 klageren, at årsopgørelsen, udskrevet på baggrund af Landskatterettens kendelse, ikke kan påklages, og at der dermed heller ikke er krav om klagevejledning eller yderligere begrundelsespligt. På denne baggrund videresendte SKAT ikke klagen til skatteankenævnet.

Som konsekvens af SKATs manglende videresendelse af klagen til skatteankenævnet fremsendte klageren ved brev af 30. august 2010 klagen af 5. august 2010 til skatteankenævnet, idet repræsentanten henviste til indholdet af klagen af 5. august 2010.

Skatteankenævnet har ved afgørelse af 30. august 2011 afvist at behandle sagen, idet ankenævnet har anført, at skatteansættelsen for indkomståret 2003 ikke kan påklages.

Skatteankenævnets afgørelse

I Landsskatterettens kendelse fremgår af side 17, at Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse med den ændring, at tabet vedrørende salget af Porschen henføres til beskatning i indkomståret 2003 frem for 2004. Landsskatteretten anfører på side 18, at:

Den ændrede skatteberegning vil fremgå af en revideret årsopgørelse, som senere vil blive udskrevet af skattemyndighederne.

Afgørelsen indeholder også klagevejledning.

Rådgiver er af den opfattelse, at SKAT har foretaget ansættelsen af maskeret udlodning for indkomståret 2003, i og med det er SKAT, der udskriver årsopgørelsen. Derfor er det gjort gældende, at skatteforvaltningslovens § 20 om høringspligt finder anvendelse. Ligeledes er det gjort gældende, at ansættelsen er forældet, jf. skatteforvaltningslovens § 26. Der er nedlagt påstand om nedsættelse med 345.000 kr. som følge af ugyldighed.

Der er tillagt Landskatteretten adgang til at foretage ændrede skatteansættelser afledt af klagebehandlingen, jf. skatteforvaltningslovens § 45. I den situation er det alene SKATs opgave at foretage ændret skatteberegning, hvorimod det er Landsskatteretten, der foretager skatteansættelsen. Det er derfor også Landsskatteretten, der iagttager gældende sagsbehandlingsregler.

Nævnet kan således ikke give klageren medhold i, at SKAT har foretaget skatteansættelsen. Den af klageren påberåbte adgang i skatteforvaltningslovens § 5, stk. 4, til at videresende klagen til behandling i skatteankenævnet, gælder derfor ikke. Skatteforvaltningslovens § 5 stk. 4, bestemmer, at når der er modtaget særskilt underretning (her landsskatteretskendelsen), er der ikke klageadgang over en årsopgørelse, og dermed ikke krav om klagevejledning eller yderligere begrundelsespligt. Det er derfor korrekt, at SKAT har afvist at behandle klagen over årsopgørelsen efter denne bestemmelse.

Det fremgår endvidere af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 3, at skatteankenævnet ikke kan behandle klager i det omfang Landskatteretten har taget stilling til sagen.

I SKM2010.670.VLR har Landsskatteretten ikke foretaget skatteansættelsen i det rigtige indkomstår, derfor finder reglerne om genoptagelse anvendelse for SKAT. I denne sag har Landskatteretten foretaget ansættelsen for det rigtige indkomstår, derfor skal SKAT ikke genoptage skatteansættelsen. Den af klagerens rådgiver særligt påberåbte afgørelse, SKM2010.670.VLR, finder skatteankenævnet ikke relevant, idet der ikke er tale om sammenlignelige formelle forhold.

Skatteankenævnet har derfor afvist at behandle klagen.

Klagerens påstand og argumenter

Repræsentanten har på vegne klageren nedlagt påstand om, at skatteankenævnets afgørelse ændres, således, at skatteankenævnet tilpligtes at tage stilling til klagen af 5. august 2010.

Til støtte herfor har repræsentanten gjort gældende, at der i klagen, indgivet til SKAT, var nedlagt påstand om, at skatteansættelsen i årsopgørelsen for indkomståret 2003, dateret den 29. april 2010, var ugyldig. Dette fastholdes, og repræsentanten har henvist til det i klagen af 5. august 2010 anførte.

Repræsentanten har bemærket, at selskabet er forhøjet med 345.000 kr. i 2004, selvom klageren nu er udlodningsbeskattet for 2003.

SKAT fulgte ikke anmodningen i brev af 5. august 2010 om videresendelse af klagen til skatteankenævnet, hvilket SKAT i henhold til bestemmelserne i skatteforvaltningsloven er pligtig til, såfremt SKAT ikke er enig i indholdet af klagen.

Selskabets skatteansættelse for 2003 er, på det tidspunkt da Landsskatteretten afgør klagerens skatteansættelse den 22. marts 2010, forældet, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, og der er ikke tale om en afledt ændring som anført i skatteforvaltningens § 27, som kan begrunde en ekstraordinær genoptagelse af selskabets skatteansættelse.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelse på side 1, at »Landsskatteretten forhøjer ansættelsen med 345.000 kr.« for 2003 i forhold til SKATs og ankenævnets afgørelse.

Udover det, der tidligere er fremført til støtte for, at der kan klages over årsopgørelsen, og til støtte for, at ansættelsen er ugyldig, har repræsentanten henvist til bemærkningerne til lovforslag nr. 527 fra 2008, hvormed skatteforvaltningsloven blev ændret med virkning for årsopgørelser, der påklages den 1. juli 2008. På baggrund af lovforslaget blev der indført en remonstrationsordning ved klage over en årsopgørelse. Ordningen betyder, at en klage til et skatteankenævn eller Landsskatteretten over en årsopgørelse skal følge såkaldt »omvendt postgang« og indsendes til SKAT. Hvis SKAT ikke kan give klageren fuldt medhold i klagen, og klagen fastholdes, skal SKAT videresende klagen til skatteankenævnet eller Landsskatteretten sammen med en udtalelse om sagen.

Til støtte for afvisning har skatteankenævnet anført, at SKAT ikke har noget at gøre med skatteansættelsen og, at det alene er SKATs opgave at foretage en ændret skatteberegning og at SKAT derfor ikke skal iagttage gældende sagsbehandlingsregler, idet dette påhviler Landsskatteretten.

Repræsentanten har gjort gældende, at SKAT skal følge de forvaltningsretlige regler, herunder de sagsbehandlingsregler, der fremgår af skatteforvaltningsloven. I henhold til disse regler og sædvanlige forvaltningsretlige principper, herunder hensynet til retssikkerheden, skal skattemyndighederne i forbindelse med udstedelse af en forvaltningsakt følge sagsbehandlingsreglerne, herunder eksempelvis også give klagevejledning. Fortolkning af en kendelse, indtastning af tal til årsopgørelsen på baggrund af en kendelse og udskrivning og udsendelse heraf, er en forvaltningsakt, hvorover der kan klages.

Ankenævnet har anført, at SKAT har handlet korrekt ved at afvise at behandle klagen over årsopgørelsen for indkomståret 2003, idet det er nævnets opfattelse, at det ikke er SKAT, der har foretaget skatteansættelsen ved udskrivning m.v. af ny årsopgørelse for indkomståret 2003.

Nævnet begrunder dette med, at Landsskatterettens kendelse skal anses for særskilt underretning i henhold til skatteforvaltningslovens § 5, stk. 4, og at der i en sådan situation ikke er klageadgang over en årsopgørelse og, at der dermed ikke er krav om, at der skal gives klagevejledning eller krav om en begrundelse.

Nævnets udlægning er en fejlfortolkning af bestemmelsen. Bestemmelsen anfører alene, at en klage til skatteankenævn eller Landsskatteretten i visse situationer skal indgives til told- og skatteforvaltningen. Det er den remonstrationsordning, som er beskrevet ovenfor. Klageadgangen fremgår også af SKATs juridiske vejledning. Remonstrationssager omtales blandt andet i afsnit A.A.13.5 i vejledningen. Dette sker i forhold til spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse, hvor det udtrykkeligt anføres, at der er tale om en klage, selvom den indgives til den myndighed, der har truffet afgørelsen. Følgende anføres i Den juridiske vejledning:

»(...) En klage over en årsopgørelse skal indgives til SKAT, hvis klageren ikke tidligere har modtaget særskilt underretning om ansættelsen og klagen omfatter forhold heri. Se SFL 5, stk. 4. Selvom klagen indgives til SKAT, er der tale om en klage til skatteankenævnet eller Landsskatteretten. Derfor gives der omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand mv. i remonstrationssager.«

Til yderligere dokumentation har repræsentanten henvist til et eksempel fra praksis, hvor SKAT ved afgørelse af 12. oktober 2010 har imødekommet behandling af en klage til skatteankenævnet indgivet til SKAT i henhold til skatteforvaltningsloven § 5, stk. 4. Afgørelsen vedrørte spørgsmålet, om en skatteyder havde krav på omkostningsgodtgørelse, når en klage blev indgivet til SKAT i henhold til reglerne om remonstration. Med afgørelsen dokumenteres, at der kan klages over en årsopgørelse. I sagen havde SKAT udskrevet årsopgørelse, og skatteyderen klagede ved at indgive klage til skatteankenævnet via SKAT. SKAT revurderede sagen i denne forbindelse, og skatteyderen fik medhold, som det fremgår af afgørelsen. Afgørelsen vedrører spørgsmålet om berettigelse til omkostningsgodtgørelse, men viser samtidig, at der kan klages over en årsopgørelse.

Skatteankenævnet har endvidere anført, at nævnet ikke kan behandle en klage, hvis Landsskatteretten har taget stilling i sagen. Landsskatteretten har ikke haft lejlighed til at tage stilling til ansættelsen eller skatteberegningen, som den fremgår af årsopgørelse nr. 4 for indkomståret 2003. SKAT har fortolket kendelsen fra Landsskatteretten, og på den baggrund udskrevet en ny årsopgørelse. Landsskatteretten har således ikke haft lejlighed til at forholde sig til årsopgørelse nr. 4 og har ikke behandlet spørgsmålet om, hvorvidt årsopgørelsen er udskrevet i overensstemmelse med de anvisninger, som Landsskatteretten har givet i kendelsen. Dette indebærer, at nævnet følgelig er kompetent og har pligt til at behandle klagen over SKATs afgørelse. Repræsentanten fastholder således, at afvisning er sket med urette.

Repræsentanten har under sagen for Landsskatteretten fremlagt klagerens årsopgørelse nr. 3 for indkomståret 2003, og har i den forbindelse anført følgende:

Ved at sammenholde de to årsopgørelser fremgår det på side to under specifikation af beregnet skat m.v., at feltet »Skat aktieindkomst 43 % af 27.639 kr.« på årsopgørelse nr. 3 er ændret til »Skat aktieindkomst 43 % af 372.630 kr.«, uden at der er nogen nærmere redegørelse, forklaring eller begrundelse udover henvisning på side 1 til »tidligere meddelelse«.

På årsopgørelse nr. 4 er der ikke givet klagevejledning, hvilket der er på årsopgørelse nr. 3. På årsopgørelse nr. 3 er det tydeligt anført, at der kan klages enten til skatteankenævnet eller direkte til Landsskatteretten.

SKAT anser således i årsopgørelse nr. 3 sædvanlig udskrivning af en årsopgørelse med skatteberegning, renteberegning og opkrævning af restskat for en afgørelse, der kan klages over, hvilket understøtter synspunktet. Når SKAT giver klagevejledning på årsopgørelse nr. 3, hvor der oprindeligt var sendt agterskrivelse, så må udskrivning af årsopgørelse nr. 4 så meget desto mere være en afgørelse, hvor der skal gives klagevejledning. SKAT sendte ikke en agterskrivelse forud for udskrivning af årsopgørelse nr. 4.

Repræsentanten har henvist til skatteforvaltningslovens § 20, hvor det fremgår direkte af loven og kommentaren til skatteforvaltningslovens § 20, stk. 2, ved Poul Bostrup m.fl., at hvis en part ikke gør indsigelse mod en agterskrivelse, kan udsendelse af en egentlig kendelse udelades. Det anføres videre side 231 i kommentaren, at:

»Parten vil herefter alene modtage en årsopgørelse, der er baseret på den nu gennemførte skatteansættelse. Årsopgørelsen er således afgørelsen og den kan påklages efter de sædvanlige regler.«

Når det udtrykkeligt anføres i kommentaren, at der kan klages over en årsopgørelse, selvom en skatteyder ikke har gjort indsigelse mod en agterskrivelse, må dette så meget desto mere være tilfældet, når SKAT ikke har sendt en agterskrivelse.

Repræsentanten har yderligere understreget, at begrundelsen i årsopgørelse nr. 4 mangler eller i hvert fald er mangelfuld. Når der blot henvises til »tidligere meddelelse« vil en naturlig forståelse heraf være, at der henvises til en »meddelelse« fra den forvaltningsmyndighed, der udskriver årsopgørelsen. SKAT har netop ikke udskrevet nogen tidligere meddelelse (agterskrivelse) forud for udskrivningen. Den seneste ansættelse for indkomståret 2003 er således ikke alene ugyldig på grund af forældelse, som det er

fremført overfor ankenævnet, den er også ugyldig, fordi begrundelsen for afgørelsen (årsopgørelse nr. 4) er ikke-eksisterende eller mangelfuld.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Landsskatteretten stadfæstede ved kendelse af 22. marts 2010 skatteankenævnets afgørelse vedrørende klagerens skatteansættelser for 2003, 2004 og 2005 med den ændring, at tab vedrørende salg af Porsche henførtes til beskatning i indkomståret 2003 frem for 2004.

Landsskatteretten foretog ved kendelsen ændring af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2003, jf. skatteforvaltningslovens § 45, hvorefter Landsskatteretten uanset klagens formulering kan foretage afledte ændringer og idet bemærkes, at indkomståret 2003 tillige var under påkendelse af Landsskatteretten.

Det fremgår af Landsskatterettens kendelse, at den ændrede skatteberegning vil fremgå af en revideret årsopgørelse, som senere vil blive udskrevet af skattemyndighederne.

Landsskatterettens kendelse af 22. marts 2010 er ikke indbragt for domstolene, ligesom genoptagelsesansøgning ikke er indgivet til Landsskatteretten. Kendelsen af 22. marts 2010 må herefter betragtes som endelig.

SKAT udsendte årsopgørelse nr. 4 af 29. april 2010 vedrørende klageren for indkomståret 2003. Udskrivningsårsagen er anført som »Ændret skatteansættelse under henvisning til tidligere meddelelse«.

Den foreliggende sag for Landsskatteretten omhandler spørgsmålet om, hvor vidt det er med rette, at skatteankenævnet har afvist at behandle den indgivne klage over årsopgørelse nr. 4.

Det fremgår af sagen, at årsopgørelse nr. 4 i forhold til den forudgående årsopgørelse nr. 3 alene er ændret som følge af Landsskatterettens kendelse af 22. marts 2010, og at der i øvrigt er identitet mellem Landsskatterettens afgørelse og årsopgørelsen for så vidt angår beregningsgrundlaget for klagerens aktieindkomst som konsekvens af afgørelsen.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 3, at skatteankenævnet ikke kan behandle klager i det omfang Landsskatteretten har taget stilling til sagen. På denne baggrund kan årsopgørelse nr. 4 ikke påklages.

Det er derfor med rette, at skatteankenævnet har afvist klagen af 5. august 2010, og skatteankenævnets afgørelse stadfæstes derfor.