

D O M

Afsagt den 1. juni 2015 af Østre Landsrets 10. afdeling
(landsdommerne Anne Thalbitzer, M. Stassen og Heidi Bøgelund Hansen (kst.)).

10. afd. nr. B-832-14:

A Invest ApS

(advokat Simon Bernard Clark)

mod

Skatteministeriet

(kammeradvokaten ved advokat Bodil Søes Petersen)

Denne sag, der er anlagt ved Retten i Helsingør den 5. december 2013, er ved kendelse af 19. marts 2014 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

A Invest ApS har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at A Invest ApS' skatteansættelse for indkomståret 2009 genoptages, alternativt at A Invest ApS kan foretage omvalg af selvangivelse for indkomståret 2009.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

I slutningen af 2008 drøftede A med sin rådgiver SkatteInform ved statsautoriseret revisor Inge Nilsson i forbindelse med omlægning af hans investeringer at gennemføre en skattefri virksomhedsomdannelse.

Med virkning fra 1. januar 2009 stiftede A den 26. maj 2009 A Invest ApS, der fik til formål at eje kapitalandele i andre selskaber. Stiftelsen skete ved, at A indskød aktiver i form af skibsanparter og dertil knyttet likviditet til en værdi af godt 12 mio. kr.

A Invest ApS' stiftelsesdokument, vedtægter, vurderingsberetning m.m. blev den 17. juni 2009 sendt til SKAT af SkatteInform v/statsautoriseret revisor B med oplysning om, at A havde omdannet sine skibsandele i henhold til lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Samme dag sendte SkatteInform v/statsautoriseret revisor B ligeledes personlig selvangivelse for 2008 for A. Af et bilag til denne selvangivelse fremgår, at for meget afskrevet på skibsandele i forhold til reglerne om tonnageafskrivninger blev indtægtsført i 2008 med i alt 1.150.880 kr.

Den 24. juni 2010 fremsendte SkatteInform v/statsautoriseret revisor B selvangivelse for 2009 for A Invest ApS. Den skattepligtige indkomst var opgjort efter selskabsskattelovens bestemmelser.

Den 20. juli 2011 fremsendte SkatteInform v/statsautoriseret revisor Inge Nilsson ny selvangivelse for A Invest ApS med anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 under henvisning til, at A Invest ApS ved selskabsomdannelsen besluttede, at selskabet skulle beskattes efter tonnageskatteloven.

Den 26. oktober 2011 nægtede SKAT at genoptage skatteansættelsen, hvilken afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten.

I marts 2012 anmodede A Invest ApS om omvalg af selskabets selvangivelse for 2009, hvilket SKAT afslog den 27. juni 2012. Denne afgørelse blev også indbragt for Landsskatteretten.

Den 20. september 2013 afsagde Landsskatteretten kendelse (jr. nr. 12-0188961) vedrørende A Invest ApS' anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009. Af kendelse fremgår bl.a.:

”Klagen skyldes, at SKAT ikke har imødekommet selskabets anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 med henblik på beskattning efter tonnageskattelovens regler.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

Sagens oplysninger

...

Selskabets revisor anmodede i brev af 20. juli 2011, modtaget i SKAT den 21. juli 2011, Skattecenter Fredensborg om at genoptage selskabets skatteansættelse for indkomståret 2009. Anmodningen var begrundet med, at den i 2010 indsendte selvangivelse for indkomståret 2009 var forkert, idet selskabets anpartshaver i forbindelse med beslutningen om skattefri virksomhedsomdannelse i 2009 valgte, at selskabet skulle beskattes efter reglerne i tonnageskatteloven.

Genoptagelsesansøgningen var vedlagt en ny selvangivelse for indkomståret 2009, hvor den skattepligtige indkomst er opgjort efter reglerne i tonnageskatteloven.

SKATs afgørelse

I henhold til tonnageskattelovens § 2, stk. 1, skal valg om tonnageskat træffes senest ved rettidig indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor tonnagebeskatning første gang vil kunne vælges. Det fremgår videre af tonnageskattelovens § 2, stk. 2, at valg eller fravalg af tonnagebeskatning er bindende for en periode på 10 år regnet fra påbegyndelsen af det indkomstår, hvor tonnagebeskatning første gang kan vælges.

Selskabet kunne vælge tonnagebeskatning første gang fra og med indkomståret 2009.

Selvangivelsen for indkomståret 2009 er rettidigt modtaget af SKAT den 28. juni 2010, og der er ikke valgt tonnagebeskatning ved indkomstopgørelsen for 2009.

Selskabet har således fravalgt tonnagebeskatning, og dette fravalg er bindende i 10 år.

Der er i øvrigt ikke taget stilling til selskabets indkomstansættelse for indkomståret 2009.

Klagerens påstand og argumenter

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Selskabet indgav ved brev af 24. juni 2010, modtaget i SKAT den 28. juni 2010, selvangivelse for indkomståret 2009 uden anvendelse af tonnageskattelovens regler. Selskabets skattepligtige indkomst er i selvangivelsen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler.

Ved brev af 20. juli 2011, modtaget i SKAT den 21. juli 2011, anmodede selskabet om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 med henblik på anvendelse af tonnageskattelovens regler.

Adgangen til at få genoptaget en skatteansættelse er reguleret af skatteforvaltningslovens § 26 (ordinær ansættelse) og § 27 (ekstraordinær ansættelse), men tonnageskattelovens § 2 indeholder en særregel for så vidt angår valg af tonnagebeskatning.

Af tonnageskattelovens § 2 fremgår:

”Rederier, som opfylder betingelserne i § 1, og som anvender skibe, som efter §§ 6-8 kan omfattes af loven, kan vælge tonnagebeskatning fra og med det første indkomstår, hvor betingelserne er opfyldt. Valget skal træffes senest ved indgivelse af selvangivelse for det indkomstår, hvor tonnagebeskatning første gang vil kunne vælges.

Stk. 2. Valg eller fravalg af tonnagebeskatning efter stk. 1 er bindende for rederiet i en periode på 10 år regnet fra påbegyndelsen af det indkomstår, hvor tonnagebeskatning første gang kan vælges. Ved udløbet af denne periode kan tonnagebeskatning tilsvarende vælges for en ny 10-års-periode. Efter udtræden af tonnageskatteordningen kan ordningen tidligst igen vælges efter 10 år med beskatning efter skattelovgivningens almindelige regler.

...”

Henset til, at tonnageskattelovens § 2, stk. 1, er en specialregel, er det Landskatterettens opfattelse, at skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 ikke finder anvendelse i forbindelse med omvalg af beskatningsmetode.

Selskabets frist for at vælge tonnagebeskatning var herefter senest ved rettidig indgivelse af selvangivelsen for indkomståret 2009, eller den 30. juni 2010, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 2.

Denne frist er overskredet, hvorfor det er med rette, at selskabet er nægtet genoptagelse med henblik på tonnagebeskatning for indkomståret 2009.

Det bemærkes herved, at selskabets skrivelse af 17. juni 2009 er indsendt til SKAT i henhold til den dagældende bestemmelse i § 2, stk. 1, nr. 6 (nu nr. 7), i lov om skattefri virksomhedsomdannelse, og at skrivelsen ikke er en meddelelse til SKAT om valg af tonnagebeskatning efter tonnageskattelovens § 2.

Bestemmelsen i tonnageskattelovens § 2 er ufravigelig, og der findes in[g]en dispensationsmuligheder i loven. Der kan derfor ikke dispenseres fra de krav og betingelser, der stilles i lovbestemmelsen.

Landskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse.”

Samme dag afsagde Landskatteretten kendelse (jr. nr. 12-0191876) vedrørende sagsøgers anmodning om selvangivelsesomvalg. Af kendelsen fremgår bl.a.:

”Klagen skyldes, at SKAT ikke har givet selskabet tilladelse til selvangivelsesomvalg.

Landskatterettens afgørelse

Landskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

Sagens oplysninger

...

Ved afgørelse af 26. oktober 2011 nægtede SKAT at genoptage selskabets skatteansættelse for indkomståret 2009. Denne afgørelse er påklaget til Landskatteretten.

Selskabets revisor anmodede i e-mails af 21. marts 2012 og 28. marts 2012 SKAT om omvalg af selskabets selvangivelse for indkomståret 2009.

SKATs afgørelse

Selskabet har ikke fået tilladelse til selvangivelsesomvalg for indkomståret 2009, fordi betingelserne herfor ikke er opfyldt.

...

Skatteforvaltningslovens § 30 har følgende ordlyd:

Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at en skattepligtig ændrer valg af selvangivne oplysninger, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

Stk. 2. Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den ansættelse, der begrunder anmodningen. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

SKAT kan alene imødekomme en anmodning om omvalg, hvis der er foretaget en indkomstansættelse, som har betydning for det trufne valg.

Selskabet har fravalgt tonnagebeskatning.

SKAT har ikke ændret selskabets indkomst. Der er derfor ikke tale om, at en indkomstansættelse har betydning for det trufne valg.

Valget har som følge heraf ikke fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

SKM2007.371.DEP refereres således: Skatteministeriet har kommenteret et forlig i en sag (TfS 2006, 985), der verserede for Retten i Lyngby. Ved forliget anerkendte ministeriet, at brancheforeningen havde ret til omvalg, jf. dagældende skattestyrelseslovs § 37 D, med den virkning, at det i stedet for den indgivne selvangivelse blev tilladt at indgive erklæring i medfør af fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2.

SKAT har ikke tillagt dette forlig vægt, idet Den juridiske vejledning anfører følgende:

”Skatteministeriet har indgået forlig i en sag ved Byretten. Skatteministeriet tillod omvalg vedrørende indgivelse af selvangivelse for en brancheforening, uanset at SKAT ikke havde ændret ansættelsen i forhold til det selvangivne, og uanset at valget dermed ikke havde fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser på grund af en ændring lavet af SKAT. Skatteministeriet indgik forliget, da SSL § 37 D (nu SFL § 30) må antages at omfatte situationer, hvor der er tale om uhensigtsmæssige virkninger beroende på egentlige fejltagelser. Det er SKATs opfattelse, at der er tale om en konkret afgørelse, som udelukkende kan anvendes i helt identiske tilfælde, da brancheforeningen i forliget fik lov til omvalg på trods af, at betingelserne ikke var opfyldt. Se SKM2006.563.LSR. Forliget er kommenteret af Departementet i SKM2007.371.DEP. SKATs opfattelse er tiltrådt af Landsskatteretten i SKM2010.850.LSR, hvor Landskatteretten udtalte, at det måtte lægges til grund, at skattemyndighederne ikke har foretaget en korrektion eller ændring af skatteansættelsen af betydning for valget, således at betingelserne for tilladelse til omvalg allerede af denne grund ikke er opfyldt. Landskatteretten udtalte endvidere, at synspunktet om, at uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger beroende på egentlige fejltagelser i sig selv kan begrunde omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, ikke kan tiltrædes. Der er herved lagt vægt på, at en sådan fortolkning ikke ses at kunne støttes på ordlyden af bestemmelsen med tilhørende forarbejder, og at Skatteministeriets kommentar til indgået forlig i SKM2007.371.DEP vedrørende en brancheforening angår en ikke sammenlignelig sag, hvor det også fremgår direkte af kommentaren, at afgørelsen vil kunne påberåbes af andre fonde eller foreninger.”

Det fremgår således klart, at der er tale om en helt specifik sag, hvor afgørelsen alene vil kunne påberåbes af andre fonde og foreninger i samme situation. Det er SKATs opfattelse, at selskabet ikke kan anvende afgørelsen, og SKAT har lagt vægt på Landsskatterettens udtalelser i SKM2010.850.LSR.

SKM2003.547.LR vedrører en tilladelse til omgørelse af en manglende overdragelse af en blandet benyttet bil, et billån samt nogle malerier i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse. Der er således ikke tale om omvalg.

SKM2007.732.LSR refereres således: Klager havde indskudt en udlejnings- ejendom i virksomhedsordningen som et nettoindskud. Dette blev af myndighederne ændret til et indskud af ejendommens bruttoværdi, samtidig med at gælden i ejendommen blev behandlet som en hævning. Klager var berettiget til at foretage omvalg således, at gælden i ejendommen blev holdt uden for virksomhedsskatteordningen.

SKAT har ikke tillagt denne afgørelse vægt i relation til selskabets anmodning om omvalg, idet det klart fremgår, at der i afgørelsen er tale om, at SKAT har foretaget en ændring af indkomstansættelsen.

Det forhold, at selskabets manglende valg af tonnagebeskatning har betydning for en anden part, og dermed ikke for selskabet selv, anses ikke at være omfattet af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 30 om omvalg.

SKAT kan således ikke tillade omvalg.

SKAT har ud fra anmodningens klare ordlyd anset anmodningen om omvalg for alene at være en anmodning om omvalg for selskabet. Selskabets hovedan-

partshaver har ikke foretaget et valg, uagtet at der er foretaget en skattefri virksomhedsomdannelse.

SKAT har ikke taget stilling til anmodningen om omgørelse af privatretlige dispositioner i henhold til skatteforvaltningslovens § 29, idet der skal betales et gebyr for en anmodning om omgørelse, ligesom en anmodning skal indeholde oplysning om, hvorfor betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29 er opfyldt. SKAT har derfor betragtet anmodningen som en bemærkning om, at repræsentanten efterfølgende vil indsende en omgørelsesanmodning.

Klagerens påstand og argumenter

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Selskabet indgav ved brev af 24. juni 2010, modtaget i SKAT den 28. juni 2010, selvangivelse for indkomståret 2009 uden anvendelse af tonnageskattelovens regler. Selskabets skattepligtige indkomst er i selvangivelsen opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler.

Ved e-mails af 21. marts 2012 og 28. marts 2012 anmodede selskabet SKAT om tilladelse til omvalg af selskabets selvangivelse for indkomståret 2009.

Af skatteforvaltningslovens § 30, som er en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 D, fremgår følgende:

...

Af forarbejderne til den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 37 D (L 175/fremsat 12.3.2003 – senere lov nr. 410 af 2.6.2003) fremgår det bl.a.:

”Til 1, nr. 4

Det er en betingelse for tilladelse til ændring efter bestemmelsen, at det tidligere trufne valg som følge af myndighedernes korrektion eller ændring af skatteansættelsen ikke har de skattemæssige virkninger, der var forudsat, da valget blev truffet, og at den skattepligtige kan godtgøre, at det vil have økonomiske konsekvenser, såfremt valget opretholdes.”

Det lægges til grund, at selskabets årsopgørelse for indkomståret 2009 er udskrevet på grundlag af den selvangivelse for indkomståret 2009, som selskabet indsendte til SKAT i juni 2010, og at SKAT derfor ikke har foretaget en korrektion eller en ændring af skatteansættelsen af betydning for selvangivelsesvalget, således at betingelserne for tilladelse til omvalg allerede af denne grund ikke er opfyldt.

Synspunktet om, at uhensigtsmæssige skattemæssige virkninger beroende på egentlige fejltagelser i sig selv – under henvisning til SKM2007.371.DEP – kan begrunde omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, kan ikke tiltrædes.

Der er herved lagt vægt på, at en sådan fortolkning ikke ses at kunne støttes på ordlyden af bestemmelsen med tilhørende forarbejder, og at Skatteministeriets kommentar til indgået forlig i SKM2007.371.DEP vedrørende en brancheforening angår en ikke sammenlignelig sag, hvor det også fremgår direkte af kommentaren, at afgørelsen vil kunne påberåbes af andre fonde eller foreninger.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse.”

Af årsopgørelse nr. 1, dateret 8. juli 2010, for indkomståret 2009 for A fremgår blandt andet, at der var overskydende skat på 65.621 kr., og at resultat af virksomhed udgjorde 0 kr.

Af årsopgørelse nr. 2, dateret 20. marts 2013, for indkomståret 2009 for A fremgår, at der var restskat på 6.283.680 kr. og rest AM-bidrag på 1.526.812 kr., og at resultat af virksomhed nu udgjorde 16.523.950 kr. Dette skyldtes en af SKAT truffet afgørelse om, at virksomhedsomdannelsen blev anset for skattepligtig, da betingelserne i virksomhedsomdannelsesloven ikke var opfyldt. Det er oplyst, at Skatteankenævnet har modtaget en klage over skatteansættelsen for 2009, men at klagen er sat i bero, indtil dom foreligger.

Ved brev af 5. juli 2013 til SKAT har A varslet en anmodning om omgørelse.

A Invest ApS' har til brug for sagen udarbejdet oversigter over selskabets skattepligtige indkomst for indkomstårene 2009 og 2010 beregnet efter henholdsvis selskabsskattelovens regler og tonnageskattelovens regler. Det fremgår heraf, at selskabet ved anvendelse af selskabsskattelovens regler har skattemæssige underskudsaldi på 3.767.681 kr. i 2009 og 3.996.212 kr. i 2010. Ved anvendelse af tonnageskattelovens regler ville selskabet have haft en skattepligtig positiv indkomst på 28.600 kr. i 2009 og 0 kr. i 2010.

Forklaringer

Der er afgivet forklaring af A, Inge Nilsson og B.

A har forklaret, at han er eneanpartshaver i selskabet, A Invest ApS. Han er beskæftiget i IT-branchen, primært med salg af software. Han kom i starten af 2002 eller 2003 efter at have investeret i ejendomme via kommanditselskaber i kontakt med SkatteInform og Inge Nilsson, som han havde fået anbefalet af venner og bekendte. Inge Nilsson bistod ham med selvangivelser m.v. I 2007 og 2008 besluttede et flertal i kommanditselskaberne sig for at sælge ejendommene, hvilket gav ham et provenu på 27-28 mio. kr. før skat. Herefter

investerede han sit overskud efter betaling af skat af genvundne afskrivninger og avance med ca. en tredjedel i en software-virksomhed, ca. en tredjedel i skibsanparter og den sidste tredjedel i to nye ejendomskommanditselskaber. Opdelingen af investeringen skete for at sprede risikoen med henblik på at sikre hans opsparing. Med Inge Nilsson drøftede han bl.a., at skibsanparterne kunne beskattes efter tonnageskatteordningen. I den forbindelse gennemgik Inge Nilsson konsekvenserne for ham og det anpartsselskab, som skulle stiftes i forbindelse hermed. Herunder drøftede de, at han ville blive nødt til at lade sig beskatte af genvundne afskrivninger for 2008. Dette betragtede han som en slags ”omkostning” ved at vælge tonnageskatteordningen. Endvidere drøftede de, at der under tonnageskatteordningen ville være tale om en fast skat, og at der var tale om et ”varigt” valg, det vil sige gældende for 10 år. Inge Nilsson rådede ham til at lade investeringen i skibsanparterne ske i et selskab og adskilt fra ham personligt, dels for at indkapsle risikoen ved investeringen, dels for at opnå en forventet skattemæssig fordel af at lade sig beskatte under tonnageskatteordningen. B, der havde udarbejdet hans selvangivelser for tidligere år, udarbejdede selvangivelsen for 2009, uden at de nærmere drøftede indholdet. Han benytter sig stadig af Inge Nilssons revisorbistand.

Inge Nilsson har forklaret, at hun er statsautoriseret revisor og ejer SkatteInform, som bl.a. andet yder skatterådgivning til hovedaktionærer og velhavende personer. SkatteInform har eksisteret siden 1998 og har 6-8 ansatte. Hun er i dag, efter B stoppede, eneste statsautoriserede revisor. A har været klient hos hende fra vist nok 2004, hvor han bad hende om at bistå med bl.a. udarbejdelse af regnskaber og selvangivelser. A havde tjent på nogle investeringer og bad om hendes råd til at reinvestere pengene. Han forelagde investeringerne i skibsanparter for hende. Hun gennemgik investeringernes risici og muligheder med ham og syntes, det så fornuftigt ud, da de ville give et afkast på omkring 8 %. Det fremgik af projekt materialet, at Deloitte, som var revisor for kommanditselskaberne, foreslog, at investor kunne foretage en skattefri virksomhedsomdannelse med henblik på at opnå beskatning efter tonnageskatteordningen. Hun anbefalede dette til A. Hun har gennemført mange skattefrie virksomhedsomdannelser og har fuldt kendskab til reglerne. Hun undersøgte, i hvilket omfang A skulle afvikle sine afskrivninger for at opfylde reglerne i tonnageskatteordningen. Hun foretog beregningerne og rådgav A om, hvorledes han bedst kunne foretage investeringen, og de besluttede omkring slutningen af december 2008, at han skulle lade sig beskatte efter tonnageskatteordningen. Dette fremgik også af bilaget til selvangivelsen for 2008, som

fremsendes den 17. juni 2009. Selvangivelsen for 2009 blev udarbejdet af B, som i 2009 havde lavet hele den selskabsretlige del af virksomhedsomdannelsen. Selvangivelsen blev lavet ud fra en formular udarbejdet af Scan-Trans Victoria K/S´ revisor, Deloitte. Det er en fejl, at selvangivelsen for 2009 blev udarbejdet efter selskabsskattelovens bestemmelser og må skyldes, at B havde glemt, at tonnageskatningsreglerne skulle anvendes. Hun så ikke selvangivelsen, før den blev indsendt. B var meget dygtig. I sommeren 2009 blev B syg, hvilket påvirkede hans arbejde, idet han arbejdede langsommere og langsommere, og de besluttede i 2010 at gå hver til sit. B troede, han havde problemer med hjertet, men det viste sig, at han led af Parkinsons syge. Da hun i foråret 2011 skulle udarbejde selvangivelsen for 2010, opdagede hun fejlen. Den 20. juli 2011 sendte hun til Skattecenter Fredensborg og til Selskabsskat en ny selvangivelse for 2009 udarbejdet efter tonnageskatteordningens regler, idet hun regnede med, at fejlen kunne blive rettet, da det var åbenbart, at der var tale om en fejl. Hendes virksomhed har hende bekendt ikke tidligere lavet tilsvarende fejl. Specifikationerne til årsregnskabet angiver heller ikke, at selskabet beskattes efter tonnageskatteordningen.

B har forklaret, at han som statsautoriseret revisor var ansat hos SkatteInform fra 2005 til 2010. Han fik for ca. 3 år siden stillet diagnosen Parkinsons syge, men mener, at han har haft symptomer på sygdommen fra for 6-7 år siden. Hos SkatteInform arbejdede han bl.a. med selskabsretlige problemstillinger, som han havde kendskab til fra en ansættelse i Erhvervsstyrelsen. Han bistod A Invest ApS og A i forbindelse med stiftelsen af selskabet, hvor han i maj 2009 udarbejdede dokumenterne. Han var bekendt med, at omdannelsen skulle ske efter tonnageskatteordningen. Han har været med til at gennemføre mange skattefrie virksomhedsomdannelser, men ikke nogen skattepligtig virksomhedsomdannelse. Det var Inge Nilsson, der forestod rådgivningen, mens han ordnede dokumenterne, som han den 17. juni 2009 sendte til skattemyndighederne. Samme dag sendte han As personlige selvangivelse. Han mener ikke, at der var nogen sammenhæng mellem de to ekspeditioner. Bilaget til selvangivelsen er udarbejdet af en medarbejder og viser en opgørelse af de afskrivninger, som A skulle tilbageføre i forbindelse med selskabsdannelsen. Den 24. juni 2010 indsendte han selskabets selvangivelse, som han havde udfyldt. Selvangivelsen var imidlertid fejlagtigt udarbejdet efter selskabsskatteloven.

Procedure

A Invest ApS har vedrørende påstanden om genoptagelse gjort gældende, at selskabet har fremlagt nye oplysninger af retlig og faktisk karakter, som kan begrunde en ændring, hvorfor der skal ske genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Den foretagne skatteansættelse er baseret på forkerte oplysninger om A Invest ApS' valg af beskatningsform. Tonnageskattelovens § 2, stk. 2, gælder sideløbende med bestemmelsen om genoptagelse, hvilket støttes af, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, henviser til tonnageskatteloven. Valget om anvendelse af tonnageskattelovens bestemmelser er truffet senest den 26. maj 2009, hvor selskabet blev stiftet efter reglerne om skattefri virksomhedsomdannelse, som forudsætter, at selskabet lader sig beskatte efter tonnageskatteloven. Det støttes af, at A samtidig lod sig beskatte af for meget foretagne afskrivninger i indkomståret 2008 i henhold til tonnageskattelovens § 5, stk. 2. Det fremgår af tonnageskattelovens § 2, stk. 1, 2. pkt., at valget skal træffes senest ved indgivelse af selvangivelse, hvorfor valget også kan træffes på et tidligere tidspunkt. Der er ikke fastsat særlige formkrav til, hvordan valget skal træffes. Der findes paralleller i den øvrige skattelovgivning, hvor det tillades den skattepligtige at berigtige fejl.

A Invest ApS har vedrørende påstanden om omvalg gjort gældende, at A Invest ApS skal have adgang til at foretage omvalg, da skatteansættelsen, der er foretaget på baggrund af selvangivelsen, er behæftet med en egentlig fejl fra revisor side. Egentlige fejl kan berigtiges, jf. forarbejderne til dagældende skattestyrelseslovens § 37 D. Både for selskabet og A personligt har fejlen medført væsentlige, utilsigtede konsekvenser.

Skatteministeriet har til støtte for påstanden om frifindelse gjort gældende, at anvendelse af tonnageskatteordning foretages som et selvangivelsesvalg. A Invest ApS valgte ikke at selvangive efter tonnageskatteloven. Selvangivelsesvalg er dispositive og kan ikke ændres, medmindre betingelserne for omvalg er opfyldt. Betingelserne for at foretage selvangivelsesomvalg er ikke opfyldt i denne sag, da skattemyndighederne ikke har foretaget ændring af A Invest ApS' skatteansættelse, og valget kan derfor heller ikke have haft utilsigtede konsekvenser. Ved bestemmelsens tilblivelse blev det overvejet at indføre en "sikkerhedsventil", hvorefter den skattepligtige skulle have adgang til at fortryde et truffet valg. En sådan adgang blev ikke indført. Egentlige fejl kan berigtiges, hvormed menes, at ukorrekte oplysninger i selvangivelsen kan rettes, mens uhensigtsmæssige valg ikke kan ændres. A Invest ApS traf et bindende valg ved indgivelse af selvangivelsen. Valget kan ikke

træffes efter indgivelse af selvangivelsen. Dispositionerne foretaget i 2008 ændrer ikke ved, at valget blev truffet ved indgivelsen af selvangivelsen. SKAT har ikke hjemmel til at anse en anden form for kommunikation end selvangivelsen for bindende. Der var ikke noget, der hindrede A Invest ApS i at overskue konsekvenserne ved indgivelsen af selvangivelsen. Ændringen af skatteansættelsen for A personligt, fastslår blot konsekvenserne af gældende ret og er ikke en relevant begivenhed i forhold til betingelserne i skatteforvaltningslovens § 30.

Vedrørende genoptagelse har Skatteministeriet gjort gældende, at bestemmelsen forudsætter, at selvangivelsen er forkert. Selvangivelsen er ikke forkert, og et uhensigtsmæssigt selvangivelsesvalg er ikke en fejl, der kan begrunde genoptagelse. I modsat fald ville reglen om omvalg være illusorisk.

Landsrettens begrundelse og resultat

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, om en skatteydners adgang til at få ændret skatteansættelsen er en videreførelse af en tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2. Af forarbejderne til denne bestemmelse (Folketingstidende 1998-99, tillæg A, s. 4563) fremgår blandt andet:

”Genoptagelsesfristen gælder de pligtmæssige selvangivelsesoplysninger, der er fastsat efter § 1 i skattekontrolloven. Fristerne for ændring af oplysninger i selvangivelsen om valg mellem flere muligheder, f.eks. valg af virksomhedsordningen eller valg af afskrivningsprocent, er reguleret i de enkelte særlove, hvori adgangen til disse særlige valg er givet.”

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, hjemler således ikke adgang til at ændre skatteansættelsen i tilfælde, hvor det er den skattepligtiges valg mellem flere muligheder, der ønskes ændret.

Det forhold, at A i indkomståret 2008 lod sig beskatte af afskrivninger i overensstemmelse med tonnageskattelovens § 5, stk. 2, og ved brev af 17. juni 2009 underrettede skattemyndighederne om, at der var foretaget en skattefri virksomhedsomdannelse, hvorved skibsanparterne var blevet indskudt i et selskab, udgør ikke et valg af tonnagebeskatning med virkning for A Invest ApS.

A Invest ApS' valg af beskatningsform kan herefter først anses for at være truffet i forbindelse med, at selskabet i selvangivelsen for 2009 anvendte selskabsskattelovens bestemmelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Betingelserne for at genoptage selskabets skatteansættelse for 2009 i medfør af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, er således ikke opfyldt.

Skattemyndighederne har ikke foretaget nogen skatteansættelse af betydning for A Invest ApS' valg af skatteordning, og betingelserne for selvangivelsesomvalg i medfør af skatteforvaltningslovens § 30 er derfor heller ikke opfyldt.

Uanset at det ikke kan afvises, at det i forbindelse med stiftelsen af selskabet var hensigten, at selskabet skulle undergives tonnagebeskatning, findes anvendelsen af selskabsskattelovens bestemmelser i selskabets selvangivelse for 2009 ikke at udgøre en sådan fejl, som kan berigtiges.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

A Invest ApS skal betale sagsomkostninger for landsretten til Skatteministeriet med i alt 70.000 kr. Beløbet omfatter 70.000 kr. til udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet til dækning af udgifterne til advokatbistand er der ud over sagens værdi i betydeligt omfang taget hensyn til sagens omfang og varighed.

T h i k e n d e s f o r r e t :

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger for landsretten skal A Invest ApS betale 70.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostninger, der forrentes efter rentelovens § 8 a. skal betales inden 14 dage efter denne doms afsigelse.