



2014-6

Landsskatteretten kunne ikke undlade at tage stilling til, om fristerne for at ændre en skatteansættelse var opfyldt

En borger klagede til ombudsmanden over, at Landsskatteretten til ugunst for borgeren havde ændret en skatteansættelse. Landsskatteretten havde ikke i sin afgørelse forholdt sig til, hvorvidt reglerne om frister for at kunne ændre en skatteansættelse var opfyldt, fordi borgerens repræsentant havde frafaldet at gøre gældende, at fristerne ikke var opfyldt. Det var i sagen af afgørende betydning for, hvorvidt skatteansættelsen kunne ændres, om der var pligt til at overholde fristerne.

Ombudsmanden udtalte, at det følger af legalitetsprincippet, at den offentlige forvaltnings virksomhed som udgangspunkt skal have støtte i lovgivningen. Det betyder blandt andet, at en afgørelse fra en forvaltningsmyndighed som udgangspunkt skal have hjemmel i lovgivningen. Ombudsmanden udtalte også, at det påhviler den enkelte forvaltningsmyndighed selv at fremskaffe fornødne oplysninger om de foreliggende sager eller dog at foranledige, at private, herunder navnlig sagens parter, yder medvirken til sagens oplysning (officialprincippet). Endvidere udtalte ombudsmanden, at når en klageinstans skal træffe afgørelse i en klagesag, så er det principielle udgangspunkt, at klageinstansen skal træffe den materielt rigtige afgørelse i sagen. Det medfører, at klageinstansen er underlagt legalitetsprincippet og officialprincippet.

På den baggrund, og da Landsskatteretten er en del af den offentlige forvaltning, fandt ombudsmanden, at Landsskatteretten ikke kunne undlade at tage stilling til, om reglerne om frister for at ændre en skatteansættelse (til ugunst for borgeren) var opfyldt, selvom borgerens repræsentant havde frafaldet at gøre gældende, at fristerne ikke var opfyldt.

Ombudsmanden henstillede derfor til Landsskatteretten at genoptage behandlingen af sagen.

(Sag nr. 12/03810)

19. maj 2014

Forvaltningsret

1121.1 – 12.1 – 13.1

Skatter

21.9

En borger klagede til mig over en afgørelse fra Landsskatteretten om beskatning af en avance ved salg af en lejlighed. Jeg koncentrerede min behandling af sagen til en vurdering af, om Landsskatteretten kunne undlade at tage stilling til, om reglerne om ansættelsesfrister var opfyldt, og til en vurdering af spørgsmålet om rette indkomstmodtager.

I min afsluttende udtalelse til borgeren skrev jeg følgende:

Ombudsmandens udtalelse

”1. Landsskatterettens manglende stillingtagen til reglerne om ansættelsesfrister

1.1. Retsgrundlaget

I lov om skatteforvaltning (lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011) var der på tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af 7. september 2011 bl.a. følgende bestemmelser:

§ 26. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. (...) Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.

...

§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

...

2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, med hvilken den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.

...

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

...

Stk. 2. En ansættelse kan kun foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller genoptagelsesansøgning fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. (...)

...

§ 42. (...)

Stk. 2. Klage til Landsskatteretten skal ske skriftligt. Den afgørelse, der påklages, skal følge med klageskrivelsen i original eller kopi. Er der udarbejdet en sagsfremstilling til brug for afgørelsen, skal også sagsfremstillingen følge med klageskrivelsen i original eller kopi. Klagen skal angive, på hvilke punkter afgørelsen anses for urigtig, og begrundelsen herfor. Dokumenter, som ønskes anvendt som bevis, skal følge med klageskrivelsen i original eller kopi.

Stk. 3. Hvis en klage er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som grundlag for sagens videre behandling, kan Landsskatteretten give klageren en frist til at udbedre mangelen. Det samme gælder, hvis den påklagede afgørelse og en udarbejdet sagsfremstilling ikke følger med klageskrivelsen. Hvis klageren ikke udbedrer mangelen inden fristens udløb, afvises klagen.'

Bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold – som gjaldt på tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af 7. september 2011 – indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

§ 1. Uanset fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., skal told- og skatteforvaltningen afsende varsel om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat for fysiske personer inden den 1. juli i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Dog gælder fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., i følgende tilfælde:

Når den skattepligtige ikke anses for at have enkle økonomiske forhold, jf. § 2.

...

Stk. 2. Når fristen i stk. 1, 1. pkt., gælder, skal den varslede ansættelse foretages senest den 1. oktober i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.

...

§ 3. Fristerne i § 1 gælder ikke, når betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 er opfyldt.

§ 4. Uanset fristerne i § 1, stk. 1, og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., samt skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, skal en ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, som er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, som den skattepligtige var samlevende med ved indkomstårets udløb, varsles senest 30 dage efter, at den anden ægtefælles ansættelse er foretaget. Den varslede ansættelse skal foretages senest tre måneder efter varslingen. (...)'

Bekendtgørelsen fra 2005 er nu erstattet af bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013, der indeholder bestemmelser svarende til de citerede.

1.2. Sagens faktiske grundlag

Du erhvervede i 2003 en ejerlejlighed i (...), som blev lejet ud i de følgende år, indtil den blev solgt i 2006.

Skattecenter Holbæk ændrede den 31. marts 2008 din ægtefælles skatteansættelse for indkomståret 2006, idet skatteansættelsen også skulle omfatte fortjenesten opnået ved salg af ejerlejligheden.

Skatteankenævnet for Nordvestsjælland traf den 5. januar 2009 afgørelse om, at din ægtefælle ikke var den rette indkomstmottager. Den 16. marts 2009 berigtigede skatteankenævnet afgørelsen af 5. januar 2009, idet denne afgørelse fejlagtigt havde fastsat en ejendomsavance på 9.504 kr. frem for det korrekte 0 kr.

Den 5. maj 2009 varslede Skattecenter Holbæk en ændring af din skatteansættelse for 2006, idet ejendomsavancen for salget af ejerlejligheden skulle indgå i din indkomst.

Den 17. juni 2009 ændrede skattecentret din skatteansættelse for indkomståret 2006, således at du blev beskattet af en ejendomsavance for salget af ejerlejligheden.

Du klagede over skattecentrets afgørelse af 17. juni 2009 til Skatteankenævnet for Nordvestsjælland, og din partsrepræsentant gjorde bl.a. gældende, at skattecentrets afgørelse var ugyldig, da du var omfattet af den korte lignings-

frist, og fristen for at genoptage din skatteansættelse for 2006 derfor udløb den 1. juli 2008.

Den 26. oktober 2010 traf skatteankenævnet afgørelse om, at du som ejer af ejerlejligheden var den, der havde opnået ejendomsavancen, og dermed rette indkomstmottager. Skatteankenævnet bemærkede samtidig, at der efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, som suspenderede den korte ligningsfrist, var grundlag for ekstraordinær genoptagelse af din skatteansættelse.

Din partsrepræsentant klagede på vegne af dig over skatteankenævnets afgørelse. Det blev bl.a. gjort gældende, at afgørelsen var ugyldig, da betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke var opfyldt. Der blev henvist til, at din manglende selvangivelse af ejendomsavancen ikke kunne tilregnes dig som groft uagtsom, da du havde været i god tro om, at din ægtefælle var rette indkomstmottager.

I et telefonmøde den 4. maj 2011 gentog din partsrepræsentant over for Landsskatteretten, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke var opfyldt.

Den 17. juni 2011 sendte Landsskatteretten et forslag til afgørelse i sagen til din partsrepræsentant. I forslaget blev bl.a. de fristregler, der gælder ved genoptagelse af skatteansættelser, herunder reglerne i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kortere ligningsfrist, beskrevet. Ifølge forslaget var du omfattet af disse regler om en kortere ligningsfrist. Samtidig blev det bemærket, at forholdet var omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, og at tidsfristerne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, var overholdt, da SKAT først havde kunnet få kundskab om de forhold, der begrundede en afvigelse af fristerne, ved skatteankenævnets afgørelse af 5. januar 2009. Endvidere blev du anset for rette indkomstmottager for så vidt angik ejendomsavancen, da der var tale om en privat beboelseslejlighed, som var ejet 100 procent af dig, og da det var dig, der efter lejekontrakterne havde stået som udlejer af lejligheden. På den baggrund blev det indstillet, at skatteankenævnets afgørelse blev stadfæstet.

I anledning af Landsskatterettens forslag til afgørelse skrev din partsrepræsentant den 24. juni 2011 til Landsskatteretten, at ugyldighedspåstanden blev frafaldet, men at det blev fastholdt, at du ikke var rette indkomstmottager i forhold til ejendomsavancen.

Den 7. september 2011 stadfæstede Landsskatteretten skatteankenævnets afgørelse af 26. oktober 2010, og under afsnittet 'Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse' blev det bl.a. anført, at din partsrepræsentant havde frafaldet sin oprindelige påstand om ugyldighed.

Den 9. november 2011 fastholdt Landsskatteretten afgørelsen af 7. september 2011.

Landsskatteretten har i en udtalelse af 11. februar 2013 til mig bl.a. anført, at Landsskatterettens forslag til afgørelse blev sendt til din partsrepræsentant, som ved brev af 24. juni 2011 – og fastholdt den 28. august 2011 – havde meddelt, at ugyldighedspåstanden blev frafaldet, og at Landsskatteretten derfor ikke havde taget stilling til fristreglernes anvendelse. Da fristreglerne, herunder anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, tidligere var berørt i sagen og havde været en del af Landsskatterettens sagsbehandling, anså Landsskatteretten det for at være inden for din partsrepræsentants rådighed at forholde sig til, om Landsskatteretten skulle foretage yderligere prøvelse af ugyldighedsspørgsmålet. Landsskatteretten anså sig derfor ikke for forpligtet til at fastholde prøvelse af ugyldighedspåstanden.

1.3. Min opfattelse

Jeg forstår Landsskatterettens afgørelse af 7. september 2011 (som fastholdt den 9. november 2011) sammenholdt med udtalelsen af 11. februar 2013 således, at Landsskatteretten ikke i sin afgørelse har forholdt sig til, hvorvidt reglerne om frister for at kunne ændre en skatteansættelse var opfyldt i dit tilfælde, og at det er begrundet med, at din partsrepræsentant havde frafaldet at gøre en ugyldighedspåstand gældende.

Det rejser et spørgsmål om, hvorvidt Landsskatteretten overhovedet kunne undlade at tage stilling til, om disse fristregler var opfyldt i dit tilfælde, herunder selvom din partsrepræsentant havde frafaldet at gøre en ugyldighedspåstand gældende.

Som det fremgår ovenfor, følger det af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, at skatteansættelser ikke kan varsles foretaget eller ændret senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, og at ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Imidlertid følger det af § 1 i den ovenfor nævnte bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kortere ansættelsesfrist, at uanset fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., skal varsel om foretagelse eller ændring af en skatteansættelse afsendes inden den 1. juli i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb, og den varslede ansættelse skal foretages senest den 1. oktober samme år, hvis den skattepligtige anses for at have enkle økonomiske forhold.

Skatteankenævnet har i sin afgørelse af 26. oktober 2010 forudsat, at du var omfattet af reglerne om en kortere ansættelsesfrist i bekendtgørelsen fra 2005, og i det forslag til en afgørelse, som Landsskatteretten sendte til din partsrepræsentant den 17. juni 2011, er det anført, at du var omfattet af disse

regler. Landsskatteretten har ikke i sin afgørelse af 7. september 2011 taget stilling hertil, da Landsskatteretten som nævnt slet ikke har taget stilling til, om fristerne for en ændret skatteansættelse var overholdt.

Ændringen af din skatteansættelse for 2006 blev varslet den 5. maj 2009 ved skattecentrets varslingsbrev til dig og gennemført ved skattecentrets afgørelse af 17. juni 2009. Ansættelsen blev derfor varslet og foretaget inden for den ordinære ansættelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, men uden for den korte frist efter bekendtgørelsens § 1. Med andre ord var det som udgangspunkt – forudsat at du var omfattet af den korte frist – for sent, at ændringen af din skatteansættelse for 2006 blev varslet og foretaget.

Imidlertid fremgår det af § 3 i bekendtgørelsen, at fristerne i § 1 ikke gælder, når betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 er opfyldt.

De bestemmelser, der har været tale om at anvende i din sag, er bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 og 5.

Det fremgår af § 27, stk. 1, nr. 2, at uanset fristerne i § 26 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, bl.a. hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, med hvilken den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb.

I § 27, stk. 2, er det fastsat, at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt. Denne frist er opfyldt i din sag, da skatteansættelsen af din ægtefælle skete ved skatteankenævnets afgørelse af 5. januar 2009, og ændringen af din skatteansættelse blev varslet den 5. maj 2009 og foretaget ved skattecentrets afgørelse af 17. juni 2009.

Det fremgår imidlertid af bekendtgørelsens § 4, at uanset fristerne i bl.a. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, skal en ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, som er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, som den skattepligtige var samlevende med ved indkomstårets udløb, varsles senest 30 dage efter, at den anden ægtefælles ansættelse er foretaget. Den varslede ansættelse skal foretages senest tre måneder efter varslingen.

Da skatteansættelsen af din ægtefælle som nævnt skete ved skatteankenævnets afgørelse af 5. januar 2009, og ændringen af din skatteansættelse blev varslet den 5. maj 2009, var fristreglen i bekendtgørelsens § 4 – forudsat at bekendtgørelsen fandt anvendelse, jf. ovenfor – ikke opfyldt. Jeg er opmærksom på, at skatteansættelsen af din ægtefælle blev berigtiget ved skatteankenævnets brev af 16. marts 2009, men det ændrer ikke ved det anførte, allerede af den grund at 30-dages-fristen heller ikke er opfyldt, selvom den regnes fra den 16. marts 2009. Jeg bemærker endvidere, at den manglende overholdelse af bekendtgørelsens § 4 også er anført af skatteankenævnet i nævnets udtalelse til Landsskatteretten (som refereret i Landsskatterettens afgørelse af 7. september 2011), mens det ikke er omtalt i det forslag til en afgørelse, som Landsskatteretten sendte til din partsrepræsentant den 17. juni 2011.

Den anden bestemmelse, der havde været tale om at anvende i din sag, var som nævnt skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Det fremgår af denne bestemmelse, at uanset fristerne i § 26 kan en skatteansættelse foretages eller ændres efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, 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.

I § 27, stk. 2, er det som ovenfor nævnt fastsat, at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 26. En ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varslingen er afsendt. Som ligeledes nævnt ovenfor er disse frister opfyldt i din sag.

Der er i Hans Henrik Bonde Eriksen m.fl., Skatteforvaltningsloven med kommentarer (2006), side 324, bl.a. anført følgende om bestemmelsen i § 27, stk. 1, nr. 5:

'Efter bestemmelsens ordlyd forudsættes, at der skal foreligge en kvalificeret og positiv fejl, dvs. at fejlen skal kunne tilregnes den skattepligtige eller dennes repræsentant som forsætlig eller groft uagtsom.

...

En 'positiv fejl' rummer de forhold, hvor skatteyderen enten svigagtigt har fortiet oplysninger, eller hvor skatteyderen direkte har meddelt urigtige oplysninger. Det skal med andre ord på kvalificeret vis kunne bebrejdes den skattepligtige, herunder en repræsentant for denne, at told- og skatteforvaltningen ikke er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til rettidigt at kunne foretage en korrekt skatteansættelse.'

Vurderingen af, om der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed i relation til bestemmelsen i § 27, stk. 1, nr. 5, må foretages ud fra en konkret vurdering af omstændighederne i den konkrete sag. De forhold, som efter min opfattelse kunne have betydning i din sag, er bl.a. følgende:

- At der har bestået en vis tvivl om, hvem der skulle anses for indkomstmottager af den avance, der blev opnået ved salget af ejerlejligheden,
- at regnskab og selvangivelse har indeholdt oplysninger om salg af lejligheden,
- at ejendomsavancen i første omgang blev selvangivet hos din ægtefælle, således at der ikke foreligger en egentlig undladt selvangivelse, og således at skattemyndighederne blev oplyst om ejendomssalget,
- at du og din ægtefælle har haft professionel bistand i forbindelse med udarbejdelsen af jeres selvangivelser og regnskaber,
- at Landsskatteretten ved sin angivelse af den solgte ejerlejlighed som en 'privat beboelseslejlighed' har tilkendegivet, at du ikke har drevet erhvervmæssig virksomhed, og
- at der efter de foreliggende oplysninger alene er tale om en enkeltstående fejl.

Det fremgår, at overholdelsen af de omtalte fristregler vil have afgørende betydning for, om der kunne ske ændring af din skatteansættelse for skatteåret 2006. Med andre ord er det af afgørende betydning, om SKAT var forpligtet til at overholde de nævnte frister, eller om der – under henvisning til din partsrepræsentants afkald herpå – kunne ses bort herfra, således som Landsskatteretten har gjort.

Det følger af det såkaldte legalitetsprincip, at den offentlige forvaltnings virksomhed som udgangspunkt skal have støtte i lovgivningen. Det betyder bl.a., at en afgørelse fra en forvaltningsmyndighed som udgangspunkt skal have hjemmel i lovgivningen. Det retlige grundlag for en afgørelse kan så variere fra bestemmelser i lovgivningen, der præcist og entydigt beskriver betingelserne for og indholdet af en afgørelse, som forvaltningen er bemyndiget til at træffe, til forskellige grader af uklart affattede regler. Jeg kan om legalitetsprincippet henvise til bl.a. Jon Andersen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 291 ff., og Jens Garde m.fl., Forvaltningsret – Almindelige emner, 5. udgave (2009), side 150 ff.

Som et andet grundlæggende princip i forvaltningsretten gælder, at det påhviler den enkelte forvaltningsmyndighed selv at fremskaffe fornødne oplysninger om de foreliggende sager eller dog at foranledige, at private, herunder navnlig sagens parter, yder medvirken til sagens oplysning (officialprincippet). Forvaltningsmyndighedernes sagsoplysning adskiller sig herved fra sagsoplysningen inden for civilprocessen, hvor det normalt er sagens parter, der styrer sagsoplysningen. Det betyder bl.a., at domstolene ikke kan tilkende en part

mere, end han har påstået, og kun kan tage hensyn til anbringender, som parten har gjort gældende. Officialprincippets formål er at bidrage til at sikre, at forvaltningsmyndighedernes afgørelser bliver materielt lovlige og rigtige, og princippet retter sig både imod det faktiske og det retlige grundlag for en afgørelse. Jeg kan om officialprincippet henvise til bl.a. Kaj Larsen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 447 ff., Karsten Revsbech, Carl Aage Nørgaard og Jens Garde, Forvaltningsret – Sagsbehandling, 7. udgave (2014), side 145 ff., og Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), side 492 ff.

Når en klageinstans skal træffe afgørelse i en klagesag, er det principielle udgangspunkt, at klageinstansen skal træffe den materielt rigtige afgørelse i sagen. Det vil sige, at klageinstansen er underlagt det ovennævnte legalitetsprincip og officialprincippet. Udgangspunktet er også, at klageinstansens prøvelse af sagen er en fuldstændig efterprøvelse af hele sagens faktum og af alle sagens retlige spørgsmål. Ved lovbestemte klageordninger er der dog tilfælde, hvor der i lovgivningen er fastsat særlige begrænsninger i klageinstansens prøvelse. Jeg kan om det anførte henvise til bl.a. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 989 ff., og Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret – Almindelige emner, 5. udgave (2009), side 329 ff.

Landsskatteretten er en del af den offentlige forvaltning (en forvaltningsmyndighed) og er derfor i sin behandling af klagesager som udgangspunkt omfattet af det ovennævnte legalitetsprincip og officialprincippet. Se bl.a. Susanne Dahl m.fl., Skatteforvaltningsloven med kommentarer (2006), side 503 f., hvor bl.a. følgende er anført ved omtalen af skatteforvaltningslovens § 42, jf. nærmere om denne bestemmelse nedenfor:

'Officialmaximen

Som fremhævet i bemærkningerne til lovforslag L6 af 4. oktober 1989 (skattestyrelsesloven) (FT 1989/90, tillæg A sp. 253) er Landsskatteretten uanset navnet ikke en domstol, men derimod den øverste administrative klageinstans på en række områder. Dette indebærer, at Landsskatteretten i lighed med andre forvaltningsmyndigheder er undergivet officialmaximen.

(...) Ved vurderingen af, hvor omfattende undersøgelser der bør foretages, indgår en række hensyn. Foruden hensynet til at nå frem til den materielt rigtige afgørelse spiller hensynet til, at afgørelsen træffes uden unødigt forsinkelse, en væsentlig rolle.'

Der ses ikke at være bestemmelser i skattelovgivningen, herunder i skatteforvaltningsloven, der giver hjemmel til, at Landsskatteretten i sin sagsbehandling kan fravige de ovennævnte principper i den forstand, at der (til ugunst for borgeren) kan ses bort fra overholdelse af fristreglerne på en måde som sket. Fristreglerne er en del af hjemmelsgrundlaget, som skal være opfyldt, før

skattemyndighederne, herunder klageinstanserne, kan træffe en afgørelse om bl.a. ændring af en skatteansættelse (til ugunst for borgeren). Disse regler skal således være opfyldt i disse tilfælde, også når Landsskatteretten træffer afgørelser som klageinstans. Det vil sige, at bliver en sag indbragt for Landsskatteretten, skal Landsskatteretten i sin behandling af sagen bl.a. påse, at fristreglerne er overholdt.

Som det fremgår ovenfor, var der på tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af 7. september 2011 en bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 42, stk. 2, om, at 'Klagen skal angive, på hvilke punkter afgørelsen anses for urigtig, og begrundelsen herfor'.

Dette er dog ikke en bestemmelse, der efter min opfattelse kan danne grundlag for at fravige de nævnte principper, i den forstand at der (til ugunst for borgeren) kan ses bort fra overholdelse af fristreglerne på en måde som sket. Der er tale om en bestemmelse, som stiller visse formkrav til en klage, og som skal ses i sammenhæng med bestemmelsen i den tidligere gældende § 42, stk. 3, om udbedring og afvisning af klager, som ikke kunne tjene som grundlag for sagens videre behandling.

§ 42, stk. 2, er med andre ord efter min opfattelse en bestemmelse, som sammenholdt med § 42, stk. 3, giver mulighed for at lade en mangelfuldt udformet klage komme den pågældende klager til processuel skade i form af en afvisning af klagen, men ikke for at se bort fra fristreglerne i forbindelse med ændring af en skatteansættelse.

Dette støttes også af forarbejderne til bestemmelsen i den gældende § 35 a, stk. 3, som har erstattet § 42, stk. 2. Ved lov nr. 649 af 12. juni 2013 om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love blev bl.a. § 42 således ophævet og erstattet af bestemmelsen i § 35 a. Bestemmelsen i § 35 a, stk. 3, 1. pkt., kræver alene, at 'Klagen skal være skriftlig og begrundet (...)', men ikke – som krævet i § 42, stk. 2 – at 'Klagen skal angive, på hvilke punkter afgørelsen anses for urigtig, og begrundelsen herfor'.

I forarbejderne er bl.a. følgende anført (lovforslaget til lov nr. 649 af 12. juni 2013, jf. lovforslag nr. L 212 af 24. april 2013 om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, Folketingstidende 2012-13, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, nr. 33 og nr. 47):

'Til nr. 33

...

Det gældende § 42, stk. 2, om klager til Landsskatteretten indeholder en række yderligere krav til udformningen af klagen og bilag til denne. Der gælder

ikke tilsvarende krav ved klage til skatte-, vurderings- eller motorankenævne-
ne. Med henblik på at sikre ensartede krav til udformningen af klagerne er det
således formkravene ved klage til ankenævne, der efter forslaget viderefø-
res som formkrav ved alle klager, dog således at der tilføjes et krav om, at
den afgørelse, der påklages, og en eventuel sagsfremstilling i sagen skal føl-
ge med klagen. Dette krav gælder efter de gældende regler alene i forbindel-
se med klager til Landsskatteretten. At der bør gælde samme formkrav ved
alle klager skyldes, at sager af de typer, som kan afgøres af ankenævne
eller skatteankeforvaltningen, kan visiteres eller omvisiteres til Landsskatteret-
ten efter de foreslåede regler i skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. eller
3. pkt., eller stk. 3, 2. pkt. (...)

Til nr. 47

...

§ 42 indeholder reglerne for klage til Landsskatteretten om klagefrist, konse-
kvenserne af for sen klage, formkrav til klagen og konsekvenserne, hvis kla-
gen er mangelfuld.

Disse regler foreslås erstattet af den nye bestemmelse i skatteforvaltningslo-
vens § 35 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 33. Derfor foreslås § 42 ophævet.'

Der ses heller ikke i øvrigt at være støtte for, at bestemmelsen i § 42, stk. 2,
skulle give hjemmel til, at Landsskatteretten kunne fravige legalitetsprincippet
eller officialprincippet. Jeg henviser også til det, som jeg ovenfor har citeret fra
Susanne Dahl m.fl., Skatteforvaltningsloven med kommentarer (2006), side
503 f., ved omtalen af skatteforvaltningslovens § 42.

Det er på den baggrund min opfattelse, at Landsskatteretten ikke kunne und-
lade at tage stilling til, om reglerne om frister for at kunne ændre en skattean-
sættelse (til ugunst for dig) var opfyldt i dit tilfælde, selvom din partsrepræsen-
tant havde frafaldet at gøre en ugyldighedspåstand gældende. Fristreglerne er
som nævnt en del af hjemmelsgrundlaget, som skal være opfyldt, før skatte-
myndighederne, herunder klageinstanserne, kan træffe en afgørelse om bl.a.
ændring af en skatteansættelse (til ugunst for borgeren). Disse regler skal
således være opfyldt i disse tilfælde, også når Landsskatteretten træffer afgø-
relser som klageinstans.

Jeg bemærker i øvrigt, at din partsrepræsentants frafald af en ugyldighedspå-
stand tilsyneladende skyldtes, at Landsskatteretten i sit forslag til en afgørelse
– fejlagtigt – havde forudsat, at fristen for at anvende skatteforvaltningslovens
§ 27, stk. 1, nr. 2, var opfyldt, da dit hovedargument indtil da havde været, at
skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke var opfyldt.

Jeg har gjort Landsskatteretten bekendt med min opfattelse, og jeg har samtidig anmodet Landsskatteretten om at genoptage behandlingen af din sag om skatteansættelsen for 2006, med henblik på at Landsskatteretten også tager stilling til betydningen af fristreglerne vedrørende ændring af skatteansættelser.

Jeg bemærker, at jeg ikke herved har taget stilling til det resultat, som Landsskatterettens fornyede behandling af sagen skal føre til ved en eventuel anvendelse af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

2. Rette indkomstmodtager

2.1. Retsgrundlaget

Kildeskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010) indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

§ 4. Ægtefæller beskattes hver af deres indkomst.

...

§ 24 A. Ved opgørelsen af en ægtefælles skattepligtige indkomst og kapitalindkomst medregnes kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, hos den af ægtefællerne, der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet eller, for så vidt angår kapitaludgifter, hæfter for betalingen. Kan det ikke afgøres, hvem af ægtefællerne et kapitalindkomstskattepligtigt beløb vedrører, medregner hver ægtefælle halvdelen. Kapitalindkomst vedrørende erhvervsvirksomhed, der drives af en af ægtefællerne eller af begge i forening, behandles efter § 25 A.

...

§ 25 A. Indkomst, der vedrører erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 2-4, samt ved opgørelsen af den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomst som nævnt i 1. pkt. hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, jf. dog stk. 8.

...'

2.2. Sagens faktiske grundlag

Som nævnt ovenfor erhvervede du i 2003 en ejerlejlighed i (...), som blev lejet ud i de følgende år, indtil den blev solgt i 2006.

I skatteankenævnets afgørelse af 26. oktober 2010 blev det lagt til grund, at du i hele perioden havde været ejer af lejligheden, og at din ægtefælle havde drevet en udlejningsvirksomhed og selvangivet driftsresultatet (og ejendomsavancen) vedrørende lejligheden. Under henvisning til, at du som ejer af lejligheden var den, der havde opnået ejendomsavancen, blev du anset for rette indkomstmottager.

I klagen over skatteankenævnets afgørelse blev det anført, at du ikke var rette indkomstmottager, da udlejningsvirksomheden havde været drevet af din ægtefælle, og at indkomsten løbende var blevet medregnet i hans skattepligtige indkomst. Det var derfor din ægtefælle, der var rette indkomstmottager. I et telefonmøde den 4. maj 2011 blev det supplerende anført, at du havde ejet lejligheden, men at alt omkring lejligheden, herunder istandsættelse og udlejning, var varetaget af din ægtefælle og dennes udlejningsvirksomhed, og at det var din ægtefælle, der opkrævede og modtog lejeindtægten samt blev beskattet af indtægten.

I Landsskatterettens afgørelse af 7. september 2011 blev det bl.a. anført, at du måtte anses for rette indkomstmottager for så vidt angik ejendomsavancen på salget af ejerlejligheden, da der var tale om en privat beboelseslejlighed, der var ejet 100 procent af dig, og da det var dig, som efter lejekontrakterne havde stået som udlejer af lejligheden.

Jeg anmodede i min høring af Landsskatteretten om, at Landsskatteretten forholdt sig til en række spørgsmål i relation til spørgsmålet om rette indkomstmottager. Jeg spurgte således bl.a.,

- om udlejning af ejerlejligheden efter Landsskatterettens opfattelse måtte anses for selvstændig erhvervsvirksomhed,
- såfremt Landsskatteretten ikke anså udlejning af ejerlejligheden for omfattet af begrebet 'selvstændig erhvervsvirksomhed', hvad var så Landsskatterettens begrundelse herfor,
- såfremt Landsskatteretten anså udlejning af ejerlejligheden for omfattet af begrebet 'selvstændig erhvervsvirksomhed', hvem af dig og din ægtefælle havde så (udelukkende eller overvejende) drevet denne virksomhed,
- hvilken betydning det efter Landsskatterettens opfattelse havde, at din ægtefælle ejede flere udlejningsejendomme og var omfattet af virksomhedsskatteloven, og
- hvilken betydning det efter Landsskatterettens opfattelse havde, at ejerlejligheden havde været udlejet i hele din ejerperiode, og i den forbindelse hvad Landsskatteretten mente med, at der var tale om en privat beboelseslejlighed, der var 100 procent ejet af dig, der også var anført som udlejer på lejekontrakterne.

Landsskatteretten forholdt sig i sin udtalelse af 11. februar 2013 ikke til mine spørgsmål, men bemærkede, at '[f]or så vidt angår sagens materielle problemstilling henhører dette spørgsmål under domstolene'.

2.3. Min opfattelse

Ifølge kildeskattelovens § 4, stk. 1, beskattes ægtefæller af hver deres indkomst.

Det fremgår af kildeskattelovens § 24 A, stk. 1, at ved opgørelsen af en ægtefælles kapitalindkomst medregnes kapitalindkomst, herunder fortjeneste opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. nu personskatteovens § 4, stk. 1, nr. 15, hos den af ægtefællerne, der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet. Men kapitalindkomst vedrørende erhvervsvirksomhed, der drives af en af ægtefællerne eller af begge i forening, behandles efter kildeskattelovens § 25 A.

Af § 25 A, stk. 1, fremgår, at indkomst, der vedrører erhvervsvirksomhed, ved opgørelsen af bl.a. kapitalindkomst, herunder fortjeneste opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens regler, jf. nu personskatteovens § 4, stk. 1, nr. 15, medregnes hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomsten hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden.

Efter det, der foreligger oplyst for mig, kan det umiddelbart lægges til grund, at du var ejer af den omhandlede lejlighed i hele perioden, at den blev udlejet i hele perioden, og at du i lejekontrakterne stod som udlejer. Endvidere kan det lægges til grund, at din ægtefælle drev en udlejningsvirksomhed med ejendomme, og at han i ejerperioden løbende selvangav driftsresultatet (og ved salget ejendomsavancen) vedrørende lejligheden. Efter sagens oplysninger fremstår det også umiddelbart således, at det var din ægtefælle, der (hovedsagligt) varetog aktiviteterne i forbindelse med udlejningen af lejligheden, herunder istandsættelse og udlejning af lejligheden samt opkrævning og modtagelse af lejeindtægten. Årsagen til, at du stod som udlejer i lejekontrakterne, var ifølge din partsrepræsentant, at det var lejeretligt nødvendigt, da du stod som ejer af lejligheden.

Ud fra disse oplysninger er det umiddelbart min opfattelse, at din ægtefælle drev en erhvervsvirksomhed i form af udlejning af ejendomme, herunder den omhandlede ejerlejlighed (X), som du stod som ejer af, og at denne virksomhed udelukkende eller dog i overvejende grad blev drevet af din ægtefælle. Det er på den baggrund også umiddelbart min opfattelse, at det herefter følger af kildeskattelovens § 25 A, at det var din ægtefælle, der var rette indkomstmodtager vedrørende avancen ved salget af lejligheden, og at det derfor var forkert at anse dig for rette indkomstmodtager og lade avancen indgå i din skatteansættelse for 2006.

Som nævnt stillede jeg dog en række spørgsmål til Landsskatteretten i relation til spørgsmålet om rette indkomstmodtager, men Landsskatteretten besvarede dem ikke. Spørgsmålene blev (bl.a.) stillet for at få klarlagt nogle forhold, inden jeg udtalte mig om sagen.

Jeg har derfor fundet det mest rigtigt at bede Landsskatteretten om over for dig på ny at tage stilling til, om du kan anses for rette indkomstmodtager af avancen for salget af lejligheden, og at Landsskatteretten i den forbindelse lader det, som jeg ovenfor har nævnt, indgå i vurderingen, herunder forholder sig til de spørgsmål, som jeg stillede Landsskatteretten.

Jeg bemærker samtidig, at dette spørgsmål om rette indkomstmodtager i øvrigt kun bliver aktuelt, hvis Landsskatteretten mener, at fristreglerne overhovedet giver mulighed for at ændre din skatteansættelse for 2006, jf. det som jeg har anført herom ovenfor.”

Sagsfremstilling

Det fremgår af sagens akter, at A i 2003 erhvervede en ejerlejlighed beliggende på adressen X, som blev lejet ud i de følgende år, indtil den blev solgt i 2006.

Skattecenter Holbæk ændrede den 31. marts 2008 A's ægtefælles skatteansættelse for indkomståret 2006, idet skatteansættelsen også skulle omfatte en fortjeneste opnået ved salg af ejerlejligheden.

A's ægtefælle klagede over skattecentrets afgørelse til Skatteankenævnet for Nordvestsjælland, og han gjorde bl.a. gældende, at han ikke var rette indkomstmodtager.

Skatteankenævnet for Nordvestsjælland traf den 5. januar 2009 afgørelse om, at A's ægtefælle ikke var den rette indkomstmodtager, og ændrede dermed skattecentrets afgørelse af 31. marts 2008.

Den 16. marts 2009 berigtigede skatteankenævnet afgørelsen af 5. januar 2009, idet denne afgørelse fejlagtigt havde fastsat en ejendomsavance på 9.504 kr. frem for det korrekte 0 kr.

Den 5. maj 2009 sendte Skattecenter Holbæk A et forslag til ændring af sin skatteansættelse for 2006, således at en fortjeneste på 94.034 kr. for salget af ejerlejligheden X indgik i hendes indkomst.

Den 17. juni 2009 ændrede skattecentret A's skatteansættelse for 2006, da hun blev anset for skattepligtig af en opnået ejendomsavance på 94.034 kr. som fortjeneste ved salget af ejendommen X.

A klagede over skattecentrets afgørelse til skatteankenævnet.

Den 26. oktober 2010 tiltrådte Skatteankenævnet for Nordvestsjælland skattecentrets afgørelse af 17. juni 2009, dog således at A's indkomst for 2006 blev forhøjet med 99.709 kr. Af afgørelsen fremgik bl.a. følgende:

"2. Fakta

...

(X)

Købt den 19. december 2003 for 435.000 kr. kontant. Solgt den 30. maj 2006 for 625.000 kr. kontant. (A) har hele perioden været 100 % ejer af ejendommen.

Ifølge selvangivet regnskab for ægtefællen, har ægtefællen drevet virksomheden og selvangivet driftsresultat og ejendomsavance.

...

4. Klagers opfattelse

(A)'s repræsentant gør gældende, at (A) er omfattet af den korte ligningsfrist, og at fristen for at genoptage hendes skatteansættelse for 2006 udløb den 1. juli 2008. Det påstås, at SKATs afgørelse er ugyldig.

Subsidiært gøres det gældende, at da det er (A)'s ægtefælle, der har drevet virksomheden og derfor ham, der er rette indkomstmottager.

...

6. Skatteankenævnets afgørelse

Din ejendom (X) blev solgt den 30. maj 2006. Der blev ved salget opnået en avance ved salget.

Efter Ejendomsavancebeskatningslovens § 1 stk. 1 og § 6 skal fortjeneste ved salg af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst. Da du er ejer af ejendommen, er du den, der har opnået ejendomsavancen og dermed rette indkomsthaver og den, der skal selvangive ejendomsavancen.

Ifølge Skattekontrollovens § 16 (afsnit 3) skal skattepligtige der uden at have selvangivet modtager en skatteansættelse som er for lav (mangler indtægter) underrette SKAT herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse dog tidligst fra selvangivelsesfristens udløb.

Da du modtog årsopgørelsen for indkomståret 2006, skulle du reagere hvis din skatteansættelse ikke indeholdt de indtægter, som du havde opnået i indkomståret. Da ejendomsavance ikke automatisk medregnes i skatteansættelsen, var du pligtig til selv at rette henvendelse herom til SKAT.

Den opnåede ejendomsavance blev fejlagtigt selvangivet i din ægtefælles selvangivelse, og ikke i din selvangivelse.

Efter skatteforvaltningslovens § 27 kan skatteansættelsen genoptages, såfremt 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 at ejendomsavancen blev selvangivet hos din ægtefælle og ikke hos dig som rette indkomsthaver, bevirkede dette, at SKAT foretog en skatteansættelse på et urigtigt grundlag for dig og din skatteansættelse manglede en indkomst og var derfor for lav.

I Østre Landsrets dom af den 29. juni 2007 (SKM 2007.546ØLR) anses manglende selvangivelse af opnået avance ved salg af driftsmidler for mindst groft uagtsomt. I lighed hermed er det skatteankenævnets opfattelse, at den manglende selvangivelse af den opnåede ejendomsavance hos dig, kan anses for at være mindst groft uagtsom.

Efter Skatteforvaltningslovens § 27 nr. 5 er der grundlag for ekstraordinær genoptagelse af din skatteansættelse, hvilket suspenderer den korte ligningsfrist efter jævnfør § 3 i bekendtgørelse 2005-11-15 nr. 1095 om kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold.

Skatteankenævnet finder, at det er med rette, at SKAT har genoptaget din skatteansættelse, efter at din ægtefælle har fået medhold i, at han ikke er rette indkomsthaver.”

A blev i nævnets afgørelse vejledt om, at hun kunne klage til Landsskatteretten over afgørelsen. Klagen skulle være skriftlig og begrundet, og hun skulle skrive, på hvilke punkter hun mente, at nævnets afgørelse var forkert.

B klagede den 5. januar 2011 på vegne af A over skatteankenævnets afgørelse af 26. oktober 2010. Det blev gjort gældende, at betingelserne for ekstra-

ordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke var opfyldt. Der blev henvist til, at SKATs varsel om forhøjelse af A's indkomst var udsendt efter udløbet af fristen i § 1 i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005, og at hendes manglende selvangivelse af ejendomsavancen ikke kunne tilregnes hende som groft uagtsom, da hun havde været i god tro om, at hendes ægtefælle var rette indkomstmotager; afgørelsen om forhøjelse var derfor ugyldig. Endvidere blev det gjort gældende, at A ikke var rette indkomstmotager. Der blev i den forbindelse henvist til, at udlejningsvirksomheden havde været drevet af A's ægtefælle, og at indkomsten løbende var blevet medregnet i hans skattepligtige indkomst, hvorfor A's ægtefælle var rette indkomstmotager.

Ved brev af 26. januar 2011 til Landsskatteretten kom A med supplerende indsigelser i sagen. A skrev bl.a., at hun og ægtefællen havde haft revisor til udarbejdelse af deres regnskab, og at de var i god tro om, at tingene var i orden.

Den 4. maj 2011 blev der holdt et telefonmøde mellem en medarbejder fra Landsskatteretten og en person fra B som A's repræsentant. Ifølge et mødereferat gjorde A's repræsentant gældende, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, om ekstraordinær genoptagelse ikke var opfyldt. Der blev i den forbindelse henvist til de skriftlige indlæg i sagen. A's repræsentant gjorde endvidere gældende, at A ikke var rette indkomstmotager, men at fortjenesten ved salget af ejerlejligheden skulle henføres til A's ægtefælles erhvervsvirksomhed. Der blev i den forbindelse henvist til, at A havde ejet lejligheden, men at alt omkring lejligheden, herunder istandsættelse og udlejning, var varetaget af A's ægtefælle og dennes udlejningsvirksomhed. Ligeledes blev det gjort gældende, at det var A's ægtefælle, der opkrævede og modtog lejeindtægten samt blev beskattet af indtægten.

Ifølge et telefonnotat af 23. maj 2011 talte en medarbejder fra Landsskatteretten med A's partsrepræsentant den 23. maj 2011. Medarbejderen fra Landsskatteretten orienterede A's partsrepræsentant om A's brev af 26. januar 2011, og A's partsrepræsentant oplyste hertil, at han var klar over dette, og at han havde talt med A herom, men at Landsskatteretten alene skulle tage stilling til det, som han var fremkommet med i klagen og den telefoniske behandling af sagen den 4. maj 2011.

Den 17. juni 2011 sendte Landsskatteretten et forslag til afgørelse i sagen til B og anmodede om inden 14 dage at modtage eventuelle bemærkninger til forslaget. Af forslaget til afgørelse fremgik følgende:

"Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, fremgår, at SKAT ikke kan afsende varsel om ændring af en skatteydere skatteansættelse senere end

den 1. maj i det 4. år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det 4. år efter indkomstårets udløb.

I skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, sidste punktum, er der tillagt skatteministeren en bemyndigelse til for grupper af skattepligtige at fastsætte en kortere frist for ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, end de frister, der gælder efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1.-4. punktum. Denne bemyndigelse er udnyttet ved bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005, der fastsætter en kortere ligningsfrist for fysiske personer med enkle økonomiske forhold, hvilket klageren har været omfattet af.

Af bekendtgørelsens § 1, stk. 1, fremgår, at varsel om ændring af en ansættelse af indkomst- og ejendomsværdiskat vedrørende en fysisk person med enkle økonomiske forhold, skal være afsendt den 1. juli i det andet kalenderår efter udløbet af det pågældende indkomstår. Gennemførelse af ansættelsesændringen skal ske senest den 1. oktober i det andet kalenderår efter udløbet af indkomståret, jf. bekendtgørelsens § 1, stk. 2.

Reglerne om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27 finder imidlertid anvendelse, uanset en skatteydere skatteansættelse vil være omfattet af den korte ligningsfrist, jf. bekendtgørelsens § 3.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 og 5, fremgår, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

'2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, med hvilken den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.

...

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.'

Nærværende forhold findes omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, idet der overfor klageren er tale om en ansættelse, der er en di-

rette følge af, at skatteankenævnet ved afgørelse af den 5. januar 2009 fastslår, at den omhandlede ejendomsavance ikke kan beskattes overfor klagerens ægtefælle, men skal beskattes hos klageren. Tidsfristerne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, ses samtidig overholdt, idet SKAT først har kunnet få kundskab om de forhold, der begrundet en afvigelse af fristerne ved skatteankenævnets afgørelse af 5. januar 2009.

Klageren må samtidig anses for rette indkomsthaver for så vidt angår ejendomsavancen på salget af ejendommen (X). Der er herved lagt vægt på, at ejendommen, der er en privat beboelseslejlighed, er ejet 100 % af klageren, ligesom det er klageren, der efter lejekontrakterne har stået som udlejer af ejendommen.

For så vidt angår den beløbsmæssige opgørelse af ejendomsavancen, er der ikke grundlag for at ændre denne.

Den påklagede afgørelse indstilles derfor stadfæstet.”

Den 24. juni 2011 kom B med bemærkninger til Landsskatterettens forslag til afgørelse i sagen. Det fremgik, at A's repræsentant frafaldt ugyldighedspåstanden, men fastholdt, at A ikke var rette indkomstmodtager. Partsrepræsentanten bemærkede således følgende:

”Ugyldighedspåstanden frafaldes.

Det fastholdes, at min klient **IKKE** er rette indkomstmodtager i forhold til ejendomsavancen.

Det er ubestridt, at udlejningen af ejendommen i skattemæssig henseende har været erhvervsmæssig virksomhed.

Udlejningsvirksomhedens skattemæssige resultat er stedse – og helt i overensstemmelse med kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, 1. pkt. – blevet henført til/beskattet hos min klients ægtefælle.

Skatteankenævnets afgørelse af 5. januar 2009 har ikke givet SKAT anledning til at genoptage min klients skatteansættelser i forhold til udlejningsvirksomhedens løbende resultater, hvorfor SKAT må anses for stiltiende at have accepteret, at min klients ægtefælle har været rette indkomstmodtager i forhold til disse.

Indkomstfordelingsbestemmelsen i kildeskattelovens § 25 A, stk. 1 gælder tillige kapitalgevinster, herunder ejendomsavancer, jf. Ligningsrådets bindende forhåndsbesked gengivet i SKM 2003.75.

Det afgørende i denne sag er, hvem af ægtefællerne, der har drevet virksomheden. Min klient og hendes ægtefælle har overfor SKAT tilkendegivet, at det er sidstnævnte, der har forestået driften. SKAT har løbende accepteret dette, hvorfor SKAT er begrænset i forhold til at ændre synspunkt. Det gælder navnlig, når det sker så halvhjertet som tilfældet er. Det halvhjertede består i, at SKAT fortsat anerkender, at min klients ægtefælle er rette indkomstmodtager i forhold til de løbende resultater fra udlejningsvirksomheden.

Landsskatterettens kontor har i sit forslag til sagens afgørelse henset til, at der er tale om en beboelseslejlighed, som min klient ejer og det forhold, at hun står anført som udlejer på lejekontrakter.

Jeg skal hertil bemærke, at der er ingen af disse forhold, der efter min opfattelse har betydning i forhold til vurderingen af, hvem der har drevet virksomheden i skattemæssig henseende.

For så vidt angår ejerforholdet så følger det jo netop af kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, at det ikke er ejerforholdene, der afgør, hvorvidt indkomsten skal henføres til den ene eller anden ægtefælle.

At det er min klient, der står anført som udlejer på lejekontrakten er efter min opfattelse heller ikke afgørende for, hvem der har drevet virksomheden. Formelt set er det i øvrigt kun hende, der i lejeretlig henseende kan etablere et egentligt udlejningsforhold, idet hun er ejer af ejendommen. Havde det været min klients ægtefælle, der havde været anført som udlejer, ville der i lejeretlig henseende have været tale om et fremlejerforhold.

Den drift, der har knyttet sig til udlejningen af ejendommen, har været af begrænset omfang og i det væsentlige omfattet huslejeopkrævninger og løbende istandsættelsesarbejder. Det ændrer imidlertid ikke ved, at denne drift udelukkende har været forestået af min klients ægtefælle, hvorfor det er ham, der er rette indkomstmodtager i forhold til ejendomsavancen, jf. kildeskattelovens § 25, A, stk. 1."

B supplerede i brev af 28. august 2011 sine bemærkninger i brevet af 24. juni 2011 med følgende bemærkninger:

"I vort indlæg af 24. juni 2011 blev gyldighedspåstanden frafaldet. Jeg skal imidlertid hermed varsle, at den vil blive opretholdt under retsmødet i sagen under påberåbelse af nedenstående anbringender.

Det afgørende i sagen er, hvorvidt det er min klient eller hendes ægtefælle, der har drevet udlejningsvirksomheden.

Skatteankenævnet har **udelukkende** begrundet sin afgørelse med, at det er min klient, der har ejet ejendommen.

Begrundelsen efterlader det indtryk, at nævnet slet ikke har forstået den for sagen relevante problemstilling hvilket i sig selv er bekymrende. Indtrykket forstærkes af, at skatteankenævnet i sin afgørelse heller ikke har henvist til det relevante retsgrundlag (kildeskattelovens § 25 A).

Den afledte virkning af skatteankenævnets vildfarelse har bl.a. været, at skatteankenævnet ikke har angivet, hvorfor min klients ægtefælle ikke kan anses for at have drevet udlejningsvirksomheden.

Det er utvivlsomt, at skatteankenævnets afgørelse er mangelfuldt begrundet.

Ugyldighedspåstanden støttes imidlertid overvejende på, at skatteankenævnet har angivet en begrundelse, uden at begrunde, hvorfor skatteankenævnet finder, at det ikke er min klients ægtefælle, der har drevet udlejningsvirksomheden.

Jeg skal til støtte for ugyldighedspåstanden henvise til Østre Landsretsdømme gengivet i TfS 2000.561, hvor Told & SKAT's afgørelse blev hjemvist til fornyet behandling hos Told & SKAT, idet begrundelsen fandtes at være udtryk for en så væsentlig – retlig – mangel, at sagen blev hjemvist til fornyet behandling.

Told & SKAT havde i den pågældende sag angivet en begrundelse, der ikke kunne begrunde det resultat, som Told & SKAT var kommet frem til. Det samme gør sig gældende i den foreliggende sag.

Landsskatteretten bør derfor i denne sag komme til det samme resultat som Østre Landsret kom frem til i TfS 2000.561, idet ugyldighed reelt vil bevirke, at sagen hjemvises til fornyet behandling i skatteankenævnet.”

Ved kendelse af 7. september 2011 tiltrådte Landsskatteretten skatteankenævnets afgørelse af 26. oktober 2010. Af afgørelsen fremgår bl.a. følgende:

”Landsskatterettens afgørelse

Indkomstår 2006

Kapitalindkomst

Skatteankenævnet har foretaget ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og statueret, at klageren er skattepligtig af ejendomsavance med 99.709 kr.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

...

SKATs udtalelse

SKAT har indstillet, at den påklagede afgørelse stadfæstes.

Klageren er rette indkomstmodtager af ejendomsavancen, da hun var ejer af ejendommen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 1.

Den 5. januar 2009 traf Skatteankenævnet afgørelse om, at klagerens ægtefælle ikke skulle beskattes af ejendomsavancen. Den 16. marts 2009 berigtiger Skatteankenævnet afgørelsen af 5. januar 2009, da det fremstod som om, at klagerens ægtefælle stadig skulle beskattes af 9.504 kr. I berigtigelsen nedsættes avancen til 0 kr.

Ændringen af klagen anses som en direkte følge af Skatteankenævnets ændringer for ægtefællen. Som følge af Skatteankenævnets afgørelse vedr. klagerens ægtefælle sendte SKAT den 5. maj 2009 agterskrivelse til klageren. Den 17. juni 2009 traf SKAT afgørelse om at forhøje indkomståret 2006 med 94.034 kr. i ejendomsavance. SKAT har således foretaget forhøjelsen inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Fristen efter skatteforvaltningslovens § 26 var for indkomståret 2006 den 1. maj 2010.

Klageren har samtidig været omfattet af bekendtgørelse 1095 af 15. november 2005 om forkortet ligningsfrist. Herefter skal forslag til indkomstændringer for indkomståret 2006 være afsendt senest den 1. juli 2008. Dog fremgår der i bekendtgørelsens § 4, at et varsel overfor den anden ægtefælle skal ske indenfor 30 dage efter den anden ægtefælles ansættelse er foretaget.

Da Skatteankenævnets seneste afgørelse vedrørende klagerens ægtefælle blev truffet den 16. marts 2009 og SKATs agterskrivelse vedrørende klageren blev sendt den 5. maj 2009, er forholdet forældet efter bekendtgørelsens § 4.

Klageren anses imidlertid for at have handlet groft uagtsomt, hvorfor forholdet vil være omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Herefter vil forholdet ikke være forældet, jf. bekendtgørelse 1095 af 15. november 2005 § 3.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, skal fortjeneste ved salg af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reg-

lerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Opgørelsen af avancen sker efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens §§ 4 – 6.

Klageren må anses for rette indkomsthaver for så vidt angår ejendomsavancen på salget af ejendommen (X). Der er herved lagt vægt på, at ejendommen, der er en privat beboelseslejlighed, er ejet 100 % af klageren, ligesom det er klageren, der efter lejekontrakterne har stået som udlejer af ejendommen.

For så vidt angår den beløbsmæssige opgørelse af ejendomsavancen, er der ikke grundlag for at ændre denne.

Det bemærkes endvidere, at klagerens repræsentant har frafaldet sin oprindelige påstand om ugyldighed, men har senere fremsat en fornyet påstand herom med henvisning til manglende begrundelse. Hertil bemærkes, at den her påklagede afgørelse må ses i sammenhæng med den tidligere afgørelse af 5. januar 2009 truffet overfor klagerens mand, hvor der er givet en udførlig begrundelse for, hvorfor skatteankenævnet ikke har anset klagerens mand, som rette indkomstmodtager. Der er samtidig i nærværende påklagede afgørelse overfor klageren henvist til afgørelsen truffet overfor manden, ligesom der er givet en begrundelse for, hvorfor ejendomsavancen skal beskattes hos klageren. Den påklagede afgørelse lider derfor ikke af en retlig mangel, der gør afgørelsen ugyldig, hvorfor den vil være at stadfæste.”

Den 7. november 2011 anmodede C på vegne af A om, at sagen blev genoptaget, således at A's supplerende oplysninger kunne indgå i sagen.

Den 9. november 2011 svarede Landsskatteretten bl.a. følgende:

”For så vidt angår Deres klients henvendelser til Landsskatteretten kan det oplyses, at Deres klient fra sagens start i Landsskatteretten har været repræsenteret ved (B), jævnfør forvaltningslovens § 8. Når der er partsrepræsentant på en sag, er det normal praksis, at al kommunikation foregår via repræsentanten, med mindre der foreligger omstændigheder, der gør, at det er nødvendigt at kontakte klageren direkte, herunder at det overfor retten oplyses, at den pågældende ikke længere skal fungere som repræsentant.

Det er i denne forbindelse korrekt, at Deres klient har fremsendt et brev til retten af 26. januar 2011, hvori der fremsættes nogle påstande og argumenter i forhold til den verserende klagesag, og hvor man beder om at få lov til at møde i Landsskatteretten. Indholdet af dette brev har været drøftet med repræsentanten, der oplyste, at denne havde talt med klageren herom. Retten måtte derfor gå ud fra, at det fortsat var repræsentan-

ten, der varetog Deres klients interesser og således denne, der skulle kommunikeres med.

I denne forbindelse bemærkes det, at ingen, hverken i sekretariatet eller den pågældende sagsbehandler erindrer, at Deres klient gentagne gange skulle have kontaktet disse med anmodning om at blive orienteret direkte om sagens forløb, da hun ikke kunne komme i kontakt med sin repræsentant, herunder at hun skulle modtage kopi af sagens akter under forløbet.

For en god ordens skyld skal det endvidere bemærkes, at det pågældende brev af 26. januar 2011 rent faktisk er indgået i sagsbehandlingen, herunder i forbindelse med, at sagen skulle afgøres på retsmøde mandag den 5. september 2011. På det pågældende retsmøde var Deres klient også til stede og havde således mulighed for at udtale sig direkte overfor retsformanden og retsmedlemmerne, der skulle afgøre hendes sag.

Jeg beklager naturligvis hvis Deres klient ikke føler sig tilstrækkeligt hørt i forbindelse med sagsbehandlingen, men jeg finder ikke med baggrund i sagens forløb, at der har været begået sagsbehandlingsfejl, der har haft betydning for sagens afgørelse.”

A stævtede Skatteministeriet, men den 3. august 2012 blev sagen afvist, da retten ikke havde modtaget et processkrift fra A's advokat.

Jeg modtog den 31. august 2012 en klage fra A over Landsskatterettens kendelse af 7. september 2011 (som fastholdt den 9. november 2011). A var (bl.a.) utilfreds med, at Landsskatteretten havde anset hende for at have handlet groft uagtsomt efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Hun havde netop haft rådgivere og revisorer til at ordne sine regnskaber, fordi hun ikke selv var dygtig nok til det, og derfor kunne Landsskatteretten efter hendes opfattelse ikke sige, at hun havde handlet groft uagtsomt.

Den 4. februar 2013 sendte jeg en kopi af klagen med bilag til Landsskatteretten og anmodede Landsskatteretten om en udtalelse i anledning af klagen. Jeg anførte bl.a. følgende:

”Ansættelsesfrister – ordinær og ekstraordinær genoptagelse

Skatteansættelsen skal som udgangspunkt ske inden for den ordinære ansættelsesfrist. Det fremgår af § 26, stk. 1, i skatteforvaltningsloven (lovbekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011), hvorefter ændringer i skatteansættelsen skal varsles senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet

af det pågældende indkomstår og således, at den varslede ændring skal være gennemført senest den 1. august i samme år.

I medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 5. pkt., er der fastsat regler om en kort frist for ansættelse af personer med enkle økonomiske forhold i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005. I bekendtgørelsens § 1, stk. 1, 1. pkt., og § 3-4 er indeholdt følgende regler:

'§ 1. Uanset fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., skal told- og skatteforvaltningen afsende varsel om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat for fysiske personer inden den 1. juli i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.'

og

'§ 3. Fristerne i § 1 gælder ikke, når betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 er opfyldt.'

og

'§ 4. Uanset fristerne i § 1, stk. 1, og skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 1. pkt., samt skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, skal en ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, som er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, som den skattepligtige var samlevende med ved indkomstårets udløb, varsles senest 30 dage efter, at den anden ægtefælles ansættelse er foretaget. Den varslede ansættelse skal foretages senest tre måneder efter varslingen. Hvis det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen forlænges, skal told- og skatteforvaltningen dog imødekomme en anmodning om en rimelig forlængelse.'

I skatteforvaltningslovens § 27 er indeholdt regler om ekstraordinær ansættelse, og § 27, stk. 1, nr. 2 og nr. 5, har følgende ordlyd:

'§ 27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

...

2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, med hvilken den

skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.

...

5) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.'

Den ordinære ansættelsesfrist for indkomståret 2006 udløb herefter den 1. maj 2010, og den korte ansættelsesfrist i medfør af bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 udløb den 1. juli 2008.

Som nævnt ovenfor blev skatteansættelsen for (A) for indkomståret 2006 varslet ved agterskrivelse af 5. maj 2009 og gennemført ved Skattecenter Holbæks afgørelse af 17. juni 2009. Skatteansættelsen er med andre ord gennemført inden for den ordinære ansættelsesfrist, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, men efter udløbet af den korte ansættelsesfrist i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005.

Den korte ansættelsesfrist i medfør af bekendtgørelsen finder anvendelse, såfremt skatteyderen har 'enkle økonomiske forhold'. Begrebet afgrænses nærmere i bekendtgørelsens § 2.

Jeg kan på baggrund af Landsskatterettens kendelse af 7. september 2011 ikke umiddelbart konstatere, om Landsskatteretten mener, at (A)'s skatteansættelse for indkomståret 2006 er omfattet af den korte ansættelsesfrist i § 1 i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005.

Landsskatteretten har i sin kendelse af 7. september 2011 forudsat, at der kan ske ekstraordinær ansættelse af (A)'s skatteansættelse for indkomståret 2006, idet Landsskatteretten har stadfæstet skatteankenævnets afgørelse om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen. Landsskatteretten har dog ikke udtrykkeligt forholdt sig til, om ekstraordinær genoptagelse kan ske i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det fremgår af § 3 i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 (citeret ovenfor), at fristerne i bekendtgørelsens § 1 ikke finder anvendelse, når betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27 er opfyldt.

I relation til ansættelsesfristerne skal jeg anmode Landsskatteretten om i sin udtalelse særligt at forholde sig til følgende spørgsmål:

- Om Landsskatteretten mener, at bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold finder anvendelse i forhold til (A)'s skatteansættelse for indkomståret 2006,
- såfremt Landsskatteretten mener, at bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 ikke finder anvendelse, beder jeg Landsskatteretten om at oplyse begrundelse herfor,
- såfremt Landsskatteretten mener, at bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 finder anvendelse, beder jeg Landsskatteretten oplyse om baggrunden for, at Landsskatterettens kendelse af 7. september 2011 ikke tager stilling til dette forhold,
- såfremt Landsskatteretten mener, at bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 finder anvendelse, beder jeg Landsskatteretten om at udtale sig nærmere om anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 og 5, i forhold til (A)'s skatteansættelse for indkomståret 2006,
- i relation til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, beder jeg Landsskatteretten om særligt at udtale sig om, hvorvidt fristen i § 4 i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 finder anvendelse i den konkrete sag, og i bekræftende fald fra hvornår fristen skal regnes. Jeg beder også Landsskatteretten udtale sig om, hvorvidt fristen i bekendtgørelsens § 4, efter Landsskatterettens opfattelse, også finder anvendelse, hvis der sker ekstraordinær ansættelse som følge af forsæt eller grov uagtsomhed,
- i relation til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, beder jeg Landsskatteretten om særligt at udtale sig om, hvorvidt Landsskatteretten mener, at (A) har udvist forsæt eller grov uagtsomhed. Såfremt Landsskatteretten mener, at (A) har udvist forsæt eller grov uagtsomhed, beder jeg Landsskatteretten udtale sig om, hvorfor Landsskatterettens kendelse af 7. september 2011 ikke indeholder en stillingtagen hertil, herunder hvilken betydning det, ifølge Landsskatteretten, har, at (A) under sagens behandling frafaldt en tidligere fremsat ugyldighedspåstand,
- såfremt Landsskatteretten mener, at (A) har udvist forsæt eller grov uagtsomhed, bedes Landsskatteretten udtale sig om, hvilke momenter der, i relation til (A), statuerer forsæt eller grov uagtsomhed. I den forbindelse beder jeg Landsskatteretten om at udtale sig om, hvilken betydning følgende forhold har haft for uagtsomhedsbedømmelsen:

- At der har bestået en vis tvivl om, hvem der skulle anses for indkomstmottager af den ved salget af ejerlejligheden opnåede avance,
- at regnskab og selvangivelse har indeholdt oplysninger om salg af lejligheden,
- at ejendomsavancen i første omgang blev selvangivet hos (A)'s ægtefælle (...), således at der ikke foreligger en egentlig undladt selvangivelse, og således at skattemyndighederne blev oplyst om ejendomssalget,
- at (A) og (...) har haft professionel bistand i forbindelse med udarbejdelsen af deres selvangivelser og regnskaber,
- at Landsskatteretten ved sin angivelse af den solgte ejerlejlighed som en 'privat beboelseslejlighed' har tilkendegivet, at (A) ikke har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og
- at der efter de foreliggende oplysninger alene er tale om en enkeltstående fejl.

Rette indkomstmottager

Landsskatteretten har ved kendelse af 7. september 2011 fastslået, at (A) er rette indkomstmottager i forhold til den ved salget af ejerlejligheden den 30. maj 2006 opnåede ejendomsavance. Af Landsskatterettens kendelse fremgår blandt andet følgende:

'Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1, skal fortjeneste ved salg af fast ejendom medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Opgørelsen af avancen sker efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens §§ 4-6.

Klageren må anses for rette indkomsthaver for så vidt angår ejendomsavancen på salget af ejendommen (X). Der er herved lagt vægt på, at ejendommen, der er en privat beboelsesejendom, er ejet 100 % af klageren, ligesom det er klageren, der efter lejekontrakterne har stået som udlejer af ejendommen.'

Det fremgår af § 4, stk. 1, i kildeskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010 af kildeskatteloven), at ægtefæller som udgangspunkt beskattes af hver deres indkomst.

I kildeskattelovens § 24 A er indeholdt følgende regel:

'§ 24 A. Ved opgørelsen af en ægtefælles skattepligtige indkomst og kapitalindkomst medregnes kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, hos den af ægtefællerne, der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet eller, for så vidt angår kapitaludgifter, hæfter for betalingen. Kan det ikke afgøres, hvem af ægtefællerne et kapitalindkomstskattepligtigt beløb vedrører, medregner hver ægtefælle halvdelen. Kapitalindkomst vedrørende erhvervsvirksomhed, der drives af en af ægtefællerne eller af begge i forening, behandles efter § 25 A.'

I kildeskattelovens § 25 A, stk. 1, er indeholdt følgende regel:

'§ 25 A. Indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 2-4, samt ved opgørelsen af den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomst som nævnt i 1. pkt. hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, jf. dog stk. 8.'

I relation til spørgsmålet om rette indkomstmodtager skal jeg anmode Landsskatteretten om særligt at udtale sig om følgende:

- Må udlejning af ejerlejligheden beliggende (X) efter Landsskatterettens opfattelse anses for selvstændig erhvervsvirksomhed,
- såfremt Landsskatteretten ikke anser udlejning af ejerlejligheden for omfattet af begrebet 'selvstændig erhvervsvirksomhed', hvad er så Landsskatterettens begrundelse herfor,
- såfremt Landsskatteretten anser udlejning af ejerlejligheden for omfattet af begrebet 'selvstændig erhvervsvirksomhed', hvem af ægtefællerne har så – udelukkende eller overvejende – drevet denne virksomhed,
- ved afgørelsen af, hvem der må anses for rette indkomstmodtager i forhold til den opnåede ejendomsavance, hvilken betydning har det, efter Landsskatterettens opfattelse, at (A)'s ægtefælle (...) ejede flere udlejningsejendomme og var omfattet af virksomhedsskatteoven,
- ved afgørelsen af, hvem der må anses for rette indkomstmodtager i forhold til den opnåede ejendomsavance, hvilken betydning har det, efter Landsskatterettens opfattelse, at ejerlejligheden (X) har været udlejet i hele (A)'s ejerperiode? I den forbindelse bedes Landsskatteretten også udtale sig om, hvad Landsskatteretten nærmere mener med, at der var tale om en privat beboelseslejlighed, der var 100

procent ejet af (A), der også var anført som udlejer på lejekontrakterne.”

I en udtalelse af 11. februar 2013 anførte Landsskatteretten bl.a. følgende:

”(B) påklagede den 5. januar 2011 skatteankenævnets afgørelse til Landsskatteretten. Ved klagen blev der nedlagt påstand om, at det var med urette, at (A) var anset som indkomstmodtager i forhold til den ejendomsavance, som forhøjelsen vedrørte, ligesom betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ikke var opfyldte.

Der blev afholdt telefonmøde i sagen den 4. maj 2011, hvor de nedlagte påstande blev gentaget.

I forbindelse med sagen havde (A) indsendt supplerende indsigelser, jf. brev af 26. januar 2011. Repræsentanten oplyste den 23. maj 2011 herom, at han var klar over brevet, og at han havde talt med (A) herom. Repræsentanten tilkendegav, at Landsskatteretten alene skulle tage stilling til det af ham fremkomne.

Landsskatteretten bemærker, at i det omfang en klager er repræsenteret ved en professionel repræsentant, korresponderer retten alene med repræsentanten, ligesom retten anser repræsentanten for alene at have rådighed over påstande og anbringender.

Landsskatterettens kontor udarbejdede herefter forslag til afgørelse, som forelå den 31. maj 2011. Heraf fremgår, at det var kontorets opfattelse, at bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 fandt anvendelse, dog således at forholdet sås omfattet af § 27, stk. 1, nr. 2.

SKAT blev anmodet om at udtale sig i sagen, og SKAT udtalte, at § 4 i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 betød, at forholdet var forældet, dog således at (A) ansås for at have handlet groft uagtsomt, hvorfor forholdet var omfattet af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Herefter var forholdet efter SKATs opfattelse ikke forældet, jf. § 3 i bekendtgørelse om kort ligningsfrist.

Landsskatterettens forslag til afgørelse og SKATs udtalelse blev herefter fremsendt til klagerens repræsentant, som ved brev af 24. juni 2011 meddelte, at ugyldighedspåstanden frafaldes. Samtidig blev det fastholdt, at (A) ikke er rette indkomstmodtager. Ved brev af 28. august 2011 gentog repræsentanten, at den oprindeligt nedlagte ugyldighedspåstand var frafaldet, men at der nedlægges påstand om ugyldighed som følge af, at skatteankenævnets afgørelse er mangelfuldt begrundet, idet skatteanke-

nævnet ikke har anført, hvorfor (A)'s ægtefælle ikke kan anses for at have drevet udlejningsvirksomheden.

På retsmøde den 5. september 2011, hvor (B) samt (A) og dennes ægtefælle var mødt op, blev der nedlagt påstand om, at (A) ikke skulle beskattes af ejendomsavancen, og der blev nedlagt ugyldighedspåstand, idet skatteankenævnets afgørelse ikke ansås for tilstrækkeligt begrundet.

Landsskatteretten traf herefter afgørelse i sagen, hvorefter (A) blev anset som rette indkomstmottager, ligesom der blev truffet afgørelse om, at den påklagede afgørelse var tilstrækkeligt begrundet, hvorfor skatteankenævnets afgørelse ikke var ugyldig.

Da repræsentanten havde frafaldet yderligere prøvelse af ugyldighedspåstanden, blev der fra rettens side ikke taget stilling til fristreglernes anvendelse. Da fristreglerne, herunder anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 27, tidligere var berørt i sagen og havde været en del af kontorets sagsbehandling, anså Landsskatteretten det for at være inden for repræsentantens rådighed, om Landsskatteretten skulle foretage yderligere prøvelse af ugyldighedsspørgsmålet.

Landsskatteretten har derfor ikke anset sig for forpligtet til at fastholde prøvelse af ugyldighedspåstanden, henset til repræsentanternes gentagne tilkendegivelser om at frafalde klagepunktet.

For så vidt angår sagens materielle problemstilling henhører dette spørgsmål under domstolene, og Landsskatteretten bemærker i den forbindelse, at sagen har været indbragt for domstolene, som dog efterfølgende har afvist sagen, da Retten i Holbæk ikke havde modtaget processkrift fra sagsøgers advokat. Landskatteretten har ikke yderligere at bemærke i denne forbindelse.”

Den 14. marts 2013 sendte jeg A en kopi af Landsskatterettens udtalelse af 11. februar 2013 med henblik på hendes eventuelle bemærkninger til udtalelsen.

I brev af 10. april 2013 kommenterede A Landsskatterettens udtalelse.

Den 23. april 2013 sendte jeg en kopi af A's brev af 10. april 2013 til Landsskatteretten til orientering, og jeg orienterede samtidig A om, at jeg nu ville forsøge at behandle sagen på grundlag af de oplysninger, som jeg havde fået fra A og fra Landsskatteretten.