



DOM

Afsagt den 8. august 2018 i sag nr.

BS 12-903/2017:

A
mod
Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

og sag nr.

BS 12-1678/2017:

B
mod
Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sagernes baggrund og parternes påstande

Sagerne vedrører i det væsentlige spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgerne, A og B, er berettigede til genoptagelse af deres respektive skatteansættelser for indkomstårene 2009 og 2010 med henblik på at selvangive tab på investeringsforeningsbeviser i Formuepleje Penta A/S.

A har principalt nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at A er berettiget til genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2010 med henblik på at selvangive tab på investeringsforeningsbeviser i Formuepleje Penta A/S.

A har subsidiært nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at A's skattemæssige gevinst på investeringsbeviser i Formuepleje Penta nedsættes med 707.990 kr. i indkomståret 2011.

Skatteministeriet har over for såvel den principale som den subsidiære påstand nedlagt påstand om frifindelse.

B har principalt nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at B er berettiget til genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2009 og 2010 med henblik på at selvangive tab på investeringsforeningsbeviser i Formuepleje Penta A/S.

B har subsidiært nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at B's skattemæssige gevinst på investeringsbeviser i Formuepleje Penta A/S nedsættes med 195.958 kr. i indkomståret 2011.

Skatteministeriet har over for såvel den principale som den subsidiære påstand nedlagt påstand om frifindelse.

Oplysningerne i sagerne

Sagerne har ved byretten været hovedforhandlet samlet.

Det er oplyst, at tilsvarende sager vedrørende begge sagsøgernes hustruer er berostillet.

Den 20. februar 2017 traf Landsskatteretten afgørelse i to sager indbragt af henholdsvis A og B.

I afgørelsen vedrørende A er anført følgende:

"Der klages over, at SKAT ikke har givet tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2009, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1 og 2 og stk. 4 og/eller skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, vedrørende lagerbeskattede værdipapirer.

Indkomstårene 2009 og 2010

SKAT har givet afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Indkomståret 2011

SKAT har nedsat klagerens aktieindkomst med 26.880 kr. og har forhøjet kapitalindkomsten med 35.910 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Møde mv.

Klageren og klagerens repræsentant har haft møde med Skatteankestyrelsens sagsbehandler. Repræsentanten har endvidere udtalt sig over for rettens

medlemmer på et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Klageren er selvstændig erhvervsdrivende, og anvender virksomhedsordningen. Klageren er omfattet af reglerne om indgivelse af udvidet selvangivelse, dvs. klageren har ikke modtaget en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Klageren ejede i 2009 – 2013 (uden for virksomheden) 2.480 stk. investeringsbeviser i Formuepleje Penta A/S, og 120 aktier i Sydbank A/S. I 2009 – 2012 ejede klageren tillige 10 aktier i Top Danmark. I 2013 ændrede Top Danmark stykstørrelsen, hvorved klageren fik 100 aktier i stedet for 10 aktier. Samtlige værdipapirer er børsnoterede. Investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S er anskaffet i 2006 for 998.200 kr.

Formuepleje Penta A/S er et børsnoteret investeringsselskab, som har regnskabsår fra 1. juli – 30. juni (bagudforskudt indkomstår). Formueplejeselskaberne er ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre love, jf. § 2, nr. 1, skattemæssigt overgået til at være investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Det betyder, at gevinst og tab på investeringsbeviser for aktieejere/ejerne af investeringsbeviser skal opgøres efter lagerprincippet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. I ændringslovens § 10, stk. 9 og 10 er der indsat overgangsregler.

SKAT udstedte den 1. oktober 2009 et styresignal vedrørende overgang til beskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 19 og dermed lagerbeskatning som følge af lov nr. 98 af 10. februar 2009. Styresignalet er offentliggjort som SKM2009.595.SKAT.

På Formuepleje Penta A/S's hjemmeside havde formueplejeselskabet lagt en vejledning til selvangivelsen for 2009 (og de efterfølgende år) for ejere af investeringsbeviser, som blev omfattet af de nye regler. Det fremgår af vejledningen, hvorledes gevinst/tab skal opgøres efter lagerprincippet. Endvidere fremgår, at gevinst/tab skal selvangives i rubrik 38 på selvangivelsen som kapitalindkomst. Vejledningen omfattede endvidere også bl.a. investeringsbeviser i Formuepleje Epikur. Vejledningen er fremsendt til SKAT af klagerens repræsentant.

Med virkning fra og med indkomståret 2010 indførte SKAT et Værdipapirsystem til automatisk beregning af gevinst og tab på aktier og omsættelige investeringsbeviser for fysiske personer, således at gevinst og tab automatisk kunne printes på årsopgørelsen for de personer, som fik en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Værdipapirsystemet omfatter noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser. Konkret drejer det sig om rubrikkerne 30, 38 og 66 på årsopgørelsen. Det er oplyst, at ca. 1,2 mio. skatteydere er omfattet af værdipapirsystemet. Bankerne mv. har pligt til at

indberette køb og salg af værdipapirer til værdipapirsystemet. Systemet kan på baggrund af de indberettede oplysninger beregne gevinst og tab. Det er frivilligt, om en skatteyder vil benytte systemet og selvangive på grundlag af oplysningerne i systemet. I 2010 virkede systemet ikke for lagerbeskattede investeringsbeviser, idet systemet ikke kunne håndtere lagerbeskattede værdipapirer, hvor investeringsselskabet havde forskudt regnskabsår. Det betød, at oplysninger om lagerværdier ikke automatisk blev overført til selvangivelsen, og at skatteydere, der ejede investeringsbeviser, der skal lagerbeskattes, selv skulle udregne og selvangive gevinst og tab efter lagerprincippet.

SKAT har efterfølgende oplyst, at gevinst/tab på lagerbeskattede investeringsbeviser først fra og med indkomståret 2013 automatisk er blevet overført til selvangivelsen/årsopgørelsen, idet værdipapirsystemet ikke kunne håndtere investeringsbeviserne i formueplejeselskaberne på grund af de forskudte regnskabsår/indkomstår.

Selvangivelses/årsopgørelsens rubrik 38/felt 239 vedrører gevinst/tab på aktier/beviser i investeringsselskaber (lagerprincippet). Hvad der skal selvangives i de enkelte felter/rubrikker er angivet på selvangivelsesblanketten.

Selvangivelses/årsopgørelsens rubrik 66/felt 502 vedrører gevinst og tab på børsnoterede aktier, som er optaget til handel på reguleret marked samt aktiebaserede investeringsbeviser med minimumsbeskatning og investeringsbeviser i akkumulerede investeringsforeninger, der ikke er investeringsselskaber.

Af R75 for klageren for 2009 fremgår ingen oplysninger om beløb i rubrik 38.

Af R75 for 2010 fremgår et beløb på 46.500 kr. i rubrik 38 under overskriften "Personlige skatteoplysninger"). Dette beløb er ikke automatisk overført til årsopgørelsen. Under overskriften "Aktieoplysninger" fremgår, at klageren ejer 2.450 stk. i Formuepleje Penta A/S til en kursværdi på -174.220 kr.

Af R75 for 2011 fremgår oplysning om 17.980 kr. i rubrik 38. Dette beløb er ikke automatisk overført til årsopgørelsen. Under overskriften "Investeringsforeninger og -selskaber" fremgår, at klageren ejer 2.480 stk. investeringsbeviser i Formuepleje Penta A/S til en kursværdi på 192.200 kr.

Under overskriften "Servicemeddelelse vedr. indberetningen" fremgår:

"SKAT har fået oplyst, at du ejer bevis eller aktie i investeringsselskab. Gevinst/tab skal lagerbeskattes, dvs., der skal opgøres gevinst/tab selvom papirer ikke er solgt. Beløbet

opgøres som forskellen mellem primoværdien/købesummen og ultimoværdien og skrives i rubrik 38. Du kan se de beløb, vi har fået oplyst under "Personlige skatteoplysninger"

Af R75 for 2012 fremgår oplysning i rubrik 38 om et beløb på 47.368 kr. (under overskriften "Personlige skatteoplysninger"). Dette beløb er ikke automatisk blevet overført til årsopgørelsen. Under overskriften "Investeringsforeninger og -selskaber" fremgår, at klageren ejer 2.480 stk. investeringsbeviser i Formuepleje Penta A/S til en kursværdi på 255.440 kr. I tilknytning hertil er der under overskriften "Diverse øvrige oplysninger" nævnt følgende:

"Lagerprincip
Optaget til handel, SEL § 3.1.19"

Under overskriften "Servicemeddelelse vedr. årsopgørelsen", der er dannet på grundlag af TastSelv:

"SKAT har fået oplyst, at du ejer bevis eller aktie i investeringsselskab. Gevinst/tab skal lagerbeskattes, dvs., der skal opgøres gevinst/tab selvom papirer ikke er solgt. Beløbet opgøres som forskellen mellem primoværdien/købesummen og ultimoværdien og skrives i rubrik 38. Du kan se de beløb, vi har fået oplyst under "Personlige skatteoplysninger".

Ligelydende oplysning fremgår under overskriften "Indberetning af oplysningskort/selvangivelse i TastSelv.

Af R75 for 2013 fremgår under personlige skatteoplysninger et beløb på 145.452 kr. i rubrik 38. Under overskriften "Servicemeddelelse vedr. indberetningen" fremgår:

"SKAT har fået oplyst, at du ejer bevis eller aktie i investeringsselskab. Gevinst/tab skal lagerbeskattes, dvs., der skal opgøres gevinst/tab selvom papirer ikke er solgt. Beløbet opgøres som forskellen mellem primoværdien/købesummen og ultimoværdien og skrives i rubrik 38. Du kan se de beløb, vi har fået oplyst under "Personlige skatteoplysninger".

Af årsopgørelse nr. 1 for 2009, som er udskrevet den 2. august 2010, fremgår gevinst/tab på noterede danske aktier på -842.372 kr., uudnyttet tab til fremførsel på noterede aktier samt en samlet aktieindkomst på 0 kr. SKAT har til Skatteankestyrelsen oplyst, at klageren i 2009 på selvangivelsesblanket for aktier og investeringsbeviser i felt 502/rubrik 66 " har selvangivet -842.372 kr. Der blev efterfølgende automatisk udskrevet en ny årsopgørelse, der viste en rentekorrigeringsbeløb, der var lavere, og dermed en lavere skattepligtig indkomst.

Af årsopgørelse nr. 1 for 2010, der er udskrevet den 6. september 2011, fremgår, at klageren har selvangivet gevinst/tab på aktier på reguleret marked mv. (rubrik 66) på 100.781 kr. Tab på 842.372 kr. (fra 2009) er modregnet i aktieindkomsten, hvorefter den udgør 0 kr. Tab på noterede aktier til fremførsel udgør 741.591 kr.

Af årsopgørelse nr. 1 for 2011, der er udskrevet den 2. oktober 2012, fremgår aktieindkomst, der er opgjort på grundlag af klagerens selvangivelse og oplysninger om fremførselsberettigede tab på noterede aktier (rubrik 66):

Udbytte DK-aktier mv. på reguleret marked, DK-depot	60 kr.
Gevinst/tab på aktier på reguleret marked mv.	26.880 kr.
Tab på aktier på reguleret marked overført til ægtefælle	-13.529 kr.
Tab 2002-2010, reguleret marked (noterede aktier)	-741.591 kr.
Tab på aktier på reguleret marked, tidl. år, til fremførsel	<u>728.180 kr.</u>
Samlet aktieindkomst	0 kr.

Af årsopgørelse nr. 1 for 2012, der er udskrevet den 23. juli 2013 på grundlag af klagerens selvangivelse, fremgår følgende aktieindkomst:

Gevinst/tab på aktier på reguleret marked mv.	-70.060 kr.
Tab på aktier på reguleret marked overført til ægtefælle	5.128 kr.
Tab på aktier på reguleret marked til fremførsel	64.932 kr.
Tab 2002-2010, reguleret marked (noterede aktier)	-728.180 kr.
Tab på aktier på reguleret marked, tidl. år, til fremførsel	<u>728.180 kr.</u>
Samlet aktieindkomst	0 kr.

Den 30. april 2014 udstedte SKAT et styresignal om genoptagelse af skatteansættelser – herunder suspension af frister – for indkomståret 2010 og fremover som følge af fejl og mangler i værdipapirssystemet. Styresignalet er offentliggjort som SKM2014.302.SKAT.

Af styresignalet, offentliggjort som SKM2014.302.SKAT fremgår bl.a.:

”... Det er konstateret, at de gevinster og tab, der har været printet på årsopgørelsen for indkomstårene 2010-2013, i en del

tilfælde har været forkerte eller mangelfulde.

SKAT påbegynder derfor nu en genopretning.

Genopretningen medfører, at SKAT af egen drift genoptager de skatteansættelser, hvor SKATs beregning - eller manglende beregning - af gevinst og tab ifølge SKATs oplysninger har ført til en forkert selvangivelse i rubrikkerne 30, 38 og 66 på årsopgørelsen. SKAT skønner, at denne del af genopretningen vil omfatte ca. 50.000 skatteydere.

SKAT udsender derudover et informationsbrev til ca. 75.000 skatteydere, der efter SKATs skøn *kan* have baseret selvangivelsen på forkerte eller mangelfulde beregninger fra værdipapirsystemet.

Genopretningen medfører derudover, at SKAT dags dato suspenderer fristerne efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, for SKATs genoptagelse af skatteansættelsen vedrørende tab og gevinster på noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser for alle **fysiske personer** for indkomstårene 2010 og 2011. Suspensionen omfatter alene tilfælde, hvor en genoptagelse af ansættelsen samlet set er til gunst for skatteyderen.

SKAT suspenderer derudover for alle **fysiske personer** fristen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, for at anmode om genoptagelse af skatteansættelsen vedrørende tab og gevinster på noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser for indkomstårene 2010 og 2011, sådan at en anmodning om genoptagelse skal være modtaget i SKAT senest den 1. september 2015.

Suspensionerne omfatter alene tab og gevinst på noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser. Suspensionerne omfatter således ikke andre punkter i skatteansættelsen, f.eks. vedrørende renteindtægter eller befordringsfradrag.....”

Den 17. september 2014 udstedte SKAT et styresignal om genoptagelse af skatteansættelser for 2010 – 2013 som følge af fejl og mangler i værdipapirsystemet. I Styresignalet fastsættes et tidsplan for SKATs genoptagelse af skatteansættelsen for skatteydere, hvor en ændring samlet set vil være til gunst for skatteyderen. Styresignalet er offentliggjort som SKM2014.647.SKAT.

Ved brev af 2. september 2014 tilskrev SKAT klageren således:

”Specifikation af opgjort og selvangivet tab på aktier kr. – 70.060 i 2012.

SKAT har fået oplyst, at der er beregnet gevinst efter reglerne om lagerbeskatning af aktier/beviser i investeringsselskaber og på beviser i minimumsudloddede blandede investeringsforeninger med henholdsvis kr. 47.368 og kr.

145.452 i 2012 og 2013.

Gevinsterne er ikke selvangivet.
Vi beder dig redegøre herfor.”

Foranlediget af SKATs brev af 2. september 2014 til klageren, blev klagerens revisor opmærksom på, at tabet på investeringsbeviserne i 2009 skulle være indberettet i rubrik 38 som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 5, jf. personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, samt stk. 2.

I oktober 2014 anmodede klagerens revisor SKAT om at genoptage klagerens skatteansættelser for 2009 – 2013. Klagerens revisor anmodede om, at indkomsten i 2009 blev nedsat med 801.040 kr. (tab i kapitalindkomsten) vedrørende tab på investeringsbeviser. Der blev anmodet om, at indkomsten i 2010 – 2013 blev forhøjet med hhv. 93.050 kr., 35.910 kr., 94.736 kr. og 290.904 kr. vedrørende gevinst på investeringsbeviser omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Tab og gevinst er opgjort af repræsentanten opgjort således:

	Penta A/S	
Nom	2.480 stk.	
Anskaffelsesdato	19.10.2006	
Anskaffessum	998.200 kr.	
Kurs 31.12.2008	90,3	
Kurs 30.06.2009	79,5	
Værdi 31.12.2008	223.944 kr.	
Tab, som indgår som tillæg til indgangsværdi i 2009	<u>-774.256 kr.</u>	
Ny indgangsværdi pr. 1. januar 2009	998.200 kr.	
Værdi pr. 30. juni 2009	<u>197.160 kr.</u>	
Gevinst/tab i indkomståret 2009	-801.040 kr.	Kapitalindkomst rubrik 38
Værdi pr. 30. juni 2010	<u>290.210 kr.</u>	
Gevinst/tab i indkomståret 2010	93.050 kr.	Kapitalindkomst rubrik 38
Værdi pr. 30. juni 2011	<u>326.120 kr.</u>	
Gevinst/tab 2010	35.910 kr.	Kapitalindkomst rubrik 38

Værdi pr. 30. juni 2012	<u>420.856 kr.</u>	
Gevinst/tab indkomståret 2012	94.736 kr.	Kapitalindkomst rubrik 38
Værdi pr. 31.12.2013	<u>711.760 kr.</u>	
Gevinst/tab indkomståret 2013	290.904 kr.	Kapitalindkomst rubrik 38

Beløbet på -801.040 kr. indgår i det beløb på – 842.372 kr., som klageren har selvangivet. Differencen på -41.332 kr. vedrører tab på børsnoterede aktier, som ikke skal lagerbeskattes.

Repræsentanten har fremlagt årsudskrifter fra Sydbank A/S for 2007 – 2013 vedrørende indberetninger til SKAT. F.eks. fremgår det af årsudskriften for 2009 under overskriften ”Aktier optaget til handel på reguleret marked”, 2.480 stk. Formuepleje Penta A/S, kurs 106,7553 til en værdi på 264.753,14 pr. 31. december 2009.

Landsskatteretten traf den 16. september 2014 afgørelse i en sag vedrørende anvendelsen af hhv. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 på lagerbeskattede værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Selskabet, som var klager i sagen, havde selvangivet gevinst/tab efter realisationsprincippet. Sagen var en klage over SKATs afgørelse af 13. juni 2013 vedrørende afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2008. SKAT genoptog skatteansættelsen for indkomståret 2009, idet indkomståret 2009 kunne genoptages inden for den ordinære fristregel i skatteforvaltningslovens § 26. Som indgangsværdi i 2009, som var det første år, som SKAT genoptog, anvendte SKAT ultimoværdien i indkomståret 2008. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse. Landsskatterettens afgørelse er offentliggjort som SKM2014.860.LSR, og Landsskatterettens afgørelse har sagsnr. 13-0211701.

Landsskatteretten traf den 9. december 2014 afgørelse i en sag vedrørende anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, på lagerebeskattede finansielle kontrakter. Landsskatterettens afgørelse har sagsnr. 13-0565823. Afgørelsen er offentliggjort som SKM2015.124 LSR. Sagen var en klage over SKATs afgørelse af 18. juli 2013. Klageren, et selskab, som fejlagtigt havde medregnet gevinst og tab på finansielle kontrakter efter realisationsprincippet, anmodede den 30. april 2013 SKAT om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomstårene 2008 – 2011. SKAT gav afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2008. SKAT imødekom anmodningen om genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 – 2011. Som indgangsværdi i 2009 anvendte SKAT markedsværdien på de ikke afsluttede finansielle kontrakter pr. 31. december 2008. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse.

Den 1. juli 2016 fremsendte Skatteministeriet et lovudkast om ændring af

chokoladeafgiftsloven, ligningsloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love, H211-16 i høring.

§ 6 i lovudkastet har følgende ordlyd:

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015, foretages følgende ændringer:

I § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, ændres "opgørelsen af en balancepost" til: "en opgørelse, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes primo det følgende indkomstår", og efter "opgørelsen ultimo for dette indkomstår" indsættes", jf. dog 2. pkt".

I § 26, stk. 7, indsættes efter 1. pkt.:

"Hvis ansættelsen vedrører en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, kan opgørelsen primo indkomståret for det tidligste indkomstår, som kan genoptages, dog foretages eller ændres, således at værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes ved opgørelsen primo indkomståret."

I § 27, stk. 4, indsættes efter 1. pkt.:

"Hvis ansættelsen vedrører en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, kan opgørelsen primo indkomståret for det tidligste indkomstår, som kan genoptages, dog foretages eller ændres, således at værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes ved opgørelsen primo indkomståret."

§ 10, stk. 5 i lovudkastet har følgende ordlyd:

Stk. 5. § 6 har virkning for anmodninger om genoptagelse, som den skattepligtige indgiver den 1. januar 2017 eller senere. Tilsvarende har § 6 virkning for foretagelse eller ændring af en ansættelse, som told- og skatteforvaltningen varsler over for den skattepligtige den 1. januar 2017 eller senere.

Af de specielle bemærkninger til § 6 i lovudkastet fremgår bl.a. følgende:

"... Lagerbeskattede værdipapirer er eksempelvis ikke omfattet

af den særlige regel om genoptagelse af balanceposter. Det betyder, at genoptagelse for lagerbeskattede værdipapirer sker efter de almindelige regler, hvilket kan resultere i, at der sker dobbeltbeskatning eller dobbelt fradrag.

Det foreslås derfor at udvide balancepostreglen, således at reglen fremover omfatter alle opgørelser, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes primo det efterfølgende indkomstår. Herved sikres det på samme måde som for balanceposterne, at genoptagelse ikke fører til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag. Lovforslaget medfører således ikke en ændring af de gældende regler om genoptagelse af balanceposter (f.eks. hensættelser, opgørelse af varelagre m.v.). ...”

SKATs afgørelse

SKAT har ikke genoptaget skatteansættelsen for 2009 og 2010, da disse år er forældet.

Fristen for at få ændret en skatteansættelse udløber d. 1. maj i det 4. indkomstår efter indkomstårets udløb, jævnfør skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2.

Fristen for at få ændret skatteansættelsen for 2009 udløb den 1. maj 2013, og fristen for at få ændret skatteansættelsen for 2010 udløb den 1. maj 2014. SKAT modtog anmodningen om genoptagelse den 27. oktober 2014. Anmodningen om ændring af indkomsten i 2009 og 2010 er derfor indkommet for sent.

Hvis skatteansættelserne for disse indkomstår alligevel skal ændres, skal betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, være opfyldt.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er ifølge lovbestemmelsens forarbejder tiltænkt et snævert anvendelsesområde. Særlige omstændigheder kan foreligge, hvis SKAT har begået fejl eller har foretaget en åbenbart urimelig ansættelse. Der er derimod ikke mulighed for ekstraordinær genoptagelse som følge af et glemt fradrag.

Da investeringsbeviserne i Penta A/S blev erhvervet i 2006, skulle der først ske avancebeskatning på salgstidspunktet. Formueplejeselskaberne blev ved lov nr. 98 af 5. februar 2009 gjort skattefrie investeringselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det betyder, at aktionærerne fremover blev skattepligtige ud fra udviklingen i børskursen og beskattet dagen efter, at investeringselskabets indkomstår er udløbet, ud fra et lagerprincip, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, stk.

1, og dagældende aktieavancebeskatningslovs § 23, stk. 5. Det vil sige, at der hvert år skal opgøres gevinst eller tab (værdiudviklingen), også selv om man ikke har solgt investeringsbeviserne.

Formueplejeselskaberne har forskudt regnskabsår, og derfor skal indkomstårets gevinst og tab op- gøres som forskellen mellem aktiernes værdi ved indkomstårets udløb den 30. juni og investerings- bevisernes værdi ved indkomstårets begyndelse den 1. juli.

På årsopgørelsen for eksempelvis indkomståret 2010 skal kursudviklingen for perioden 1. juli 2009 til 30. juni 2010 medtages i rubrik 38.

Kursudviklingen beskattes som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 5.

I indkomståret 2009 skulle tabet, som er opgjort til 801.040 kr., være medtaget som kapitalindkomst i rubrik 38. I indkomståret 2010 skulle der som kapitalindkomst være medregnet en gevinst på 93.050 kr., der er ikke selvangivet indkomst fra lagerbeskattede værdipapirer. SKAT kan kun genoptage skatteansættelsen for 2010, hvis betingelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt. SKAT har ikke anset betingelsen efter denne bestemmelse for opfyldt.

SKAT kan heller ikke genoptage skatteansættelsen for 2009 med henblik på at tilbageføre tab på aktier til fremførsel på -842.372 kr. SKAT har derfor ikke haft mulighed for at nulstille tab på børsnoterede aktier til fremførsel. I 2010 er der selvangivet en avance på børsnoterede aktier på 100.781 kr. Der kan efter praksis ikke ske ekstraordinær genoptagelse, hvis skatteyderen har selvangivet en for høj indkomst. Beløbet har alene betydning for opgørelse af tab til fremførsel, som reduceres fra -842.372 kr. (i 2009) til -741.591 kr. i 2010.

SKAT har genoptaget skatteansættelserne for 2011 – 2013. SKAT har nedsat gevinst på børsnoterede aktier m.v. på 26.880 kr., da der ikke er solgt børsnoterede aktier. Nedsættelsen har ingen betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst, idet den alene påvirker tab på børsnoterede aktier til fremførsel. SKAT har forhøjet kapitalindkomsten med 35.910 kr.

SKAT har efterfølgende udtalt:

”Der er ikke kommet nye, faktiske oplysninger i sagen.

Det anføres, at SKAT i Den juridiske vejledning har indføjet opfattelsen af anvendelsen af skatteforvaltningsloven § 26, stk. 7, og § 27, stk. 1, nr. 2 uden henvisning til praksis, men at der findes praksis, der går SKAT imod.

Der ses ikke at være fremsendt eksempler på praksis, der går SKAT imod.

Det er SKATs opfattelse, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, ikke finder anvendelse på lagerbeskattede papirer, hvilket i givet fald ville sætte de almindelige fristregler ud af kraft, idet en ændring af skatteansættelsen i et indkomstår indenfor de ordinære frister, i et hvert tilfælde således ville udløse en ændring af skatteansættelsen for et andet indkomstår – hvilket i realiteten ville sige tilbage til anskaffelsesåret.

Det er SKATs opfattelse, at skatteforvaltningsloven § 27, stk. 4, der svarer til skatteforvaltningsloven § 26, stk. 7, heller ikke finder anvendelse på lagerbeskattede investeringsbeviser. Dette fremgår også af Den Juriske Vejledning 2014-2, afsnit A.A.8.2.1.7.

Vi kan henvise til en ikke-offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten 13-0211701, der vedrører et selskabs investering i lagerbeskattede investeringsbeviser. I afgørelsen finder Landsskatteretten, at værdiændringer vedrørende lagerbeskattede investeringsbeviser ikke er omfattet af hverken skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, eller skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, men stadfæster SKATs afgørelse, hvor der nægtes ekstraordinær genoptagelse på grund af et glemt fradrag.

Det anføres herudover, at skatteyderen ikke har været vidende om, at selskaberne skatteretligt fra 2009 er anset for investeringsbeviser, som er omfattet af lagerbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

Som skatteyder selv pligt til at holde sig ajour med lovændringer, der kan være relevante for ens skatteansættelse.

Det fremgår, at A netop har opgjort sin indtægter efter lagerprincippet – han har bare selvangivet dem i den forkerte rubrik. Fejlen beror altså på egne handlinger – hvilket svarer til den situation, at man har selvangivet en for høj indkomst, der heller ikke kan medføre en tilladelse til ekstraordinær genoptagelse.

Ejer man værdipapirer, så er man forpligtet til hvert år at selvangive tab og gevinster. Det har man altid skullet gøre, og dette uanset, at ens pengeinstitut årligt har indberettet kursværdien på investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S.

Fra og med 2010 har SKAT fået et værdipapirsystem. Værdipapirsystemet er et hjælpeværktøj og er det fuldstændig ajourført, så vil det hvert år beregne gevinst og tab, der overføres direkte til skatteyderens årsopgørelse. Det er frivilligt, om man vil bruge systemet, og det fratager ikke skatteyderens pligt til selv at skulle tjekke årsopgørelsen og sørge for, at der er sket korrekt beskatning efter gældende skatteregler.

SKAT har via værdipapirsystemet først for 2013 automatisk overført gevinst/tab vedrørende investeringsbeviser i Formueplejeselskaberne. Det skyldes, at værdipapirsystemet ikke tidligere har kunnet håndtere investeringsbeviserne i Formueplejeselskaberne grundet forskudt regnskabsår.

Værdipapirsystemet har også beregnet gevinst/tab for 2010-2012, men beløbene er ikke automatisk overført til årsopgørelserne, idet disse er dannet før værdipapirsystemet har kunnet beregne gevinst/tab på investeringsforeningsbeviserne.

Det bemærkes, at skatteyderen ikke er omfattet af styresignal SKM.2014.647.SKAT, der giver mulighed for at få genoptaget skatteansættelsen for indkomstret 2010 på grund af indberetninger i værdipapirsystemet, hvis der er tale om ændringer, der samlet vil være til gunst for skatteyderen. En genoptagelse af indkomståret 2010 vil ikke være til gunst for skatteyderen, da der vil være tale om en forhøjelse af kapitalindkomsten på 93.050 kr. og en tilsvarende nedsættelse af aktietab til fremførsel. Styresignalet giver ikke adgang til genoptagelse af skatteansættelsen for 2009.

De fremsendte bemærkninger fra Folketinget m.m. kan ikke føre til noget andet resultat.

Vi indstiller at SKATs afgørelse stadfæstes.”

Klagerens opfattelse

Klageren har nedlagt påstand om, at SKAT skal genoptage klagerens skatteansættelse for 2009 og 2010 ekstraordinært.

Klageren har nedlagt en subsidiær påstand om, at hvis Landsskatteretten ikke giver klageren medhold i, at SKAT skal genoptage skatteansættelsen for 2009 og 2010 ekstraordinært, skal den gevinst på 35.910 kr., som klageren har beregnet på Penta A/S beviserne i 2011, nedsættes med 707.990 kr., da indgangsværdien i 2011 skal ansættes til 998.200 kr. Det fremførbare tab på børnoterede aktier på 741.591 kr. skal nedsættes til 0 kr. Skatteansættelsen for 2010 ønskes kun genoptaget, hvis der samtidigt sker

genoptagelse af skatteansættelsen for 2009.

Klagerens repræsentant har gjort følgende gældende til støtte for klagerens påstand:

”1. Baggrund:

Sagen er principiel, da vor klient kommer til at betale skat af en fortjeneste, som han dokumenteret ikke har haft. Beløbsmæssigt medfører afgørelsen, at han mister et fradrag på i alt kr. 801.040 for 2009 samt en forhøjelse for 2010 på kr. 93.050 svarende til et samlet nettofradrag på kr. 707.990, som udgør et urealiseret nettotab på aktier i investeringsselskabet Formuepleje Penta. Tabet på kr. 801.040 er fejlagtigt indregnet som aktieindkomst for 2009, hvorfor dette skal tilbageføres. Derudover skal beløbet på kr. 93.050 følgelig reduceres i aktieindkomsten for 2010.

Derudover har SKAT nægtet adgang til genoptagelse med forkert begrundelse. SKAT har desuden i den juridiske vejledning for 2013 indføjet deres opfattelse af anvendelsen af SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 2 uden henvisning til praksis.

Tværtimod findes der praksis, der går SKAT imod.

Der er tale om, at SKAT har underkendt en genoptagelsesansøgning, der er urimelig for vores klient, da vor klient herved mister fradrag for et retmæssigt fradrag på urealiseret tab på aktier i de ovennævnte selskaber. Dette sammenholdt med, at SKAT har korrigeret vor klients selvangivelse for indkomstårene 2011, 2012 og 2013 for samme selvangivelsesfejl, således at vor klient er blevet beskattet af urealiserede kursgevinster på de samme papirer. Dette trods, at vor klient samlet fra anskaffelsen til ultimo 2013 har et urealiseret tab på de pågældende papirer.

Vor klient er først efter modtagelsen af SKATs skrivelse dateret den 2. september 2014 blevet opmærksom på, at de pågældende værdipapirer siden anskaffelsen har været selvangivet i en forkert rubrik.”

”Vor klient modtager skrivelse fra SKAT dateret den 2. september 2014 omkring selvangivelse af hans lagerbeskattede papirer. Vor klient ejer aktier i investeringsselskabet Formuepleje Penta. Vor klient har ikke været vidende om, at selskaberne skatteretligt fra indkomståret 2009 er anset for investeringsforeningsbeviser, som er omfattet af lagerbeskatning efter ABL § 19.

Vor klient har løbende indberettet lagerreguleringen under rubrikken for gevinst og tab på børsnoterede aktier. Dette, da papirerne på købstidspunktet var børsnoterede realisationsbeskattede aktier. Derudover har vor klient siden anskaffelsen været af den opfattelse, at aktierne fortsat var børsnoterede aktier, jf. vedlagte årsopgørelser fra banken for alle årene (2007-2013), se vedlagte bilag 2.

Vor klient har ikke været vidende om, at investeringsselskabet i 2009 blev gjort skattefrie, hvilket medførte, at værdipapirerne skulle selvangives i en anden rubrik i selvangivelsen end de tidligere år og i en anden rubrik i forhold til de øvrige børsnoterede aktier. Retteligt skulle de have været selvangivet som kapitalindkomst, som for 2009 havde medført et ikke ubetydeligt fradragsberettiget tab i anden indkomst på kr. 801.040.

Vor klient har ikke ved modtagelsen af årsopgørelsen fra SKAT for 2009 fået et fradrag i anden indkomst. Det må formodes, at vor klient havde reageret, hvis han var vidende om det manglende fradrag. De følgende år selvangiver vor klient på samme måde, da der ikke har været nogen form for indikation fra de modtagne årsopgørelser fra banken over vor klients værdipapirdepot, der har indikeret, at aktierne skulle klassificeres anderledes.

SKAT nægter i deres afgørelse at genoptage indkomstårene 2009 og 2010, men beskatter lagerreguleringen i 2011-2013 på i alt kr. 421.550 som kapitalindkomst.

SKAT har endvidere truffet afgørelse om, at det resterende tab på de børsnoterede aktier (som hidrører fra aktier i Formuepleje Penta) og som var fejlagtigt selvangivet for 2009 og 2010, består, og at det kan anvendes som et kildeartsbegrænset tab i gevinster på børsnoterede aktier i senere år.

Afgørelsen fra SKAT medfører, at vor klient bliver beskattet af værdipapirer, som reelt set er faldet i værdi siden anskaffelsen og at vor klient opnår et uberettiget fremførbart skattemæssigt underskud, som alene kan anvendes til modregning i avance ved salg af børsnoterede aktier.

Vor klient har i 2006 anskaffet 2.480 stk. investeringsforeningsbeviser i investeringsforeningen Penta fra Formuepleje for kr. 998.200. Foreningen har indkomstår, der løber fra 1/7-30/6. Vor klient har ikke løbende købt eller solgt

flere papirer i denne forening. Pr. 31. december 2013 er værdien af beholdningen kr. 711.760. Således er der reelt et tab på kr. -286.440.

På grund af den manglende genoptagelse af 2009 og 2010 bliver han i stedet beskattet af kr. 421.550 samlet set.

SKAT begrundet sin afgørelse med, at fristen i SFL § 26, stk. 2 ikke er overholdt, idet denne udløb den 1. maj 2013. SKAT har først modtaget vor klients anmodning om genoptagelse den 20. oktober 2014.

SKAT henholder sig yderligere til, at betingelserne om, at der foreligger særlige omstændigheder i SFL § 27, stk. 1, nr. 8 ikke er opfyldt. SKAT oplyser, at særlige omstændigheder kan foreligge, hvis SKAT har begået fejl eller har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse. SKAT oplyser endvidere, at der ikke er mulighed for ekstraordinær genoptagelse som følge af et glemt fradrag.

Vi vil nedenfor under vores begrundelse redegøre for, at SKAT ikke kun kan foretage en vurdering af disse bestemmelser, men at vor klient kan støtte ret på SFL § 26, stk. 2 og 7, SFL § 27, stk. 1, nr. 2 samt og derudover, at vor klient opfylder § 27, stk. 1, nr. 8 samt at han har reageret i henhold til § 27, stk. 2.

Desuden strider SKATs afgørelse mod skatteministerens udtalelse som er gengivet nedenfor i forbindelse med indførelsen af lagerbeskatningen for selskabers aktier.

Som Kristian Jensen fremførte under forhandlingerne til L55 i 2009 ved overgang til lagerbeskatning:

"...hvis der er en fortjeneste, er der også efter lovgivningen en beskatning, håber jeg, at det også kan være et grundlæggende princip, at hvis der ikke er nogen fortjeneste, er der heller ikke nogen beskatning..."

Den af SKAT truffene afgørelse bryder netop med dette grundlæggende princip. Vor klient har ikke haft nogen fortjeneste på investeringsbeviserne netto over årene 2008-2013, men han er beskattet af betydelige beløb for indkomstårene 2011 og 2012 og 2013 som følge af lagerbeskatningen og at SKAT har nægtet vor klient fradrag for et samlet nettotab på kr. 707.990 fordelt som et fradragsberettiget urealiseret tab for 2009 på kr. 801.040 og en skattepligtig urealiseret gevinst på kr.

93.050 for 2010.

Dette til trods for, at der er hjemmel for dette, hvilket vi begrundet nedenfor.”

2. Opgørelse af nettotab for 2009 og 2010:
Vi vedlægger opgørelse efter lagerprincippet, som SKAT også har modtaget, jf. bilag 3. Opgørelsen er ikke anfægtet af SKAT, hvorfor vi ikke har fundet grundlag for fremlæggelse af yderligere dokumentation herfor.

Vi kan dog fremlægge dokumentation, hvis dette ønskes.

3. Begrundelse for genoptagelse:

3.1 Primær påstand:

Reglerne for beskatning af værdipapirer omfattet af ABL § 19 er blevet ændret flere gange og reglerne er meget komplicerede især for ikke-fagfolk på området.

For almindelige skattepligtige personer, der som opsparing har investeret i foreninger med skævt indkomst og regnskabsår er det om muligt endnu sværere at forstå, hvad der skal selvangives for de respektive indkomstår.

Vor klients øvrige indkomstforhold er meget simple og har ikke givet anledning til at anvende rådgiver eller revisor. Vor klient har ikke nogen faglig forudsætning for at kende til de nu komplicerede beskatningsregler. Vor klient havde bemærket, at der var skiftet til lagerbeskatning. Han var dog ikke bekendt med, at der skulle selvangives i en anden rubrik end tidligere, da det fortsat fremgik af hans årsopgørelser fra banken, at der var tale om børsnoterede aktier. Se tidligere nævnte bilag 2.

Nedenfor begrundes, hvorfor der er hjemmel til genoptagelse af 2009 og 2010 efter henholdsvis § 27, stk. 1, nr. 8, § 26, stk. 2, som er suspenderet, jf. SKM.2014.302. SKAT samt § 26, stk. 7, som omhandler ændringer af balanceposter.

Jf. SKM 2014.302 kan skatteyderen anmode om genoptagelse af 2010. Såfremt Landsskatteretten ikke giver vor klient medhold i genoptagelse af indkomståret 2009, ønsker vi ikke genoptagelse af indkomståret 2010.

SFL § 27 stk. 1 nr. 8 – særlige omstændigheder

Genoptagelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8 kan ske, når der foreligger særlige omstændigheder. Der behøver ikke

nødvendigt være indtruffet direkte myndighedsfejl jf. SKM2014.637.LSR.

Af samme afgørelse fremgår det, at der kan ske genoptagelse efter skatteforvaltningslovens

§ 27, stk. 1, nr. 8, hvis opretholdelse af beskatningen af klageren medfører en væsentlig uretmæssig beskatning under forudsætning af, at det er dokumenteret, at der ikke skulle have været sket beskatning.

Afgørelsen er således i tråd med det grundlæggende princip om, at man skal betale den retmæssige skat – hverken mere eller mindre. Dette bør der ligeledes henses til i vor klients sag.

Fra forarbejderne til denne bestemmelse (bl.a. L 175 af 12. marts 2003) fremgår det, at for at bestemmelsen finder anvendelse, skal det kunne påvises, at en ansættelse er fejlagtig, og at fejlen har en væsentlig betydning for klager. I vor klients sag er begge betingelser opfyldt. Det fremgår dog også klart af forarbejderne, at der ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder skal foretages en ”konkret bedømmelse af forholdene”.

Det er dog også et krav, at der ikke blot er tale om et ”glemt fradrag”, som SKAT lægger vægt på.

Jf. den juridiske vejledning A.A.8.2.3.10 er eksempler på glemte fradrag, renteindtægter (SKM 2014.400 BR, som SKAT i sin afgørelse henviser til), dobbelthusførelse, godskrivelse af udbytteskat mv. Altså fradrag som skattepligtige har glemt at selvangive, men som var kendt for dem. Det var altså uagtsomt ikke at selvangive beløbene, da det inden udløbet af genoptagelsesfristen var kendt for dem, at der var mulighed for fradrag. Dette kan ikke sammenlignes i nærværende sag, da vor klient ikke var vidende om en ændret beskatningsform på hans værdipapirer.

At glemme noget er betinget af, at man havde viden omkring det – ellers er der naturligvis ikke noget at glemme. Fra Politikens Nudansk Ordbog anvendes følgende om ordet glemme: *Unklade at fastholde noget i hukommelsen.*

Vor klient har ikke ”glemt” noget, da han ikke havde kendskab til reglerne og således ikke havde noget at fastholde. Vor klients sag omhandler således ikke et glemt fradrag og følgelig skal det ikke afskære genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8, som SKAT påstår.

Nedenfor vil vi opliste de momenter, der indgår i den **konkrete bedømmelse** af forholdene i vor klients sag, der giver ret til genoptagelse som følge af særlige omstændigheder. Følgelig argumenteres for, at der ikke er tale om et glemt fradrag i denne sag.

Komplicerede regler:

Vi vil bede Landsskatteretten tage hensyn til, at reglerne for de lagerbeskattede papirer har været aldeles vanskelige og været genstand for mange ændringer siden 2009. Nedenfor oplyses blot nogle af de ændringer, der har været omkring beskatningen af disse papirer.

1. Da vor klient købte de pågældende aktier blev de beskattet som børsnoterede aktier efter realisationsprincippet
2. Aktierne blev i 2009 omfattet af reglerne om kollektive investeringsforeninger og beskatning skete efter lagerprincippet dagen efter udløbet af selskabets indkomstår (forskudt lagerprincip).
3. Da selskabet - i vor klients tilfælde - havde regnskabsår 30/6 skulle tabet opgøres med principændring fra realisationsprincippet til lagerprincippet indregnes i 2009 for dette selskab. Dette er kompliceret i sig selv.
4. Ophævelse af det forskudte lagerprincip i 2010
5. Fra indkomståret 2013 skal aktionærens indkomstår anvendes i stedet for investeringsforeningens indkomstår til fastlæggelse af ultimo- og primoværdier ved noterede investeringsforeningsbeviser.

Således har reglerne været ændret i flere omgange. De forvirrende regler, som vor klient var underlagt, om forskudt lagerprincip samt anvendelse af selskabets indkomstår er således ophævet. Dette er efter vores overbevisning et udtryk for, at lovgiver erkender, at de daværende regler var u hensigtsmæssige.

Fra den seneste lovændring i 2013, L 95 af 29. februar 2012, punkt 3.7.2 ses dette:

Det foreslås derfor, at gevinst og tab, som vedrører aktier og investeringsbeviser, der er udstedt af et investeringselskab, og derfor skal lagerbeskattes, skal opgøres på grundlag af værdien

ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår, når der er tale om aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller registreret i en værdipapircentral, og når der er tale om investeringsbeviser. Dette vil også være i overensstemmelse med det sædvanlige princip for lagerbeskatning.

Vor klient har ikke haft indsigt i konsekvenserne af lovændringerne i 2009 for ham - med skift fra realisationsprincip til lagerprincip for børsnoterede aktier som skattemæssigt ændrede kvalifikation til investeringsforeningsbeviser samt reglerne om forskudt lagerprincip. Reglerne om forskudt lagerprincip blev således også ændret igen allerede med virkning fra 2010.

Dette for så igen fra 2013 at ændre beregningen af lagerreguleringen fra selskabets regnskabsår til skatteyderens regnskabsår.

De mange lovændringer, som har skattemæssig indvirkning på et enkelt værdipapir vil medføre utilsigtede fejl fra såvel skatteyderne og SKAT selv.

Fejlagte årsopgørelser fra bank:

Vor klient var af den overbevisning, at han fortsat havde børsnoterede papirer. Fra de årlige årsopgørelser fra banken over sit depot, jf. bilag 2, er der ej heller ikke sket et skifte i klassificeringen. Alle år siden anskaffelsen i 2007 er papirerne listet som "børsnoterede aktier" i lighed med den anden aktie i Sydbank, som vor klient også ejede i disse år. Vor klient har således selvangivet i overensstemmelse med årsopgørelser fra banken, som for ham dokumenterer, værdipapirets art og skattemæssige klassifikation, ejerforholdet og værdiansættelsen.

Hvor klient er således slet ikke fra bankens opgørelser blevet opmærksom på, at der skulle være sket et skifte den skattemæssige kvalifikation og således en ændring af, hvor urealiserede avancer og tab for disse skulle selvangives.

For 2009 fremgår det ligeledes af vor klients skattemappe, at papirerne er registreret som aktier og ikke lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser. Kursværdien, der er angivet er kursværdien 31/12-2009. Se vedlagte bilag 4. Således er der sket en fejl i indberetningen fra banken for 2009, da lovændringen trådte i kraft pr. 1. januar 2009. Vor klients bank har således ej heller været opmærksom på, at ændringen havde betydning for vor klient allerede i 2009. Vor klient har dog imidlertid ikke anvendt sin skattemappe til brug for registrering

af værdipapirer eller ved kontrol af indberettede oplysninger. Det kan ligeledes ses af skattemappen, at der ikke er indberettet oplysninger omkring køb for hans respektive værdipapirer. Vor klient har alene kontrolleret sine oplysninger fra bankes bilag og har selvangivet i den tro, at der fortsat var tale om børsnoterede aktier.

Det var således først SKATs henvendelse, som gjorde vor klient opmærksom på problemet.

Delkonklusion:

Vi har ovenfor påvist, at der er tale om særlige omstændigheder, da en opretholdelse af skatteansættelsen medfører en helt urimelig beskatning af vor klient.

Vi har påvist, at der ikke blot er tale om et "glemt" fradrag.

Den manglende selvangivelse af tabet som kapitalindkomst i 2009 er udelukkende sket på grund de ændrede og komplicerede regler, som vor klient ikke havde kendskab til og ikke vidste han skulle søge rådgivning om.

Den fra banken modtagne dokumentation, der identificerer aktierne, giver ikke vor klient nogen information, der kan lede ham til at tro, at der ikke fortsat er tale om børsnoterede aktier, som på købstidspunktet.

Vor klient har således ikke bevidst undladt at selvangive, men han har blot selvangivet i et forkert felt. Der er således ikke tale om sløseri eller forglemmelse fra vores klient side ved udarbejdelsen af selvangivelsen.

Vi mener således, at ovenstående momenter begrundes, at der er tale om særlige omstændigheder, der bør berettige til genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8.

Samspillet mellem SFL § 26, stk. 2 - SKM2014.302 SKAT, § 26, stk. 7 samt § 27, stk. 1, nr. 2.

SKM2014.302 SKAT giver mulighed for genoptagelse af 2010 for vor klient efter SFL 26, stk. 2, da SKAT erkender, at værdipapirsystemet har været fejlbehæftet.

Dertil kan vi sige, at havde værdipapirsystemet virket efter hensigten i tidligere år (2010-2012), var vor klient blevet gjort opmærksom på den indberetning i det forkerte felt. Således ville han have kunnet anmode om genoptagelse efter de ordinære frister. Netop genoptagelsescirkulæret SKM 2014.302 giver

skattepligtige en yderligere genoptagelsesmulighed, da SKAT erkender, at systemet ikke har virket efter hensigten, og der er opdaget mange fejl.

Eksempelvis fejl ved "grundregistreringer", hvor køb ikke er indberettet. Det havde været på sin plads, at også personer som havde erhvervet værdipapirer med forskudt indkomst år, som vor klient, havde været omfattet af bestemmelsen.

Alene fordi selskabets indkomstår er forskudt, har vor klient ikke denne mulighed. Vel og mærke den forskydningsregel, som blev ophævet i 2010.

Det er vor opfattelse, at det er i strid med hensigten med udstedelsen af SKM2014.302. SKAT, at denne gruppe af skatteydere, med værdipapirer med forskudt indkomstår, ikke bliver omfattet. Dette da SKAT ikke ved udstedelsen af SKM2014.302 har været opmærksom på den særlige gruppe af skatteydere, som havde investeret i selskaber med forskudt regnskabsår i 2009. Hensigten med styresignalet har været, at dette skulle sikre, at alle lagerbeskattede værdipapirer blev omfattet tilbage fra lovændringen i 2009. Dette da loven var indrettet som et forskudt lagerprincip, der medførte, at værdireguleringer fra 2009 skulle indregnes i 2010. Dette var blot her, at vor klients papirer var særegne, idet selskabet ikke havde kalenderår som regnskabsår.

Vi anmoder om genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2010 efter reglerne i SFL 26, stk. 2 (som er suspenderet jf. SKM2014.302) og § 26, stk. 7.

Stk. 7. Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.

Det følger således af bestemmelsen i SFL § 26, stk. 7 at primoværdierne 2010, 2011 og 2012 således ikke kan ændres medmindre, at SKAT også ændrer ultimoværdien for 2009, 2010 og 2011.

Baggrunden for bestemmelsen i SFL § 26, stk. 7 er, at det ikke skal være muligt for en skatteyder at undgå beskatning af et beløb som følge af balanceforskydninger mellem indkomstårene, således at et evt. forældet indkomstår med et positivt beskatningsgrundlag ikke kan genoptages som følge af

forældelsesreglerne.

Omvendt følger det af bestemmelsen – at skatteyderen ikke kan undgå beskatning som følge af balanceforskydninger at skatteyderen ej heller kan fortabe fradrag som følge af balanceforskydninger.

Når SKAT således har nægtet at ændre ultimoværdien for 2009 og 2010, følger det at primoværdien fra 2009 således skal anvendes i 2010. Herved opnås fradrag for nettotabet på kr. 707.990 for 2010, som efter reglerne i ABL § 19, stk. 1 og § 23, stk. 7 samt personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 4 skulle medregnes i 2009.

Herudover følger, at der er efter SFL § 27, stk. 1, nr. 2 er hjemmel til at genoptage 2009, da:

Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår...

Lagerbeskatningen for disse værdipapirer omfattet af ABL § 19 medfører, at ansættelsen af 2011 har en direkte følgevirkning for 2010, som herefter har en direkte følgevirkning for 2009.

Jf. SKATs processuelle regler for 2009 afsnit G.1.1.2 fremgår følgende:

SFL § 27, stk. 1, nr. 2: Efter nr. 2 kan en ekstraordinær ansættelse foretages, når "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".

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere SSL § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, jf. lov nr. 410 af 2. juni 2003.

Efter bestemmelsen kan der generelt foretages konsekvensændringer af skattepligtiges skatteansættelser vedrørende andre indkomstår. **Den skatteansættelse, der begrunder konsekvensændringen, kan ligge såvel uden for som inden for de almindelige ansættelsesfrister i SFL § 26.** Bestemmelsen kan fx anvendes i tilfælde, hvor skattemyndighederne inden for de almindelige ansættelsesfrister

forhøjer en skatteansættelse med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes, eller at den skattepligtige inden for de almindelige frister begærer en skatteansættelse nedsat med den virkning, at skatteansættelsen for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes, fx spørgsmålet om hvilket indkomstår en renteudgift skal henføres til. Der kan henvises til SKM2003.501.LSR, hvor skattemyndighederne vedrørende indkomståret 2000 foretog en ændring i et selskabs hensættelser til garantiforpligtelser. Som en følge heraf blev der yderligere foretaget primo- og ultimoreguleringer for 1999 og 1998, hvor 3-års fristen i den dagældende SSL § 34 ikke var udløbet. Vedrørende 1997, hvor 3-års fristen var udløbet, blev der alene foretaget ultimoregulering. Landsskatteretten fastslog, at ultimoreguleringen for 1997 kunne foretages med hjemmel i den dagældende SSL § 35, stk. 1, nr. 3, ligesom Landsskatteretten anerkendte, at der som led i at opnå en materielt korrekt ansættelse for 1997 også skulle foretages primoregulering i dette år.

Således skal SKAT også i vor klients tilfælde anerkende, at ultimoværdien skal ændres for 2009 og 2010 til trods for at den ordinære ligningsfrist er overskredet, idet der herved opnås en materielt korrekt skatteansættelse for 2009 og 2010.

Vi er opmærksomme på, at der i Ligningsvejledningen for 2013 er indføjet en praksis, som alene - om muligt - kan være gældende for indkomstårene 2012 og fremefter.

Således kan SKATs opfattelse i Ligningsvejledningen for 2013 og efterfølgende år nedfældet i den juridiske vejledning ikke finde anvendelse på nærværende sag. Vi mener, der er tale om en skærpende praksis, og derfor om denne kan jf. et grundlæggende forvaltningsretligt princip kun virke fremadrettet jf. den juridiske vejledning A.A.7.1.5.

Vi vil dog alligevel gerne bestride SKAT's opfattelse, som meddelt i den juridiske vejledning for 2013, om at SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 2 ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer. Dette synspunkt fremstilles i den juridiske vejledning 2014 i afsnit A.A.8.2.1.7, som oprindeligt først i 2013 blev nedfældet i afsnit C.B.4.3 *uden henvisning til praksis eller andet*, som skulle danne grundlag for synspunktet.

SKAT mener ikke, at bestemmelsen kan anvendes på lagerbeskattede papirer, da ændring i værdien i et indkomstår

ikke skulle være en direkte følgevirkning.

Baggrunden for misforståelsen herom skal formentlig findes i varelagerlovgivningen og den skattemæssige behandling heraf.

I høringssvar til L 144 2013/2014 besvarer den nuværende skatteminister høringssvar fra Investeringsforeningsrådet med følgende:

”Rækkevidden af adgangen til ordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, indbefatter ikke lagerbeskattede værdipapirer. Det skyldes, at opgørelsen af henholdsvis varelager og beskatning af værdipapirer efter lagerprincippet sker efter to helt forskellige principper. Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, har til formål at opfange de situationer, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes primo det næste indkomstår. Ved opgørelsen af en balancepost, som fx et varelager, skal værdien ultimo et indkomstår indtægtsføres primo det følgende indkomstår. Ved opgørelsen efter lagerprincippet er det derimod forskellen mellem værdien ultimo og primo, som skal beskattes. Ved opgørelsen efter lagerprincippet er der således ikke behov for at anvende værdien ultimo det foregående indkomstår, når man genoptager skatteansættelsen for et indkomstår”.

Det synes således at være baggrunden for, at SKAT ikke mener, at lagerbeskattede papirer kan sammenlignes med et varelager til trods for, at de begge er balanceposter.

Vi er helt uforstående over for dette synspunkt. Den praksis for opgørelse af varelager, som skatteministeren henviser til, er de regler om procentvis nedskrivning af varelager, der var gældende efter varelagerlovens § 1, stk. 3 og som fra og med indkomståret 1998 ikke længere procentvis kan nedskrives. Det var denne procentvise nedskrivning, som man skattemæssigt udgiftsførte ultimo året og skattemæssigt indtægtsførte primo det følgende år. Disse regler finder således ikke længere anvendelse.

De nuværende skattemæssige regler for regulering af varelager sker i flg. den juridiske vejledning C.C.3.1.1 på følgende måde:

Vareforbruget beregnes ved at lægge årets varekøb til det varelager, der eksisterede ved årets begyndelse, og fratække summen af det varelager, der er i behold ved udgangen af indkomståret.

Dette princip er fuldstændig identisk med opgørelsen for værdipapirer, hvor avance/tab opgøres ved at kursværdien ved årets begyndelse på de værdipapirer, der eksisterede primo året, tillægges årets eventuelle køb, og fratrækkes kursværdien af de værdipapirer, som er i behold ultimo.

Der er derfor ingen forskel på behandlingen af disse på typer af balanceposter, hvorfor de skal behandles ens i relation til genoptagelse.

Delkonklusion

Følgelig er vor klient også berettiget til genoptagelse af deres indkomstansættelse for 2009 og 2010, som følge af samspillet mellem SFL § 27, stk. 1, nr. 2, SFL § 26, stk. 2, SKM 2014.302 SKAT og § 26, stk. 7.

Urimelige regler og lille frist regel

I vor klients sag fastholder vi derfor, at fristreglen i § 27, stk. 2 er overholdt, da vor klient reagerer straks han bliver opmærksom på, at værdipapirerne fra Formuepleje bliver beskattet før et salg. Det var således først ved SKATs henvendelse den 2. september 2014, at vor klient ved professionel hjælp fandt ud af, at tabet var selvangivet i en forkert rubrik.

Vi henviser til nyligt afsagt landsskatteretskendelse SKM 2014.637 LSR. Denne omhandler blandt andet skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Heri fastlægger landsskatteretten, at der ved fristen i § 27, stk. 2 henses til klagerens subjektive kundskabstidspunkt. Således skal fristen ses i lyset af, hvornår klageren er kommet til kundskab om fejlen. I sagen var der lagt en agterskrivelse i klagerens skattemappe, som klageren ikke havde set. Først da han modtog brev fra inddrivelsesmyndigheden, blev han opmærksom på fejlen.

Vor klients subjektive kundskabstidspunkt regnes således fra modtagelsen af skrivelser fra SKAT den 2. september 2014.

Fristen kan således ikke regnes tidligere end dette, da der naturligvis er formodning for, at vor klient ville have reageret tidligere, såfremt han var bekendt med at værdireguleringen af de pågældende værdipapirer ikke skulle selvangives i rubrikken for børsnoterede aktier. Det har i øvrigt også formodningen imod sig, at vor klient ikke skulle have reageret på, at

skattefradraget kunne reducere den beregnede skat af den øvrige indkomst for 2009.

Vor klient har for alle indkomstårene reageret straks han blev opmærksom på problemet. Således er 6 mdr. fristen overholdt.

3.2 Subsidiær påstand:

Hvis Landsskatteretten ikke giver fuldt medhold i genoptagelsesspørgsmålet for så vidt angår 2009 og 2010 finder vi ikke, at SKAT har hjemmel til at korrigere primoværdien for 2011, jf. SFL § 26 stk. 7, som vi har redegjort for ovenfor.

Vor subsidiære påstand er således, at vor klients indgangsværdi for 2011 skal være til de faktiske oprindelige indgangsværdier fra 2009 på kr. 998.200. Følgelig skal det fremførbare tab på børsnoterede aktier fra 2010 på kr. 741.591 ændres til 0 kr.

4. Konklusion:

Således har vi ovenfor redegjort for, hvorfor der i vor klients sag er tale om særlige omstændigheder, jf. SFL § 27, stk. 1, nr. 8 og derudover har vi redegjort for samspillet mellem SFL § 26 stk. 2 – SKM2014.302 SKAT, § 26, stk. 7 samt SFL § 27, stk. 1, nr. 2.

Vi har påvist, at

- SKATs afgørelse medfører urimelig beskatning
- afgørelsen er i strid med grundlæggende princip om symmetri i beskatningen.
- vor klient har oprindeligt købt børsnoterede realisationsbeskattede aktier
- papirerne er klassificeret som børsnoterede aktier og ikke investeringsforeningsbeviser på samtlige årsopgørelser fra banken frem til 2013
- der er ikke tale om et glemt fradrag
- på R75 er papirerne i 2009 indberettet som aktier og ikke som investeringsforeninger
- styresignalet 2014.302 fra SKAT retteligt også bør gælde for vor klient for indkomståret 2009

- at det subjektive kundskabstidspunkt skal regnes fra modtagelsen af SKATs skrivelse af 2. september 2014.

Subsidiært skal indgangsværdierne for 2011 for vor klient ændres til de faktiske oprindelige indgangsværdier fra 2009 på kr. 998.200. Herved nedsættes forhøjelsen i 2011 med kr. 743.900 og det fremførbare skattemæssige underskud fra 2010 på børsnoterede aktier ændres til 0 kr.”

Klagerens repræsentant har endvidere bl.a. gjort gældende

”SKAT begrundet deres praksis - om ikke at kunne støtte ret på hjemlen i SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 på lagerbeskattede værdipapirer - med en tidligere ikke-offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten, journal nr. 13-0211701.

Vi er derfor først blevet bekendt med denne kendelse nu.

Det fremgår af Landsskatterettens årsrapport for 2012, at alle landsskatterettens afgørelser, der efter retsformændenes beslutning må anses for principielle eller retningsgivende for rettens praksis, offentliggøres på www.skat.dk.

Endvidere fremgår det af Skatteankestyrelsens hjemmeside, at retningsgivende afgørelser offentliggøres på SKATs hjemmeside.

Ombudsmanden har efter hans egne undersøgelser fundet, at ikke offentliggjorte kendelser kan være begrundet i, at disse lider af retlige mangler eksempelvis ved ikke at være tilstrækkeligt præcise i deres henvisning til retsgrundlaget. Det er således ikke alle afgørelser, der kan danne grundlag for praksis. Det er af vor opfattelse at kendelsen 13-0211701 har retlige mangler, hvorfor den ikke kan bruges som grundlag for praksis, og det er formentlig grunden til at kendelsen ikke er offentliggjort. De retlige mangler begrundes nedenfor under 1 og 2.

1. Klar lovhjemmel:

I bemærkningerne til lovforslaget til Skattestyrelsesloven § 34 stk. 7 og § 35, stk. 5 nu SFL § 26, stk. 7 og 27, stk. 4 (LFF 2004-04-21 nr. 235 Ændring af skattestyrelsesloven) står der beskrevet at ”Lovforslaget har til formål at fjerne u hensigtsmæssigheden i lovgivningen om sammenspillet mellem reglerne om regulering af balanceposter og frist- og forældelsesregler”.

Endvidere fremgår, at formålet er at undgå situationer, hvor ”en korrektion af en balancepost kan udløse dobbeltfradrag eller dobbeltbeskatning, i de tilfælde hvor frist- og forældelsesregler afskærer ændring af balanceposten i alle indkomstår”.

Man har således lavet en lov for at undgå den problematik, der indtræffer i samspillet mellem opgørelsen af balanceposter og frist- og forældelsesregler. I Landskatterettens kendelse af 13-0211701 anvendes en indskrænkende fortolkning af bestemmelsen i SFL§ 26, stk. 7, idet man siger at bestemmelsens anvendelsesområde ikke gælder for værdipapirer.

Af lovbestemmelsen fremgår det klart og tydeligt af ordlyden, at bestemmelsen omfatter en balancepost, og der gives i lovens forarbejder eksempler som varelager, igangværende arbejder og hensættelser. Disse poster er ligeledes balanceposter helt parallelt med værdipapirer. Det er ligegyldigt om en balancepost opgøres af en regnskabspligtig person, som f. eks. et selskab. Det er stadig en balancepost. Et varelager beskattes, som forskellen imellem værdien opgjort primo og værdien opgjort ultimo. Ligeledes beskattes lagerbeskattede værdipapirer med forskellen imellem balancens primo og ultimo værdier. Det er således også deraf udtrykket ”lagerbeskatning” opstår.

Når det som i SFL § 26, stk. 7 og SFL § 27, stk. 4 klart fremgår af ordlyden i loven, at bestemmelsen omhandler en balancepost, så må det jo gælde alle balanceposter.

2. Lagerprincippet:

Det er således også forkeret når landsskatterettelsens kendelse påpeger at forskellen imellem primo og ultimo værdier ikke påvirker driftsregnskabet. Det gør det lige præcis for lagerbeskattede værdipapirer, da det er forskellen, der giver resultatet på driften, ligesom ved et varelager.

For lagerbeskattede værdipapirer vedrører ansættelsen lige præcis opgørelsen af en balancepost, da disse værdipapirer netop ikke beskattes ved realisation, men derimod beskattes af forskellen mellem balanceværdien primo og ultimo.

I lovforslaget er der indlagt et eksempel med en virksomhed, der har selvangivet et fradrag for et hensat tab i årene 1-4, men skattemyndighederne opdager udenfor 3 års fristen, at det først kan fradrages ved realisation i år 5 se bilag A. Det betyder at

skatteyder kan fratække hele tabet i år 5 og tilbageføre indkomsten i år 1-4. Men da skattemyndighederne efter de tidligere gældende regler ikke kunne gå tilbage og ændre i år 1, vil det derfor uden denne lovhjemmel være muligt at fradrage tabet i både år 1 og 5, hvilket medfører et dobbeltfradrag. Men med lovhjælmen kan skattemyndighederne ændre det ældste års primo år 2, således at det samlede tab bliver rigtigt og fradraget gives i det rigtige år og dermed undgås situationen med dobbeltfradrag.

Vi har parallelt med eksemplet i lovforslaget opstillet C's og A's situation, se bilag B. Det viser at der beskattes af 514.600 kr. selv om der reelt er et tab på -286.439 over perioden i A's situation uden lovforslaget. og der beskattes 383.350 kr. i C's situation selv om der er samlet tab på -113.188 kr.

Opgørelserne i bilag A og bilag B viser således også, at det er forskellen mellem de opgjorte balanceposter, der indgår i driftsresultatet i begge situationer. Det er således ikke korrekt, når Landsskatteretten siger, at der ved anvendelse af lagerprincippet for værdipapirer ikke er tale om opgørelse af en balancepost, men i stedet tale om opgørelse af avance/tab.

Formålet med loven har således været at skatteyder betaler den rigtige skat og således undgå såvel dobbelt fradrag som dobbeltbeskatning. I vores tilfælde er vores klient således blevet beskattet af en urealiseret værdistigning, som vor klient aldrig skulle beskattes af. Rettelig skulle vor klient i virkeligheden have haft fradrag for det urealiserede tab, hvis der var selvangivet korrekt.

Reglerne gælder begge veje. Modsætningsvis hvis der havde været en gevinst, som SKAT ikke havde fået beskattet i et tidligere år, kunne SKAT, således beskatte den ved at ændre primo værdien såfremt balanceværdien ultimo det foregående år ændres, som beskrevet i loven. Dette betyder, at balanceværdierne kan ændres primo således at de svarer til de oprindelige anskaffelsesummer (ultimoværdierne det foregående år), jf. forarbejderne.

Dermed skabes der symmetri i beskatningen, og dermed kan man beskatte dem, som - ikke bevisligt forsætligt eller groft uagtsomt - ikke har selvangivet deres gevinst og samtidig ikke skal beskattes borgere, der fejlagtigt ikke har selvangivet fradrag efter lagerprincippet korrekt, eller fordi de har troet værdipapirbeholdningen var realisationsbeskattet.

Det er for os uforståeligt at man fra SKATs side i Ligningsvejledningen 2012 indfører en praksis, som i strid med lovens ordlyd og formål medfører beskatning, når der reelt er tale om et urealiseret tab. Hvorimod konsekvensen af SKATs praksis er, at man vil lade skatteydere med urealiseret gevinst på værdipapirer gå fri fra beskatning.

3. Styresignalet:

Giver Landsskatteretten vor klient medhold i, at Styresignalet kan anvendes til genoptagelse henviser vi til vores opgørelse i bilag B, som viser, at ændringen for 2010 således vil være til gunst for vor klient.

Skulle Landsskatteretten ikke give medhold i, at Styresignalet kan anvendes af vor klient til at opnå genoptagelse for 2010 og således også opnå genoptagelse for 2009 efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8 og/eller SFL § 27, stk. 4 – kan vor klient støtte ret på vor subsidiære påstand, hvor primoværdien 2011, jf. SFL § 26, stk. 7 skal ændres til ultimoværdien det foregående år, jf. vores eksempel bilag C.

4. Konklusion:

De retlige mangler i landskatterettens afgørelse er hermed vist:

- Vi mener at skatteyder kan støtte ret på ordlyden i SFL § 26, stk. 7 og 27, stk. 4.
- Vi har ved eksempler i bilag A og B dokumenteret at lagerprincippet er ens for værdipapirer og hensættelser, som vist i lovbemærkningerne.
- Vi har vist at der netop er tale om, at forskellen mellem opgørelse af balanceposter primo som ultimo påvirker driftsresultatet og således beskatningsgrundlaget.
- Vi har med henvisning til lovforarbejder og bemærkninger fundet, at formålet med SFL §§ 26 og 27 netop er at sikre korrekt beskatning af skatteyderne og samtidig undgå dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag, som følge af fristreglerne i SFL §§ 26 og 27.

Vi mener således ikke, at SKAT på grundlag af den konkrete kendelse fra Landskatteretten kan ændre praksis, som indsat i ligningsvejledningen gældende fra 2012.

Herudover har vi vist, at genoptagelse af skatteansættelsen med henvisning til styresignalet SKM.2014.647.SKAT vil være til gunst for vor klient.”

Repræsentanten har fremsat følgende bemærkninger til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling:

”

SFL § 27 stk. 2, 5 pkt. og SKL 27, stk. 1, nr. 8.

”Told og skatteforvaltningen kan behandle en anmodning om genoptagelse, der modtaget efter udløbet af fristen i 1. pkt., hvis **særlige omstændigheder** taler derfor.”

De **særlige omstændigheder**, der konkret er tale om i denne sag er:

- a) Den manglende genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2010 medfører **dobbeltbeskatning af et ikke uvæsentligt beløb.**
- b) Vores klienter er **alm. lønmodtager**, som har investeret i investeringsbeviser, som var omfattet af realisationsprincippet på købstidspunktet. **Realisationsprincippet har og er fortsat det grundlæggende regnskabsprincip for personer i modsætning til selskaber**, hvor det grundlæggende princip er ændret til lagerprincippet fra indkomståret 2010.
- c) Efterfølgende er lovgivningen for beskatning af de konkrete investeringsbeviser blevet **ændret mange gange**. Der er tale om meget **kompliceret lovgivning**, hvor der ikke alene var tale om et skift af princip fra realisation til lagerbeskatning. Der var også tale om at en erhverver af investeringsbeviserne skulle være vidende om, at investeringsselskabet havde forskudt regnskabsår. Derudover var det ikke værdien på skatteyderens balancedag, men værdien på investeringsselskabets balancedag, der skulle anvendes.
- d) **Kompleksiteten** er allerede underbygget af, at ikke engang SKAT's egne systemer har kunne beregne indkomsten efter lagerprincippet for investeringsforeninger med almindelig indkomstår, hvorfor der blev udsendt et styresignal, hvor skatteydere kunne opnå genoptagelse.

e) Ved en fejl fra SKATs side omfattede styresignalet ikke investeringsforeningerne med bagudforskudt skævt regnskabsår, hvorfor vores klienter utilsigtet er havnet i den nuværende situation. Hensigten med styresignalet var at opfange alle skatteyderne, som var omfattet af de nye regler om lagerbeskatning. Hvis styresignalet omfattede indkomståret 2009 ville denne sag ikke være opstået. Vores klienter er således kommet i **klemme i skattelovgivningen og således glemt af SKAT**, da styresignalet blev udarbejdet.

f) Havde SKATs værdipapir system virket for tidligere år, ville vores klienter have opdaget problemet tidligere og **forældelse kunne være undgået**.

g) Årsopgørelserne modtaget fra vores klienters bank, som har solgt værdipapirerne til vores klienter var fejlagtige. Vi kan se, at banken først den 28/2-2011 har rettet indberetning for 2010 fra børsnoterede papirer til investeringsselskaber. Indberetning for 2009 er ikke rettet, hvorfor denne har været vildledende for vores klienter. **Således var de professionelle banker heller ikke i stand til at udsende korrekte årsopgørelser.** Der er tale om årsopgørelser, som almindelige skatteydere normalt lægger til grund for selvangivelsen. R 75 har således heller ikke været vejledende for vores klienter for hverken 2009 eller 2010.

3. SFL § 27, stk. 1, nr. 2

- a. Af Landsskatterettens kendelse (SKM2014.860) fremgår, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer, da dette medfører at de almindelige fristregler sættes ud af kraft. Landsskatteretten mener, at realiteten heraf er, at skatteansættelsen kan gå tilbage til anskaffelsesåret. Det er vores opfattelse, at det ville give **en korrekt skatteansættelse** at gå tilbage til anskaffelsesåret. Dette underbygges også af Skatteministeriets udkast lovforslag jf. nr. 16 – 0363162, som netop har til formål at underbygge den allerede eksisterende lov, således at det ikke er muligt for den dømmende magt at fortolke bestemmelsen anderledes end

den oprindelige hensigt, netop at hverken dobbeltbeskatning eller dobbelt fradrag skal kunne finde sted.

- b. Endvidere kan Landsskatteretten ikke fortolke en bestemmelse til **skade for skatteyderen**, når det direkte af bestemmelsen fremgår, at "ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår". I tilfælde hvor det er til gunst for skatteyderen, kunne Landsskatterettens afgørelse på dette punkt tiltrædes.
- c. Landsskatteretten skal således følge loven. En indskrænkende fortolkning af en bestemmelse – i strid med lovens ordlyd og hensigt - kan kun ske i begunstigende retning for skatteyderen. Landsskatteretten har fortolket bestemmelsen til ugunst for skatteyderen, hvilket har ført til dobbeltbeskatning. Fortolkning af skattelovgivningen må ske i respekt af Grundlovens § 43 om, at ingen skat kan pålægges, forandres eller opkræves skat uden ved lov.

d) Landsskatteretten kan således ikke til skade for skatteyderne (med dobbeltbeskatning til følge) danne en praksis, der kun gælder for **nogen bestemte lagerbeskattede indkomsttyper** og ikke for andre. Konkret er opgørelse af vareforbrug, regulering af hensættelser og igangværende arbejder baseret på balanceposter efter samme lagerprincip som ved opgørelse af indkomst for investeringsbeviser, jf. vores bemærkninger under balanceposter. Det er Landsskatterettens opgave at træffe kendelser i tråd med lovens ordlyd og formål.

- e) **Landsskatteretten tager fejl i kendelsen SKM 2014.860.** Landsskatteretten siger, at der er tale om forkert retsanvendelse, da anvendelse af lagerprincippet for det pågældende papir ikke anses for at være en direkte følge af ændringer for de øvrige indkomstår. Det er her, at Landsskatteretten tager fejl. F.eks. er indkomstansættelsen en direkte følge af værdiansættelsen af et varelager, idet

varelagerreguleringen påvirker indkomstansættelsen med forskellen mellem varelageret primo henholdsvis varelagerverdien ultimo. **Nøjagtig på samme måde påvirker lagerværdien af værdipapirer direkte indkomstansættelsen, som forskellen mellem værdien primo og værdien ultimo.** Derimod påvirker primo/ultimo afskrivningsgrundlaget ikke direkte indkomstansættelsen, da der er tale om en procentberegning af et afskrivningsgrundlag opgjort ultimo året. **Derfor er det korrekt at lagerbeskattede værdipapirer kategoriseres og behandles efter bestemmelsen på samme måde, som varelagre og ikke som afskrivninger, som Landsskatteretten har truffet afgørelse om.**

3) SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4.

Vi har i vores klager redegjort for, hvorfor lagerbeskattede værdipapirer efter ABL 19 er omfattet af reglerne om balanceposter, jf. SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4.

Dette underbygges endvidere af Skatteministeriets fremsatte udkast til lovforslag j.nr. 16 – 0363162, som er udarbejdet som følge af de fejlagtige kendelser og den deraf følgende skærpede praksis, som ikke er i overensstemmelse med formålet med bestemmelserne i SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4.

Alene ud fra en formålsfortolkning af bestemmelserne bør det således ikke være muligt at indføre en retspraksis, der stiller skatteyderne ringere end den direkte følge af lovens ordlyd og formål. Først efter offentliggørelse af en ny praksis på området vil denne skærpende fortolkning kunne finde sted.

Landsskatterettens afgørelse SKM2014.860 udtrykker at lovforslaget angår kun opgørelsen af balanceposter i regnskabet, som indgår i driftsresultatet.

Landsskatteretten underbygger dette med at den skattemæssige driftsmiddelsaldo alene påvirker den skattepligtige indkomst ved størrelsen af de skattemæssige afskrivninger.

”Således er skattemæssige afskrivninger ikke et resultat af en balance post.”

Dette er vi enige i. Men Landsskatteretten tager blot fejl, når de henfører lagerbeskattede værdipapirer under samme kategori som skattemæssige afskrivninger og driftsmiddelsaldoen.

De lagerbeskattede værdipapirer opgøres efter samme princip som hensættelser og varelagre mv., hvorfor lagerbeskattede værdipapirer også i relation til behandlingen af balanceposter skal behandles på samme måde.

Det er således uden sammenligning at blande den skattemæssige opgørelse af avance/tab ved salg af driftsmidler og den skattemæssige opgørelse af avance/tab på lagerbeskattede værdipapirer sammen på den måde, idet der er tale om to helt forskellige opgørelsesprincipper.

Således sker der ikke dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag, hvis afskrivningsgrundlaget ændres ultimo et indkomstår i ejerperioden. Dette kan forklares ved, at afskrivninger løbende beregnes som en procent af afskrivningsgrundlaget ultimo året og at en eventuel avance eller tab opgøres i salgsåret som afskrivningsgrundlaget ultimo med fradrag af salgssummen. Herved fremkommer en gevinst eller et tab. Der opstår således ikke huller (dobbelbeskatning eller dobbeltfradrag) i årene forud selv om afskrivningsgrundlaget i ejertiden er blevet korrigeret.

Her er forskellen til de lagerbeskattede balanceposter, som hensættelser, værdipapirer, finansielle kontrakter og varelagre. Således skal alle egentlige balanceposter, hvor indkomsten opgøres som forskellen mellem værdiudviklingen primo til ultimo regnskabsåret klassificeres som balanceposter omfattet af SFL §26, stk. 7 og SFL §27, stk. 4. Herved undgås i overensstemmelse med lovens formål dobbeltbeskatning samt dobbeltfradrag.

4) Juridisk vejledning A.A.7.1.5 og ændring af

praksis

Hvis SKATs praksis, som konsekvens af SKAT's fortolkning af SFL § 26, stk. 7 og SFL 27, stk. 4 i 2013 og

senere indkomstår – skal være gældende
 - er der tale om en indskrænkende
 fortolkning af bestemmelsen i forhold til
 lovens ordlyd, hvorfor denne praksis først
 kan få virkning for indkomstår, som
 ligger efter offentliggørelsen af denne
 ”skærpende” praksis.

**5) Bemærkninger til Skatteministeriets
 udkast til lovforslag j.nr. 16 - 0363162**

Lovforslaget har været i høring og der er fra såvel FSR
 som Danske Advokater side udtrykt kritik af
 Landsskatterettens kendelser, som anses for forkerte og
 hviler på misforståelser fra Landsskatterettens side.
 Dette er vi meget enige i.

FSR og Danske Advokater har på denne baggrund
 kritiseret lovforslagets ikrafttrædelsestidspunkt, idet
 ændringen bør have virkning på tilbagevirkende kraft,
 således at der rettes op på den praksis, som
 Landsskatteretten fejlagtigt har indført og som klart er i
 strid med lovens ordlyd og formål.

Denne kritik har nu medført, at loven ikke er fremsat,
 men at den forventes fremsat til december 2016. Her
 forventes således problemet løst, således at der ikke
 nogen skatteydere, der er kommet i klemme, som følge
 af Landsskatterettens forkerte retsanvendelse.

Advokatrådet tilføjer i øvrigt, at de to Landsskatteretskendelser er
 udtryk for en fejlagtig retsanvendelse og skyldes misforståelse af
 grundlæggende regnskabsprincipper om opgørelse efter
 lagerprincippet. Nøjagtig som vi i vores klager har fremlagt bevis
 på.

I øvrigt fastholdes vores subsidiære påstand i det tilfælde, at vores
 klienter ikke får medhold i den primære påstand.

Vi forbeholder os ret til retsmøde således, at vi får mulighed for
 redegøre for vores subsidiære påstand, idet tilfælde at vi ikke får
 medhold i vor primære påstand.”

Klagerens repræsentant har endvidere bl.a. efterfølgende oplyst, at beløbet
 på -842.372 kr., som klageren selvangav som tab på børsnoterede aktier i
 selvangivelsens rubrik 66 er beregnet som summen af urealiserede tab på
 børsnoterede aktier. Klageren var på daværende tidspunkt ikke klar over

forskellen mellem børsnoterede aktier og børsnoterede aktier udstedt gennem et investeringsselskab.

Klageren har opført hele balanceforskydningen på alle børsnoterede aktier i rubrik 66 for ham selv og klagerens ægtefælle. Han var på daværende tidspunkt ikke klar over, at lagerprincippet kun omfattede investeringsselskaber, der udsteder aktier og investeringsbeviser gennem et investeringsselskab. Klageren har heller ikke været i stand til at identificere forskellen på aktier i et investeringsselskab og almindelige børsnoterede aktier. Klageren har heller ikke været klar over, at den skattemæssige kvalifikation er ændret på disse papirer.

Klageren har heller ikke været klar over, at balanceforskydningen, i dette tilfælde det urealiserede tab på aktier og investeringsbeviser, der er investeret gennem et investeringsselskab, skulle selvangives som fradragsberettiget kapitalindkomst, og at urealiserede tab på børsnoterede aktier ikke skulle selvangives efter lagerprincippet.

Af købsbilaget fra banken fremgår, at klageren har købt 2.480 stk. børsnoterede aktier i et selskab ved navn Formuepleje Penta A/S. Samme oplysning fremgår af R-75 for 2009. Der er ingen oplysninger om, at der er tale om værdipapirer, som ikke skal kategoriseres som børsnoterede aktier. Dette svarer til, at han har købt en børsnoteret aktie, som pludselig er en obligation eller et andet værdipapir rent skattemæssigt. Dette i sig selv må være en særlig omstændighed.

Fejlen i sagsfremstillingen vedrørende rubrik/felt er ikke en simpel fejl, men en fejl som følge af et misforstået kompliceret regelsæt. Der er fejl i sagsfremstillingen. Det kan ikke pålægges skatteyderen at finde alle fejl. Der er også fejl i ligningsvejledningen.

Banken har kvalificeret værdipapirerne som børsnoterede aktier ved indberetning til SKAT. Således en fejl fra bankens side.

Klageren har ikke anvendt oplysningerne i R-75. Selv om han ikke anvendt disse oplysninger, er han blevet vildledt.

Klageren enig i, at han ikke er omfattet af genoptagelsescirkulæret, som det foreligger i dag. Men styresignalet har ikke taget højde for de skatteydere, som har investeret i investeringsselskaber med bagudforskudt indkomstår. Reglerne for beviser i disse selskaber fik virkning fra og med indkomståret 2009. Loven fik derfor tilbagevirkende kraft.

På retsmødet gentog repræsentanten sine synspunkter. Repræsentanten bemærkede supplerende, at investeringsbeviserne i indkomståret 2009 er indberettet som værende aktier. Af de indberettede oplysninger for 2010 fremgår, at der er tale om investeringsbeviser, og det er først i indkomståret

2010, der er indberettet et beløb i felt 38.

Landsskatterettens afgørelse

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, fremgår, at told- og skatteforvaltningen ikke kan 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. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, fremgår, at en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, fremgår, at hvis en ansættelse efter stk. 1 eller 2 (ordinær ansættelse) vedrører opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.

Af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 (lovforslag nr. 235 2003/2004) fremgår, at de omhandlede balanceposter for eksempel er varelagre, igangværende arbejder og hensættelser. Lovforslaget var i høring og Told- og Skattestyrelsen påpegede, at en skatteansættelse aldrig vedrører en balancepost, men vedrører indkomster, udgifter, fortjeneste og tab. Følgende fremgår af Skatteministerens høringssvar:

”Når udtrykket ”balancepost” er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimo-problemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen ”vedrører opgørelsen af en balancepost”.

Lovforslaget angår kun opgørelsen af de balanceposter i regnskabet, som indgår i driftsresultatet. Den skattemæssige driftsmiddelsaldo påvirker alene den skattepligtige indkomst ved størrelsen af de skattemæssige afskrivninger.

Hvis et afskrivningsgrundlag er ansat forkert, kan det korrekte afskrivningsgrundlag lægges til grund for skatteansættelsen

inden for den ordinære ansættelsesfrist. (...).

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, fremgår, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, fremgår, at told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Skatteforvaltningslovens § 27 er en videreførelse af § 35 i den tidligere skattestyrelseslov.

Følgende fremgår blandt andet af forarbejderne til bestemmelsen i den dagældende 35, stk. 1, nr. 8, i skattestyrelsesloven:

“... ”

Den foreslåede bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden at fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. (...) Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, med mindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende. (...) Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomståndring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen (...) Den skattepligtige skal endvidere dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. (.)”

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, fremgår, at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. nævnte tilfælde, hvis genoptagelsesanmodningen fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelse af fristerne i § 26.

Af aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 1, fremgår, at gevinst og tab på aktier og investeringsbeviser m.v. udstedt af et investeringsselskab

medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Formueplejeselskaberne er ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre skattelove, jf. § 2, nr. 1, overgået til at være investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Af § 10, stk. 9, i lov nr. 98 af 10. februar 2009, fremgår, at § 2, nr. 1, har virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. For aktier og investeringsforeningsbeviser, som er anskaffet inden begyndelsen af indkomståret 2009, og som ikke er afstået på dette tidspunkt, opgøres gevinst og tab for indkomståret 2008 som forskellen mellem værdien af aktien eller beviset ved udgangen af indkomståret 2008 og anskaffelsessummen. Den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab henføres til den skattepligtige indkomst for 2009. For personer medregnes den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab ved opgørelsen af aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, medmindre disse aktier eller investeringsbeviser m.v. er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17.

Af aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 1-2. pkt., jf. lovbekendtgørelse nr. 171 af 6. marts 2009 og lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011 af aktieavancebeskatningsloven, fremgår, at den skattepligtige skal anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på aktier, investeringsforeningsbeviser m.v. omfattet af § 19, stk. 1. I de tilfælde, hvor den skattepligtige og investeringsselskabet har forskelligt indkomstår, træder værdien ved begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår. For aktier, som den skattepligtige har erhvervet i løbet af investeringsselskabets indkomstår, træder anskaffelsessummen i stedet for aktiernes værdi ved begyndelsen af indkomståret.

Af Den juridiske vejledning, version 1.3, pkt. A.A.8.2.1.7, gældende fra 21. januar 2011 – 14. juli 2011, fremgår: ”En balancepost i ansættelsen kan f.eks. være varelager, igangværende arbejder eller hensættelse.”

Ligegyldende fremgår af Den juridiske vejledning version, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7 og 1.9. Af Den Juridiske Vejledning, afsnit A.A.8.2.17, gældende fra 15. januar 2014 fremgår som nyt, ”Det er SKATs opfattelse, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer, herunder renteswaps”.

Landsskatteretten lægger til grund, at klageren i 2009 – 2013 har opgjort

gevinst og tab på sine lagerbeskattede investeringsbeviser i Formuepleje Penta A/S efter lagerprincippet, og at han for indkomståret 2008 og tidligere år har opgjort gevinst/tab på de samme papirer efter realisationsprincippet. Landsskatteretten lægger endvidere til grund, at klageren ved en fejl har selvangivet gevinst/tab på investeringsbeviserne i investeringsselskabet Formuepleje Penta A/S som aktieindkomst i rubrik 66 i stedet for som kapitalindkomst i rubrik 38. Årsopgørelserne for 2009 og 2010 er således dannet på grundlag af klagerens selvangivelser for 2009 og 2010.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, omfatter efter bestemmelsens forarbejder ikke lagerbeskattede værdipapirer og lagerbeskattede finansielle kontrakter, ligesom bestemmelsen ikke omfatter lagerbeskattede fordringer og gæld. Denne opfattelse af lovbestemmelsens anvendelsesområde kommer tilsvarende til udtryk i lovudkast om forslag til ændring af bl.a. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, jf. de specielle bemærkninger til lovforslagets § 6. Lagerprincippet, som det kommer til udtryk i f.eks. aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 2, 2. pkt. og § 23, stk. 7 og kursgevinstlovens § 33, stk. 1, er et princip, der står i modsætning til realisationsprincippet i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 1 og kursgevinstlovens § 33, stk. 2. Princippet fastslår dels, hvordan en avance og et tab skal opgøres, dels i hvilket indkomstår gevinsten hhv. tabet skal medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. ”Værdien af kontrakten ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse” er ikke balanceposter, der er omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, men værdier, der indgår i en opgørelse af gevinst og tab, der skal medregnes i indkomståret.

Den ændring af skatteansættelsen for 2009 og 2010, som klageren ønsker gennemført, er ikke en direkte følge af SKATs efterfølgende ændring af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2011 og frem. SKATs ændring af indkomsten i 2011 har ingen betydning for opgørelsen af det fremførselsberettigede aktietab, som klageren selvangav i indkomståret 2009.

Landsskatteretten lægger til grund, at klageren kun ønsker sin skatteansættelse for 2010 genoptaget, hvis han kan få sin ansættelse for 2009 genoptaget.

Værdipapirsystemet gjaldt ikke for indkomståret 2009. Allerede derfor er det ikke en fejl, at genoptagelsecirkulæret ikke gjaldt for indkomståret 2010. SKATs styresignaler, som er offentliggjort som SKM2014.302.SKAT og SKM2014.647.SKAT, giver kun adgang til ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 2010. SKAT har ikke efter styresignalet haft pligt til af egen drift at genoptage klagerens skatteansættelse for 2010 ekstraordinært, idet en genoptagelse af indkomståret 2010 uden samtidig genoptagelse af indkomståret 2009, som ikke er omfattet af styresignalet, samlet set vil være til ugunst for klageren. Ved en genoptagelse af

skatteansættelsen for 2010 skal indgangsværdien i 2010 ifølge repræsentantens opgørelse ansættes til 197.160 kr. Det vil medføre en forhøjelse af kapitalindkomsten i 2010 på 93.050 kr. Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. nr. 8, har ikke til formål at sikre en materiel rigtig afgørelse og tillade ret til genoptagelse, hvis der ikke kan ske genoptagelse efter de objektive regler i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1 – 7.

Selv om der er tale om komplicerede skatteregler, giver det ikke ret til ekstraordinær genoptagelse. Det er skatteyderens ansvar at selvangive korrekt, og kan skatteyderen ikke finde ud af reglerne, er han henvist til at søge sagkyndig rådgivning. Det forhold, at der er tale om betydelige beløb, begrunder heller ikke i sig selv, at klageren har ret til ekstraordinær genoptagelse, idet ret til genoptagelse efter bestemmelsen forarbejder tillige forudsætter, at skattemyndigheden har begået en fejl eller f.eks. har foretaget en urimelig skatteansættelse. Det skyldes ikke fejl begået af SKAT eller svig fra tredjemand, at selvangivelsen for 2009 og dermed årsopgørelsen for 2009 ikke var korrekt. Det fremgår af R75 opgørelserne for 2010 - 2013, som er lagt i klagerens skattemappe, at klageren er ejer af beviser i formueplejeselskaber, og at gevinst/tab efter lagerprincippet skal overføres til selvangivelsens rubrik 38. Klageren var derfor inden udløbet af fristen for at bede om ordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 og 2010 i besiddelse af faktiske oplysninger, som gjorde ham i stand til at opdage den fejlagtige selvangivelse. Det er ikke godtgjort, at der foreligger andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Selv om klageren i 2010 var i besiddelse af oplysninger, der gjorde ham i stand til at opdage, at han havde selvangivet forkert, ventede han til oktober 2014 med at bede om ekstraordinær genoptagelse. Det er ikke godtgjort, at der er særlige forhold, der begrunder, at der skal ses bort fra 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Landsskatterettens afgørelser i sag nr. 13-021170 (SKM2014.860 LSR) og sag nr. 13-05655823 (SKM2015.124 LSR) vedrører klager over afgørelser, som SKAT traf hhv. den 13. juni 2013 og den 18. juli 2013. Formuleringen af afsnit A.A.8.2.1.7 i de tidligere udgaver af Den juridiske vejledning indeholder ikke entydige udsagn til støtte for klagerens påstand om, at der forud for januar 2014 var etableret en fast praksis om, at lagerbeskattede finansielle værdipapirer er omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 2.

SKATs bemærkning i Den juridiske vejledning, version 2.1 om, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 1 og 2, ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer er derfor ikke udtryk for en praksisændring til skade for klageren.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse vedrørende afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 og 2010.

Allerede fordi det følger af ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 2. pkt., jf. lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011, at værdien ved begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår, kan indgangsværdien i 2011 ikke ansættes til 998.200 kr., som påstået. Landsskatteretten giver derfor ikke klageren medhold i den subsidiære påstand. Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse for 2011."

I afgørelsen vedrørende B er anført følgende:

"Der klages over, at SKAT ikke har givet tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2009, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1 og 2 og stk. 4 og/eller skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, vedrørende lagerbeskattede værdipapirer.

Indkomstårene 2009 og 2010

SKAT har givet afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Indkomståret 2011

SKAT forhøjet kapitalindkomsten med 8.707 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Møde mv.

Klagerens repræsentant har haft møde med Skatteankestyrelsens sagsbehandler. Repræsentanten har endvidere udtalt sig over for Landsskatterettens medlemmer på et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Klageren ejede i 2009 – 2013 i lige ejerskab med sin ægtefælle D 1.201 stk. investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S. Den samlede anskaffelsessum udgør 515.019 kr. 50 % af anskaffelsessummen udgør 257.510 kr.

Formuepleje Penta A/S er et børsnotede investeringsselskab, som har regnskabsår fra 1. juli – 30. juni (bagudforskudt indkomstår). Formueplejeselskaberne er ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af

selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre love, jf. § 2, nr. 1, overgået til at være investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Det betyder, at gevinst og tab på investeringsbeviser for investorerne skal opgøres efter lagerprincippet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. I ændringslovens § 10, stk. 9 og 10 er der indsat overgangsregler.

SKAT udstedte den 1. oktober 2009 et styresignal vedrørende overgang til beskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 19 og dermed lagerbeskatning som følge af lov nr. 98 af 10. februar 2009. Styresignalet er offentliggjort som SKM2009.595 SKAT.

På Formuepleje Penta A/S's hjemmeside havde formueplejeselskabet lagt en vejledning til selvangivelsen for 2009 (og de efterfølgende år) for ejere af investeringsbeviser, som blev omfattet af de nye regler. Af vejledningen fremgår, hvorledes tab/gevinst skal opgøres efter lagerprincippet. Endvidere fremgår, at gevinst/tab skal anføres på selvangivelsens rubrik 38. Vejledningen omfattede endvidere bl.a. også investeringsbeviser i Formuepleje Epikur. Vejledningen er fremsendt til SKAT af klagerens repræsentant.

Med virkning fra og med indkomståret 2010 indførte SKAT et Værdipapirsystem til automatisk beregning af gevinst og tab på aktier og omsættelige investeringsbeviser for fysiske personer, således at gevinst og tab automatisk kunne printes på årsopgørelsen for de personer, som fik en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Værdipapirsystemet omfatter noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser. Konkret drejer det sig om rubrikkerne 30, 38 og 66 på årsopgørelsen. Det er oplyst, at ca. 1,2 mio. skatteydere er omfattet af værdipapirsystemet. Bankerne mv. havde pligt til at indberette købs- og salgssummer fra og med indkomståret 2010 i systemet. Hensigten med systemet var bl.a., at systemet for køb og salg, der fandt sted fra og med indkomståret 2010 automatisk udregne gevinst/og tab. Det er frivilligt for skatteyder, om skatteyder vil benytte oplysningerne i systemet eller selv udregne gevinst/tab og indberette gevinst/tab via TastSelv. Bankerne mv. har pligt til at indberette til systemet.

Selvangivelsens/årsopgørelsens rubrik 38/felt 239 vedrører gevinst/tab på aktier/beviser i investeringsselskaber (lagerprincippet). Hvad der skal selvangives i de enkelte felter/rubrikker er angivet på selvangivelsesblanketten.

Selvangivelsens/årsopgørelsens rubrik 66/felt 502 vedrører gevinst og tab på børsnoterede aktier, som er optaget til handel på reguleret marked samt aktiebaserede investeringsbeviser med minimumsbeskatning og investeringsbeviser i akkumulerede investeringsforeninger, der ikke er investeringsselskaber.

SKAT har efterfølgende oplyst, at gevinst/tab på lagerbeskattede investeringsbeviser først fra og med indkomståret 2013 automatisk er blevet overført til selvangivelsen/årsopgørelsen, idet værdipapirsystemet ikke kunne håndtere investeringsbeviserne i formueplejeselskaberne på grund af de forskudte regnskabsår/indkomstår.

Af R75 for 2009 fremgår ingen oplysninger om beløb i rubrik 38 eller beløb i rubrik 66. Under overskriften "Aktieoplysninger" fremgår, at klageren ejer 1.201 stk. aktier i Formuepleje Penta A/S.

Af R75 for 2010 fremgår, at der er indberettet/konteret et beløb i rubrik 38 på 22.518 kr. Dette beløb er ikke automatisk overført til årsopgørelsen. Der er ikke indberettet eller selvangivet beløb i rubrik 66. Under overskriften "Aktieavance" fremgår følgende:

"Gevinst/tab
Bemærkning
Opgørelsen af gevinst/tab fremgår af "Aktier og investeringsbeviser" i TastSelv-Menu.
Aktier/beviser
Gevinst/tab på aktier/beviser i investeringsselskaber og beviser i minimumsudloddende blandede investeringsforeninger 22.518 (kan normalt henføres til selvangivelsens rubrik 38)"

Under overskriften "Investeringsforeninger og – selskaber" fremgår, at klageren ejer 1.201 stk. i Formuepleje Penta A/S.

Af R75 for 2011 fremgår oplysning 8.707 kr. i rubrik 38. Dette beløb er ikke automatisk overført til årsopgørelsen. Beløbet, der efterfølgende er indsat på 8.707 kr. (L) er indsat efter SKATs ændring af klagerens skatteansættelse.

Under overskriften "Investeringsforeninger og – selskaber" fremgår, at klageren i 2011 ejer 1.201 stk. i Formuepleje Penta A/S. Endvidere fremgår bl.a. følgende:

Aktier/beviser
Gevinst/tab på beviser i minimumsudloddende obligationsinvesterende investeringsforeninger (kan normalt henføres til selvangivelsens rubrik 38)"

Af R75 for 2012 fremgår oplysning i rubrik 38 om et beløb på 22.939 kr. Dette beløb er ikke automatisk blevet overført til årsopgørelsen. Under overskriften "Advisering fra indberetning i TastSelv. Servicemeddelelse vedr. årsopgørelsen fremgår:

"SKAT har fået oplyst, at du ejer bevis eller aktie i investeringsselskab. Gevinst/tab skal lagerbeskattes, dvs. der

skal opgøres gevinst/tab selvom papiret ikke er solgt. Beløbet opgøres som forskellen mellem primoværdien/købesummen og ultimoværdien og skrives i rubrik 38. Du kan se de beløb, vi har fået oplyst under ”Personlige skatteoplysninger”.

SKAT har registreret, at du har aktier, der er købt før 2010. Du kan indtaste de oplysninger, SKAT mangler, fx købesummerne i værdipapirsystemet, så kan dine avancer eller tab ved senere salg beregnes automatisk. Du finder værdipapirsystemet ved at klikke på den lille lommeregner ud for rubrikkerne 30, 38 eller 66.”

Under overskriften ”Investeringsforeninger og – selskaber” fremgår, at klageren ejer 1.201 stk. investeringsbeviser i Formuepleje Penta A/S. Under overskriften ”Diverse øvrige oplysninger” er i tilknytning til investeringsforeningsbeviserne oplyst:

”Lagerprincippet
Optaget til handel, SEL § 3.1.19”

Af årsopgørelse nr. 1 for 2009, som er udskrevet den 22. marts 2010, fremgår ingen oplysninger om kapitalindkomst i rubrik 38 eller aktieindkomst i rubrik 66.

Af årsopgørelse nr. 1 for 2010, der er udskrevet den 21. marts 2011, fremgår ingen oplysninger om kapitalindkomst i rubrik 38 eller aktieindkomst i rubrik 66.

Af årsopgørelse nr. 1 for 2011, der er udskrevet den 19. marts 2012, fremgår ingen oplysninger om kapitalindkomst i rubrik 38 eller aktieindkomst i rubrik 66.

Af årsopgørelse nr. 1 for 2012, der er udskrevet den 18. marts 2013 på grundlag af klagerens selvangivelse, fremgår ingen oplysninger om kapitalindkomst i rubrik 38 eller aktieindkomst i rubrik 66.

Den 30. april 2014 udstedte SKAT et styresignal om genoptagelse af skatteansættelser – herunder suspension af frister – for indkomståret 2010 og fremover som følge af fejl og mangler i værdipapirsystemet. Styresignalet er offentliggjort som SKM2014.302.SKAT.

Af styresignalet, offentliggjort som SKM2014.302.SKAT, fremgår bl.a.:

”... Det er konstateret, at de gevinster og tab, der har været printet på årsopgørelsen for indkomstårene 2010-2013, i en del tilfælde har været forkerte eller mangelfulde.
SKAT påbegynder derfor nu en genopretning.

Genopretningen medfører, at SKAT af egen drift genoptager de skatteansættelser, hvor SKATs beregning - eller manglende beregning - af gevinst og tab ifølge SKATs oplysninger har ført til en forkert selvangivelse i rubrikkerne 30, 38 og 66 på årsopgørelsen. SKAT skønner, at denne del af genopretningen vil omfatte ca. 50.000 skatteydere.

SKAT udsender derudover et informationsbrev til ca. 75.000 skatteydere, der efter SKATs skøn *kan* have baseret selvangivelsen på forkerte eller mangelfulde beregninger fra værdipapirsystemet.

Genopretningen medfører derudover, at SKAT dags dato suspenderer fristerne efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, for SKATs genoptagelse af skatteansættelsen vedrørende tab og gevinster på noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser for alle **fysiske personer** for indkomstårene 2010 og 2011. Suspensionen omfatter alene tilfælde, hvor en genoptagelse af ansættelsen samlet set er til gunst for skatteyderen.

SKAT suspenderer derudover for alle **fysiske personer** fristen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, for at anmode om genoptagelse af skatteansættelsen vedrørende tab og gevinster på noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser for indkomstårene 2010 og 2011, sådan at en anmodning om genoptagelse skal være modtaget i SKAT senest den 1. september 2015.

Suspensionerne omfatter alene tab og gevinst på noterede aktier og omsættelige investeringsbeviser. Suspensionerne omfatter således ikke andre punkter i skatteansættelsen, f.eks. vedrørende renteindtægter eller befodringsfradrag.....”

Den 17. september 2014 udstedte SKAT et styresignal om genoptagelse af skatteansættelser for 2010 – 2013 som følge af fejl og mangler i værdipapirsystemet. I styresignalet fastsættes et tidsplan for SKATs genoptagelse af skatteansættelsen for skatteydere, hvor en ændring samlet set vil være til gunst for skatteyderen.

SKAT modtog den 12. maj 2014 en anmodning fra klagerens revisor om genoptagelse af klagerens skatteansættelse for 2009 – 2013 vedrørende beskatning af investeringsforeningsbeviserne i Formuepleje Penta A/S.

Repræsentanten har anmodet om, at klagerens kapitalindkomst i 2009 nedsættes med 209.770 kr., at kapitalindkomsten i 2010 forhøjes med 22.519 kr., at kapitalindkomsten i 2011 forhøjes med 8.707 kr., at kapitalindkomsten i 2012 og 2013 forhøjes med hhv. 22.939 kr. og 70.439 kr.

Beløbene er af repræsentanten opgjort således:

	Kurs	Antal	100 %	50 %
Kurs pr. 31.12.2008	90	1.201 stk.	108.444 kr.	54.222 kr.
Anskaffelsessum	429	1.201	<u>515.019 kr.</u>	<u>257.510 kr.</u>
			406.575 kr.	203.288 kr.
Indgangsværdi primo 2009				
Kursværdi ultimo 2008			108.444 kr.	54.222 kr.
Tab siden anskaffelse til 31.12.2008			<u>406.575 kr.</u>	203.288 kr.
Indgangsværdi primo 2009			515.019 kr.	257.510 kr.
Kursværdi pr. 30. juni 2009	80		<u>95.480 kr.</u>	<u>47.740 kr.</u>
Lagerregulering i 2009, tab			-419.540 kr.	-209.770 kr.
			95.480 kr.	47.740 kr.
			<u>140.517 kr.</u>	<u>70.259 kr.</u>
Gevinst i 2010			45.038 kr.	22.519 kr.
			140.517 kr.	70.259 kr.
			<u>157.932 kr.</u>	<u>78.966 kr.</u>
Gevinst i 2011			17.415 kr.	8.707 kr.
			157.932 kr.	78.966 kr.
			203.810 kr.	101.905 kr.
Gevinst i 2012			45.878 kr.	22.939 kr.
			203.810 kr.	101.905 kr.
			<u>344.687 kr.</u>	<u>172.344 kr.</u>
			140.877 kr.	70.439 kr.

Repræsentanten har endvidere fremlagt en opgørelse, der viser beskatningen, hvis der sker genoptagelse, og dersom der ikke sker genoptagelse. I den ene opgørelse er primoværdien 2009 medtaget med 377.593 kr. I den anden opgørelse er primo værdien 2009 medtaget med

257.510 kr.

Landsskatteretten traf den 16. september 2014 afgørelse i en sag vedrørende anvendelsen af hhv. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 på lagerbeskattede værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Selskabet, som var klager i sagen) havde selvangivet gevinst/tab efter realisationsprincippet. Sagen var en klage over SKATs afgørelse af 13. juni 2013 vedrørende afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2008. SKAT genoptog skatteansættelsen for indkomståret 2009, idet indkomståret 2009 kunne genoptages inden for den ordinære fristregel i skatteforvaltningslovens § 26. Som indgangsværdi i 2009, som var det første år, som SKAT genoptog, anvendte SKAT ultimoværdien i indkomståret 2008. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse. Landsskatterettens afgørelse er offentliggjort som SKM2014.860.LSR. Landsskatterettens afgørelse har sagsnr. 13-0211701.

Landsskatteretten traf den 9. december 2014 afgørelse i en sag vedrørende anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, på lagerebeskattede finansielle kontrakter. Landsskatterettens afgørelse har sagsnr. 13-0565823. Afgørelsen er offentliggjort som SKM2015.124 LSR. Sagen var en klage over SKATs afgørelse af 18. juli 2013. Klageren, et selskab, som fejlagtigt havde medregnet gevinst og tab på finansielle kontrakter efter realisationsprincippet, anmodede den 30. april 2013 SKAT om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomstårene 2008 – 2011. SKAT gav afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2008. SKAT imødekom anmodningen om genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 – 2011. Som indgangsværdi i 2009 anvendte SKAT markedsværdien på de ikke afsluttede finansielle kontrakter pr. 31. december 2008. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse.

Den 1. juli 2016 fremsendte Skatteministeriet lovudkast om ændring af chokoladeafgiftsloven, ligningsloven, skatteforvaltningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love, H211-16 i høring.

§ 6 i lovudkastet har følgende ordlyd:

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015, foretages følgende ændringer:

I § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, ændres "opgørelsen af en balancepost" til: "en opgørelse, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes primo det følgende indkomstår", og

efter "opgørelsen ultimo for dette indkomstår" indsættes ", jf. dog 2. pkt".

I § 26, stk. 7, indsættes efter 1. pkt.:

"Hvis ansættelsen vedrører en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, kan opgørelsen primo indkomståret for det tidligste indkomstår, som kan genoptages, dog foretages eller ændres, således at værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes ved opgørelsen primo indkomståret."

I § 27, stk. 4, indsættes efter 1. pkt.:

"Hvis ansættelsen vedrører en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, kan opgørelsen primo indkomståret for det tidligste indkomstår, som kan genoptages, dog foretages eller ændres, således at værdipapirets anskaffelsessum henholdsvis værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår anvendes ved opgørelsen primo indkomståret."

§ 10, stk. 5 i lovudkastet har følgende ordlyd:

Stk. 5. § 6 har virkning for anmodninger om genoptagelse, som den skattepligtige indgiver den 1. januar 2017 eller senere. Tilsvarende har § 6 virkning for foretagelse eller ændring af en ansættelse, som told- og skatteforvaltningen varsler over for den skattepligtige den 1. januar 2017 eller senere.

Af de specielle bemærkninger i lovudkastet fremgår bl.a. følgende:

"... Lagerbeskattede værdipapirer er eksempelvis ikke omfattet af den særlige regel om genoptagelse af balanceposter. Det betyder, at genoptagelse for lagerbeskattede værdipapirer sker efter de almindelige regler, hvilket kan resultere i, at der sker dobbeltbeskatning eller dobbelt fradrag.

Det foreslås derfor at udvide balancepostreglen, således at reglen fremover omfatter alle opgørelser, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes primo det efterfølgende indkomstår. Herved sikres det på samme måde som for balanceposterne, at genoptagelse ikke fører til dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag. Lovforslaget medfører således ikke en ændring af de gældende regler om genoptagelse

af balanceposter (f.eks. hensættelser, opgørelse af varelagre m.v.).

SKATs afgørelse

SKAT har ikke genoptaget skatteansættelsen for 2009 og 2010, da disse år er forældet.

Fristen for at få ændret en skatteansættelse udløber d. 1. maj i det 4. indkomstår efter indkomstårets udløb, jævnfør skatteforvaltningsloven § 26 stk. 2.

Fristen for at få ændret skatteansættelsen for 2009 udløb den 1. maj 2013, og fristen for at få ændret skatteansættelsen for 2010 udløb den 1. maj 2014. SKAT modtog anmodningen om genoptagelse den 12. maj 2014. Anmodningen om ændring af indkomsten i 2009 og 2010 er derfor indkommet for sent.

Hvis skatteansættelserne for disse indkomstår alligevel skal ændres, skal betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 være opfyldt.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 er ifølge lovbestemmelsens forarbejder tiltænkt et snævert anvendelsesområde. Særlige omstændigheder kan foreligge, hvis SKAT har begået fejl eller har foretaget en åbenbart urimelig ansættelse. Der er derimod ikke mulighed for ekstraordinær genoptagelse som følge af et glemt fradrag.

Formueplejeselskaberne blev ved lov nr. 98 af 5. februar 2009 gjort skattefri investeringsselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det betyder, at aktionærerne fremover blev skattepligtige ud fra udviklingen i børskursen og beskattet dagen efter, at investeringsselskabets indkomstår er udløbet, ud fra et lagerprincip, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 1, og dagældende aktieavancebeskatningslovs § 23, stk. 5. Det vil sige, at der hvert år skal opgøres gevinst eller tab (værdiudviklingen), også selv om man ikke har solgt investeringsbeviserne.

Formueplejeselskaberne har forskudt regnskabsår, og derfor skal indkomstårets gevinst og tab opgøres som forskellen mellem aktiernes værdi ved indkomstårets udløb den 30. juni og investeringsbevisernes værdi ved indkomstårets begyndelse den 1. juli.

På årsopgørelsen for eksempelvis indkomståret 2010 skal kursudviklingen for perioden 1. juli 2009 til 30. juni 2010 medtages i rubrik 38.

Kursudviklingen beskattes som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 5.

Hvis SKAT skal genoptage skatteansættelsen for 2009 skulle SKAT have modtaget anmodning om genoptagelse senest den 1. maj 2013. Hvis SKAT skal genoptage skatteansættelsen for 2010 skulle SKAT have modtaget anmodningen om genoptagelse senest den 1. maj 2014. SKAT modtog først anmodningen om genoptagelse af skatteansættelsen den 12. maj 2014. SKAT kan derfor ikke genoptage skatteansættelsen for 2009 og 2010. Hvis skatteansættelsen for indkomstårene 2009 og 2010 skal genoptages, skal betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 være opfyldt. Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, er ifølge bestemmelsens forarbejder tiltænkt et snævert anvendelsesområde. Særlige omstændigheder kan foreligge, hvis SKAT har begået en fejl eller foretaget en åbenbar urimelig ansættelse. Det er ikke muligt at genoptage skatteansættelsen ekstraordinært, hvis der er tale om et glemt fradrag.

I indkomståret 2009 skulle tabet, som er opgjort til i alt 209.770 kr., være medtaget som kapitalindkomst i rubrik 38. Der er tale om et glemt fradrag i kapitalindkomsten, der efter praksis ikke giver adgang til ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen.

SKAT skulle have forhøjet kapitalindkomsten i 2010 med ikke selvangivet avance på investeringsbeviserne i FormuePleje Penta A/S inden 30. juni 2012, når skatteyderen er omfattet af den forkortede ligningsfrist.

En skatteyder har pligt til at kontrollere sin årsopgørelse. Formuepleje Penta A/S har på sin hjemmeside informeret investorerne om, at investeringsbeviserne skulle lagerbeskattes, og der har på hjemmesiden ligget en vejledning "Hjælp til selvangivelsen 2009".

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, finder ikke anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer. De lagerbeskattede værdipapirer er ligesom de realisationsbeskattede værdipapirer underlagt de samme fristregler.

Hvis gevinst eller tab ikke er medregnet i anskaffelsesåret og andre ældre indkomstår heller ikke kan genoptages grundet fristreglerne, skal der i det første indkomstår, som kan genoptages, ske beskatning af forskellen mellem værdien ultimo og værdien primo. Indgangsværdien er således værdien primo det tidligste indkomstår, der kan genoptages. I 2011 har SKAT forhøjet kapitalindkomsten med forskellen mellem værdien ultimo og primo. Det giver en gevinst på 8.707 kr.

SKAT har efterfølgende udtalt:

"Det anføres i klagen, at SKAT i Den Juriske Vejledning har indføjet opfattelsen af anvendelsen af skatteforvaltningsloven § 26, stk. 7, og § 27, stk. 1, nr. 2 uden henvisning til praksis, men at der findes praksis, der går SKAT imod.

Der ses ikke at være fremsendt eksempler på praksis, der går SKAT imod.

Det er SKATs opfattelse, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, ikke finder anvendelse på lagerbeskattede papirer, hvilket i givet fald ville sætte de almindelige fristregler ud af kraft, idet en ændring af skatteansættelsen i et indkomstår indenfor de ordinære frister, i et hvert tilfælde således ville udløse en ændring af skatteansættelsen for et andet indkomstår – hvilket i realiteten ville sige tilbage til anskaffelsesåret.

Det er SKATs opfattelse, at skatteforvaltningsloven § 27, stk. 4, der svarer til skatteforvaltningsloven § 26, stk. 7, heller ikke finder anvendelse på lagerbeskattede investeringsbeviser. Dette fremgår også af Den Juriske Vejledning 2014-2, afsnit A.A.8.2.1.7.

Vi kan henvise til en ikke-offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten 13-0211701, der vedrører et selskabs investering i lagerbeskattede investeringsbeviser. I afgørelsen finder Landsskatteretten, at værdiændringer vedrørende lagerbeskattede investeringsbeviser ikke er omfattet af hverken skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, eller skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, men stadfæster SKATs afgørelse, hvor der nægtes ekstraordinær genoptagelse på grund af et glemt fradrag.

Det anføres herudover i klagen, at skatteyderen ikke har været vidende om, at selskaberne skatteretligt fra 2009 er anset for investeringsbeviser, som er omfattet af lagerbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

Det er SKATs opfattelse, at som skatteyder selv pligt til at holde sig ajour med lovændringer, der kan være relevante for ens skatteansættelse.

Ejer man værdipapirer, så er man forpligtet til hvert år at selvangive tab og gevinster. Det har man altid skullet gøre, og dette uanset, at ens pengeinstitut årligt har indberettet kursværdien på investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S, som det fremgår af klagen.

Fra og med 2010 har SKAT fået et værdipapirsystem. Værdipapirsystemet er et hjælpeværktøj og er det fuldstændig ajourført, så vil det hvert år beregne gevinst og tab, der overføres direkte til skatteyderens årsopgørelse. Det er frivilligt,

om man vil bruge systemet, og det fratager ikke skatteyderens pligt til selv at skulle gennemgå årsopgørelsen og sørge for, at der er sket korrekt beskatning efter gældende skatteregler.

SKAT har via værdipapirsystemet først for 2013 automatisk overført gevinst/tab vedrørende investeringsbeviser i Formueplejeselskaberne. Det skyldes, at værdipapirsystemet ikke tidligere har kunnet håndtere investeringsbeviserne i Formueplejeselskaberne grundet forskudt regnskabsår.

Værdipapirsystemet har også beregnet gevinst/tab for 2010-2012, men beløbene er ikke automatisk overført til årsopgørelserne, idet disse er dannet før værdipapirsystemet har kunnet beregne gevinst/tab på investeringsforeningsbeviserne.

Det bemærkes, at skatteyderen ikke er omfattet af styresignal SKM.2014.647.SKAT, der giver mulighed for at få genoptaget skatteansættelsen for indkomstret 2010 på grund af indberetninger i værdipapirsystemet, hvis der er tale om ændringer, der samlet vil være til gunst for skatteyderen. En genoptagelse af indkomståret 2010 vil ikke være til gunst for skatteyderen, da der vil være tale om en forhøjelse af kapitalindkomsten på 22.518 kr.

De fremsendte bemærkninger fra Folketinget m.m. kan ikke føre til noget andet resultat.

Vi indstiller at SKATs afgørelse stadfæstes.”

Klagerens opfattelse

Klageren har nedlagt påstand om, at SKAT skal genoptage klagerens skatteansættelse for 2009 og 2010 ekstraordinært.

Klageren har nedlagt en subsidiær påstand om, at hvis Landsskatteretten ikke giver klageren medhold i, at SKAT skal genoptage skatteansættelsen for 2009 og 2010 ekstraordinært, skal den gevinst på 8.707 kr., som klageren har beregnet på beviserne i 2011, nedsættes med 195.958 kr., da indgangsværdien i 2011 skal ansættes til 257.510 kr. Skatteansættelsen for 2010 ønskes kun genoptaget, hvis der samtidigt sker genoptagelse af skatteansættelsen for 2009.

Klagerens repræsentant har gjort følgende gældende til støtte for klagerens påstand:

”1. Baggrund:

Vor klient har straks efter, at han i 2014 er blevet opmærksom på, at han i sin værdipapirbeholdning lå inde med

investeringsforeningsbeviser, som er omfattet af lagerbeskatning, anmodet SKAT om at få rettet sine selvangivelser for 2009- 2012. SKAT har i den forbindelse forhøjet 2011 og 2012 og nægtet genoptagelse af 2009 og 2010.

Vor klient blev opmærksom på fejlen, da han fik en stor restskat for 2013. Den store restskat kommer som følge af, at SKATs værdipapirsystem selv beregner en avance af årets værdiregulering, som overføres til årsopgørelsen. Vor klient har ikke været vidende om, at papirerne var underlagt lagerbeskatning. Da han købte papirerne i sin tid, var der tale om børsnoterede realisationsbeskattede aktier, Værdipapirsystemet har ikke i tidligere år overført avancer til vor klients årsopgørelser, og han har i øvrigt ikke anvendt værdipapirsystemet. Derudover har vor klient siden anskaffelsen troet, at han havde erhvervet aktier og ikke investeringsforeningsbeviser, som det fremgår af bankens årsopgørelser for alle år (2007-2013), se vedlagte bilag 2.

SKAT har som følge af anmodningen korrigeret vor klients selvangivelse for 2011 og 2012, men truffet afgørelse, om at nettotabet for 2009 og 2010 på kr.187.251 ikke kunne fratrækkes, da vor klient efter SKATs opfattelse ikke opfylder SFL § 27.

SKAT henholder sig særligt til SFL § 27, stk. 1, nr. 8 og § 27, stk. 2.

Vi vil nedenfor under vores begrundelse redegøre for, at SKAT ikke kun kan foretage en vurdering af disse to bestemmelser i SFL § 27, men at vor klient kan støtte ret på SFL § 26, stk. 2 og 7, SFL § 27, stk. 1, nr. 2 samt og derudover, at vor klient opfylder § 27, stk., 1 nr. 8 samt at han har reageret i henhold til § 27, stk.2.

Desuden strider SKATs afgørelse mod skatteministerens udtalelse som er gengivet nedenfor i forbindelse med indførelsen af lagerbeskatningen for selskabers aktier.

Som Kristian Jensen fremførte under forhandlingerne til L55 i 2009 ved overgang til lagerbeskatning:

"...hvis der er en fortjeneste, er der også efter lovgivningen en beskatning, håber jeg, at det også kan være et grundlæggende princip, at hvis der ikke er nogen fortjeneste, er der heller ikke nogen beskatning..."

Den af SKAT truffne afgørelse bryder netop med dette grundlæggende princip. Vor klient har ikke haft nogen fortjeneste på investeringsbeviserne netto over årene 2008-2013, men han er beskattet af betydelige beløb for indkomstårene 2011 og 2012 og 2013 som følge af lagerbeskatningen og at SKAT har nægtet vor klient fradrag for et samlet nettotab på kr. 187.251 kr. for 2009 og 2010.

Dette til trods for, at der er hjemmel for dette, hvilket vi begrundes nedenfor.”

2. Opgørelse af nettotab for 2009 og 2010:

Vi vedlægger opgørelse efter lagerprincippet, som SKAT også har modtaget, jf. bilag 3. Opgørelsen er ikke anfægtet af SKAT, hvorfor vi ikke har fundet grundlag for fremlæggelse af yderligere dokumentation herfor.

Vi kan dog fremlægge dokumentation, hvis dette ønskes.

3. Begrundelse for genoptagelse:

3.1 Primær påstand:

Reglerne for beskatning af værdipapirer omfattet af ABL § 19 er blevet ændret flere gange og reglerne er meget komplicerede især for ikke-fagfolk på området.

For almindelige skattepligtige personer, der som opsparing har investeret i foreninger med skævt indkomst og regnskabsår er det om muligt endnu sværere at forstå, hvad der skal selvangives for de respektive indkomstår.

Vor klients øvrige indkomstforhold er meget simple og har ikke givet anledning til at anvende rådgiver eller revisor. Vor klient har ikke nogen faglig forudsætning for at kende til de nu komplicerede beskatningsregler. Da han erhvervede papirerne i 2007, var det også en betingelse for valg af investeringen, at selvangivelsen heraf var simpel, og han først skulle foretage sig noget ved afståelse.

I denne sag er der tale om, at vor klient af egen drift har anmodet om ændring af indkomstårene 2009 og 2010. SKAT har som følge af anmodningen truffet afgørelse om ændring af 2011 og 2012, men har afvist at ændre 2009 og 2010 som følge af genoptagelsesreglerne jf. SFL § 27.

Nedenfor begrundes, hvorfor der er hjemmel til genoptagelse af

2009 og 2010 efter henholdsvis § 27, stk. 1, nr. 8, § 26, stk. 2, som er suspenderet, jf. SKM.2014.302.SKAT samt § 26, stk. 7, som omhandler ændringer af balanceposter.

Jf. SKM 2014.302 kan skatteyderen anmode om genoptagelse af 2010. Såfremt Landsskatteretten ikke giver vor klient medhold i genoptagelse af indkomståret 2009, ønsker vi ikke genoptagelse af indkomståret 2010.

SFL § 27, stk. 1 nr. 8 – særlige omstændigheder

Genoptagelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8 kan ske, når der foreligger særlige omstændigheder. Der behøver ikke nødvendigvis være indtruffet direkte myndighedsfejl jf. SKM2014.637.LSR.

Af samme afgørelse fremgår det, at der kan ske genoptagelse efter skatteforvaltningslovens 27, stk. 1, nr. 8, hvis opretholdelse af beskatningen af klageren medfører en væsentlig uretmæssig beskatning under forudsætning af, at det er dokumenteret, at der ikke skulle have været sket beskatning. Afgørelsen forudsætter ikke sygdom hos den skattepligtige, men lægger til grund, at skatteansættelsen er urimelig.

Afgørelsen er således i tråd med det grundlæggende princip om, at man skal betale den retmæssige skat – hverken mere eller mindre. Dette bør der ligeledes henses til i vor klients sag.

Fra forarbejderne til denne bestemmelse (bl.a. L 175 af 12. marts 2003) fremgår det, at for at bestemmelsen finder anvendelse, skal det kunne påvises, at en ansættelse er fejlagtig, og at fejlen har en væsentlig betydning for klager. I vor klients sag er begge betingelser opfyldt. Det fremgår dog også klart af forarbejderne, at der ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder skal foretages en ”konkret bedømmelse af forholdene”.

Det er dog også et krav, at der ikke blot er tale om et ”glemt fradrag”, som SKAT lægger vægt på.

Jf. den juridiske vejledning A.A.8.2.3.10 er eksempler på glemte fradrag, renteindtægter (SKM 2014.400 BR, som SKAT i sin afgørelse henviser til), dobbelthusførelse, godskrivelse af udbytteskat mv. Altså fradrag som skattepligtige har glemt at selvangive, men som var kendt for dem. Det var altså uagtsomt ikke at selvangive beløbene, da det inden udløbet af genoptagelsesfristen var kendt for dem, at der var mulighed for

fradrag. Dette kan ikke sammenlignes i nærværende sag, da vor klient ikke var vidende om en ændret beskatningsform på hans værdipapirer.

At glemme noget er betinget af, at man havde viden omkring det – ellers er der naturligvis ikke noget at glemme. Fra Politikens Nudansk Ordbog anvendes følgende om ordet glemme: *Undlade at fastholde noget i hukommelsen.*

Vor klient har ikke ”glem” noget, da han ikke havde kendskab til reglerne og således ikke havde noget at fastholde. Vor klients sag omhandler således ikke et glemt fradrag og følgelig skal det ikke afskære genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8, som SKAT påstår.

Nedenfor vil vi opliste de momenter, der indgår i den **konkrete bedømmelse** af forholdene i vor klients sag, der giver ret til genoptagelse som følge af særlige omstændigheder. Følgelig argumenteres for, at der ikke er tale om et glemt fradrag i denne sag.

Komplicerede regler:

Vi vil bede Landsskatteretten tage hensyn til, at reglerne for de lagerbeskattede papirer har været aldeles vanskelige og været genstand for mange ændringer siden 2009. Nedenfor oplistes blot nogle af de ændringer, der har været omkring beskatningen af disse papirer.

1. Da vor klient købte de pågældende aktier blev de beskattet som børsnoterede aktier efter realisationsprincippet
2. Aktierne blev i 2009 omfattet af reglerne om kollektive investeringsforeninger og beskatning skete efter lagerprincippet dagen efter udløbet af selskabets indkomstår (forskudt lagerprincip).
3. Da selskabet - i vor klients tilfælde - havde regnskabsår 30/6 skulle tabet opgøres med principændring fra realisationsprincippet til lagerprincippet indregnes i 2009 for dette selskab. Dette er kompliceret i sig selv.
4. Ophævelse af det forskudte lagerprincip i 2010
5. Fra indkomståret 2013 skal aktionærens indkomstår anvendes i stedet for investeringsforeningens indkomstår til fastlæggelse af ultimo- og primoværdier ved noterede investeringsforeningsbeviser.

Således har reglerne været ændret i flere omgange. De forvirrende regler, som vor klient var underlagt, om forskudt lagerprincip samt anvendelse af selskabets indkomstår er således ophævet. Dette er efter vores overbevisning et udtryk for, at lovgiver erkender, at de daværende regler var uhensigtsmæssige.

Fra den seneste lovændring i 2013, L 95 af 29. februar 2012, punkt 3.7.2 ses dette:

Det foreslås derfor, at gevinst og tab, som vedrører aktier og investeringsbeviser, der er udstedt af et investeringsselskab, og derfor skal lagerbeskattes, skal opgøres på grundlag af værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår, når der er tale om aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller registreret i en værdipapircentral, og når der er tale om investeringsbeviser. Dette vil også være i overensstemmelse med det sædvanlige princip for lagerbeskatning.

Vor klient har ikke haft indsigt i konsekvenserne af lovændringerne i 2009 for ham - med skift fra realisationsprincip til lagerprincip for børsnoterede aktier som skattemæssigt ændrede kvalifikation til investeringsforeningsbeviser samt reglerne om forskudt lagerprincip. Reglerne om forskudt lagerprincip blev således også ændret igen allerede med virkning fra 2010.

Dette for så igen fra 2013 at ændre beregningen af lagerreguleringen fra selskabets regnskabsår til skattheyderens regnskabsår.

De mange lovændringer, som har skattemæssig indvirkning på et enkelt værdipapir vil medføre utilsigtede fejl fra såvel skattheyderne og SKAT selv.

Vor klient var af den overbevisning, at han havde erhvervet børsnoterede, realisationsbeskattede papirer, som kun var faldet i værdi siden købet, og derefter ikke skulle selvangive noget til SKAT før han realiserede papirerne. Fra de årlige årsopgørelser fra banken over sit depot, jf. bilag 2, er der ej heller ikke sket et skifte i klassificeringen. Alle år siden anskaffelsen i 2007 er papirerne listet som "aktier" i lighed med den anden aktie Capinordic, som vor klient også ejede i disse år. Vor klient har således selvangivet i overensstemmelse med hans køb og de senere års årsopgørelser fra banken, som dokumenterer, værdipapirets art og skattemæssige klassifikation, ejerforholdet

og værdiansættelsen.

Fejlagtige årsopgørelser fra bank:

Hvor klient er således ej heller fra bankens opgørelser blevet opmærksom på, at der skulle være sket et skifte i reglerne, således at de pågældende værdipapirer skulle indregnes i selvangivelsen for 2009, selv om der var tale om et tab på en børsnoteret aktie. For 2009 fremgår det ligeledes af vor klients skattemappe, at papirerne er registreret som aktier og ikke lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser. Kursværdien, der er angivet er kursværdien 31/12-2009. Se vedlagte bilag 4. Således er der sket en fejl i indberetningen fra banken for 2009, da lovændringen trådte i kraft pr. 1. januar 2009. Vor klients bank har således ej heller været opmærksom på, at ændringen havde betydning for klient allerede i 2009. Vor klient har dog imidlertid ikke anvendt sin skattemappe til brug for registrering af værdipapirer eller ved kontrol af indberettede oplysninger. Det kan ligeledes ses af skattemappen, er der ikke er indberettet oplysninger omkring køb for hans respektive værdipapirer. Vor klient har alene kontrolleret sine oplysninger fra bankes bilag og har selvangivet i god tro om, at der fortsat var tale om realisationsbeskattede aktier.

Det var således først i 2013, at SKATs værdipapirsystem gjorde vor klient opmærksom på problemet.

Delkonklusion:

Vi har ovenfor påvist, at der er tale om særlige omstændigheder, da en opretholdelse af skatteansættelsen medfører en helt urimelig beskatning af vor klient.

Vi har påvist, at der ikke blot er tale om et "glemt" fradrag.

Den manglende selvangivelse af tabet som kapitalindkomst i 2009 er udelukkende sket på grund de ændrede og komplicerede regler, som vor klient ikke havde kendskab til og ikke vidste han skulle søge rådgivning om.

Den fra banken modtagne dokumentation, der identificerer aktierne, giver ikke vor klient nogen information, der kan lede ham til at tro, at der ikke fortsat er tale om børsnoterede aktier, som på købstidspunktet.

Vor klient har således ikke bevidst undladt at selvangive, men han har blot selvangivet i et forkert felt. Der er således ikke tale om sløseri eller forglemmelse fra vores klient side ved udarbejdelsen af selvangivelsen.

Vi mener således, at ovenstående momenter begrundes, at der er tale om særlige omstændigheder, der bør berettiges til genoptagelse efter § 27, stk. 1., nr. 8.

Samspillet mellem SFL § 26, stk. 2 - SKM 2014.302.SKAT, § 26, stk. 7 samt § 27, stk. 1, nr. 2.

27 stk. 1 nr. 2

SKM2014.302.SKAT giver mulighed for genoptagelse af 2010 for vor klient efter SFL 26, stk. 2, da SKAT erkender, at værdipapirsystemet har været fejlbehæftet. Vor klient blev som nævnt først bekendt med den ændrede beskatningsform i 2013, da beregningsprogrammet overførte en avance til hans selvangivelse.

Dertil kan vi sige, at havde værdipapirsystemet virket efter hensigten i tidligere år (2010-2012), var vor klient blevet gjort opmærksom på den ændrede beskatning tidligere, og han ville have kunnet anmode om genoptagelse efter de ordinære frister. Netop genoptagelsescirculæret SKM2014.302 giver skattepligtige en yderligere genoptagelsesmulighed, da SKAT erkender, at systemet ikke har virket efter hensigten, og der er opdaget mange fejl. Eksempelvis fejl ved ”grundregistreringer”, hvor køb ikke er indberettet. Det havde været på sin plads, at også personer som havde erhvervet værdipapirer med forskudt indkomst, som vor klient, havde været omfattet af bestemmelsen. Alene fordi selskabets indkomstår er forskudt, har vor klient ikke haft denne mulighed. Vel og mærke den forskydningsregel, som nu er ophævet.

Det er vor opfattelse, at det er i strid med hensigten med udstedelsen af SKM2014.302.SKAT, at denne gruppe af skatteydere, med værdipapirer med forskudt indkomstår, ikke bliver omfattet. Dette da SKAT ikke ved udstedelsen af SKM2014.302 har været opmærksom på den særlige gruppe af skatteydere, som havde investeret i selskaber med forskudt regnskabsår i 2009. Hensigten med styresignalet har været, at dette skulle sikre, at alle lagerbeskattede værdipapirer blev omfattet tilbage fra lovændringen i 2009. Dette da loven var indrettet som et forskudt lagerprincip, der medførte, at værdireguleringer fra 2009 skulle indregnes i 2010. Dette var blot her, at vor klients papirer var særegne, idet selskabet ikke havde kalenderår som regnskabsår.

Vi anmoder således om genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2010 efter reglerne i SFL 26, stk. 2 (som er suspenderet jf. SKM 2014.302) og § 26, stk. 7

Stk. 7. Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.

Det følger således af bestemmelsen i SFL § 26, stk. 7 at primoværdierne 2010, 2011 og 2012 således ikke kan ændres medmindre, at SKAT også ændrer ultimoværdien for 2009, 2010 og 2011.

Baggrunden for bestemmelsen i SFL § 26, stk. 7 er, at det ikke skal være muligt for en skatteyder at undgå beskatning af et beløb som følge af balanceforskydninger mellem indkomstårene, således at et evt. forældet indkomstår med et positivt beskatningsgrundlag ikke kan genoptages som følge af forældelsesreglerne.

Omvendt følger det af bestemmelsen – at skatteyderen ikke kan undgå beskatning som følge af balanceforskydninger at skatteyderen ej heller kan fortabe fradrag som følge af balanceforskydninger.

Når SKAT således har nægtet at ændre ultimoværdien for 2009 og 2010, følger det at primoværdien fra 2009 således skal anvendes i 2011. Herved opnås fradrag for nettotabet på kr. 187.251 for 2010, som efter reglerne i ABL § 19 stk. 1 og § 23, stk. 7 samt personskattelovens § 4, stk. 1 nr. 4 skulle medregnes i 2009.

Herudover følger, at der er efter SFL § 27, stk. 1 nr. 2 er hjemmel til at genoptage 2009, da:

Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår...

Lagerbeskatningen for disse værdipapirer omfattet af ABL § 19 medfører, at ansættelsen af 2011 har en direkte følgevirkning for 2010, som herefter har en direkte følgevirkning for 2009.

Jf. SKATs processuelle regler for 2009 afsnit G.1.1.2 fremgår følgende:

SFL § 27, stk. 1, nr. 2: Efter nr. 2 kan en ekstraordinær ansættelse foretages, når "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".

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere SSL § 35, stk. 1, nr. 3 og 4, jf. lov nr. 410 af 2. juni 2003.

*Efter bestemmelsen kan der generelt foretages konsekvensændringer af en skattepligtiges skatteansættelser vedrørende andre indkomstår. **Den skatteansættelse, der begrunder konsekvensændringen, kan ligge såvel uden for som inden for de almindelige ansættelsesfrister i SFL § 26.** Bestemmelsen kan fx anvendes i tilfælde, hvor skattemyndighederne inden for de almindelige ansættelsesfrister forhøjer en skatteansættelse med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes, eller at den skattepligtige inden for de almindelige frister begærer en skatteansættelse nedsat med den virkning, at skatteansættelsen for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal forhøjes, fx spørgsmålet om hvilket indkomstår en renteudgift skal henføres til. Der kan henvises til SKM2003.501.LSR, hvor skattemyndighederne vedrørende indkomståret 2000 foretog en ændring i et selskabs hensættelser til garantiforpligtelser. Som en følge heraf blev der yderligere foretaget primo- og ultimoreguleringer for 1999 og 1998, hvor 3-års fristen i den dagældende SSL § 34 ikke var udløbet. Vedrørende 1997, hvor 3-års fristen var udløbet, blev der alene foretaget ultimoregulering. Landsskatteretten fastslog, at ultimoreguleringen for 1997 kunne foretages med hjemmel i den dagældende SSL § 35, stk. 1, nr. 3, ligesom Landsskatteretten anerkendte, at der som led i at opnå en materielt korrekt ansættelse for 1997 også skulle foretages primoregulering i dette år.*

Således skal SKAT også i vor klients tilfælde anerkende, at ultimoværdien skal ændres for 2009 og 2010 til trods for at den ordinære ligningsfrist er overskredet, idet der herved opnås en materielt korrekt skatteansættelse for 2009 og 2010.

Vi er opmærksomme på, at der i Ligningsvejledningen for 2013 er indføjet en praksis, som alene - om muligt - kan være gældende for indkomstårene 2012 og fremefter.

Således kan SKATs opfattelse i Ligningsvejledningen for 2013 og efterfølgende år nedfældet i den juridiske vejledning ikke finde anvendelse på nærværende sag. Vi mener, der er tale om en skærpende praksis, og derfor om denne kan jf. et grundlæggende forvaltningsretligt princip kun virke fremadrettet jf. den juridiske vejledning A.A.7.1.5.

Vi vil dog alligevel gerne bestride SKAT's opfattelse, som meddelt i den juridiske vejledning for 2013, om at SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 2 ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer. Dette synspunkt fremstilles i den juridiske vejledning 2014 i afsnit A.A.8.2.1.7, som oprindeligt først i 2013 blev nedfældet i afsnit C.B.4.3 **uden henvisning til praksis eller andet**, som skulle danne grundlag for synspunktet.

SKAT mener ikke, at bestemmelsen kan anvendes på lagerbeskattede papirer, da ændring i værdien i et indkomstår ikke skulle være en direkte følgevirkning.

Baggrunden for misforståelsen herom skal formentlig findes i varelagerlovgivningen og den skattemæssige behandling heraf.

I høringsvar til L 144 2013/2014 besvarer den nuværende skatteminister høringsvar fra Investeringsforeningsrådet med følgende:

"Rækkevidden af adgangen til ordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, indbefatter ikke lagerbeskattede værdipapirer. Det skyldes, at opgørelsen af henholdsvis varelager og beskatning af værdipapirer efter lagerprincippet sker efter to helt forskellige principper. Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, har til formål at opfange de situationer, hvor værdien ultimo et indkomstår skal anvendes primo det næste indkomstår. Ved opgørelsen af en balancepost, som fx et varelager, skal værdien ultimo et indkomstår indtægtsføres primo det følgende indkomstår. Ved opgørelsen efter lagerprincippet er det derimod forskellen mellem værdien ultimo og primo, som skal beskattes. Ved opgørelsen efter lagerprincippet er der således ikke behov for at anvende værdien ultimo det foregående indkomstår, når man genoptager skatteansættelsen for et indkomstår".

Det synes således at være baggrunden for, at SKAT ikke mener, at lagerbeskattede papirer kan sammenlignes med et varelager til trods for, at de begge er balanceposter.

Vi er helt uforstående over for dette synspunkt. Den praksis for opgørelse af varelagre, som skatteministeren henviser til, er de regler om procentvis nedskrivning af varelagre, der var gældende efter varelagerlovens § 1, stk. 3 og som fra og med indkomståret 1998 ikke længere procentvis kan nedskrives. Det var denne procentvise nedskrivning, som man skattemæssigt udgiftsførte ultimo året og skattemæssigt indtægtsførte primo det følgende år. Disse regler finder således ikke længere anvendelse.

De nuværende skattemæssige regler for regulering af varelager sker i flg. den juridiske vejledning C.C.3.1.1 på følgende måde:

Vareforbruget beregnes ved at lægge årets varekøb til det varelager, der eksisterede ved årets begyndelse, og fratække summen af det varelager, der er i behold ved udgangen af indkomståret.

Dette princip er fuldstændig identisk med opgørelsen for værdipapirer, hvor avance/tab opgøres ved at kursværdien ved årets begyndelse på de værdipapirer, der eksisterede primo året, tillægges årets eventuelle køb, og fratrækkes kursværdien af de værdipapirer, som er i behold ultimo.

Der er derfor ingen forskel på behandlingen af disse på typer af balanceposter, hvorfor de skal behandles ens i relation til genoptagelse.

Delkonklusion

Følgelig er vor klient også berettiget til genoptagelse af deres indkomstansættelse for 2009 og 2010, som følge af samspillet mellem SFL § 27, stk. 1, nr. 2, SFL § 26, stk. 2, SKM 2014.302.SKAT og § 26, stk. 7.

Urimelige regler og lille frist regel

I vor klients sag fastholder vi derfor, at fristreglen i § 27, stk. 2 er overholdt, da vor klient reagerer straks han bliver opmærksom på, at værdipapirerne fra Formuepleje bliver beskattet før et salg. Det var således først ved SKATs værdipapirsystem, som gjorde vor klient opmærksom på problemet.

At der tilsyneladende har været vejledning på hjemmesiden ændrer ikke herpå, idet vor klient ikke har vidst, at der var lavet lovændringer, og derved skulle søge information om

beskatningen. Vi henviser til nyligt afsagt landsskatteretskendelse med journal nr. 13-0100396. Denne omhandler blandt andet skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Heri fastlægger landsskatteretten, at der ved fristen i § 27 stk. 2 henses til klagerens subjektive kundskabstidspunkt. Således skal fristen ses i lyset af, hvornår klageren er kommet til kundskab om fejlen. I sagen var der lagt en agterskrivelse i klagerens skattemappe, som klageren ikke havde set. Først da han modtog brev fra inddrivelsesmyndigheden, blev han opmærksom på fejlen.

Hans subjektive kundskabstidspunkt er altså ikke, som SKAT påstår, når Formuepleje har lagt en vejledning på hjemmesiden.

Vor klient har jo ikke vidst, at der var grundlag for at kigge efter beskatningsopgørelse, da han jo ikke oprindeligt havde købt lagerbeskattede papirer. Det relevante tidspunkt er således, når vor klient bliver opmærksom på det grundlag, der foranlediger henvendelsen til SKAT i 2014. Fristen kan således ikke regnes tidligere end dette, da der naturligvis er formodning for, at vor klient ville have reageret tidligere, såfremt han var bekendt med beskatningsreglerne.

Vor klient har således reageret straks han blev opmærksom på problemet, og 6 mdr. fristen er derved overholdt.

3.2 Subsidiær påstand:

Hvis Landsskatteretten ikke giver fuldt medhold i genoptagelsesspørgsmålet for så vidt angår 2009 og 2010 finder vi ikke, at SKAT har hjemmel til at korrigere primoværdien for 2011, jf. SFL § 26 stk. 7, som vi har redegjort for ovenfor.

Vor subsidiære påstand er således, at vor klients indgangsværdi for 2011 skal være til de faktiske oprindelige indgangsværdier fra 2009 på kr. 257.510.

4. Konklusion:

Således har vi ovenfor redegjort for, hvorfor der i vor klients sag er tale om særlige omstændigheder, jf. SFL § 27, stk. 1 nr. 8 og derudover har vi redegjort for samspillet mellem SFL § 26, stk. 2 – SKM2014.302.SKAT, § 26, stk. 7 samt SFL § 27, stk. 1 nr. 2.

Vi har påvist, at

- SKATs afgørelse medfører urimelig beskatning
- afgørelsen er i strid med grundlæggende princip om symmetri i beskatningen.
- vor klient har oprindeligt købt børsnoterede realisationsbeskattede aktier
- papirerne er klassificeret som børsnoterede aktier og ikke investeringsforeningsbeviser på samtlige årsopgørelser fra banken frem til 2013
- der er ikke tale om et glemt fradrag
- på R75 er papirerne i 2009 indberettet som aktier og ikke som investeringsforeninger
- styresignalet 2014.302 fra SKAT retteligt også bør gælde for vor klient for indkomståret 2009
- at det subjektive kundskabstidspunkt indtræder i maj 2014.

Subsidiært skal indgangsværdierne for 2011 for vor klient ændres til de faktiske oprindelige indgangsværdier fra 2009 på kr. 257.510. Herved nedsættes forhøjelsen i 2011 med kr. 195.958”

Klagerens repræsentant har endvidere bl.a. gjort gældende

”SKAT begrundet deres praksis - om ikke at kunne støtte ret på hjemlen i SFL § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 på lagerbeskattede værdipapirer - med en tidligere ikke-offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten, journal nr. 13-0211701. Vi er derfor først blevet bekendt med denne kendelse nu.

Det fremgår af Landskatterettens årsrapport for 2012, at alle landsskatterettens afgørelser, der efter retsformændenes beslutning må anses for principielle eller retningsgivende for rettens praksis, offentliggøres på www.skat.dk.

Endvidere fremgår det af Skatteankestyrelsens hjemmeside, at retningsgivende afgørelser offentliggøres på SKATs hjemmeside.

Ombudsmanden har efter hans egne undersøgelser fundet, at

ikke offentliggjorte kendelser kan være begrundet i, at disse lider af retlige mangler eksempelvis ved ikke at være tilstrækkeligt præcise i deres henvisning til retsgrundlaget. Det er således ikke alle afgørelser, der kan danne grundlag for praksis. Det er af vor opfattelse at kendelsen 13-0211701 har retlige mangler, hvorfor den ikke kan bruges som grundlag for praksis, og det er formentlig grunden til at kendelsen ikke er offentliggjort. De retlige mangler begrundes nedenfor under 1 og 2.

1. Klar lovhjemmel:

I bemærkningerne til lovforslaget til Skattestyrelsesloven § 34 stk. 7 og § 35 stk. 5 nu SFL § 26 stk. 7 og 27 stk. 4 (LFF 2004-04-21 nr. 235 Ændring af skattestyrelsesloven) står der beskrevet at ”Lovforslaget har til formål at fjerne uhensigtsmæssigheden i lovgivningen om sammenspillet mellem reglerne om regulering af balanceposter og frist- og forældelsesregler”.

Endvidere fremgår, at formålet er at undgå situationer, hvor ”en korrektion af en balancepost kan udløse dobbeltfradrag eller dobbeltbeskatning, i de tilfælde hvor frist- og forældelsesregler afskærer ændring af balanceposten i alle indkomstår”.

Man har således lavet en lov for at undgå den problematik, der indtræffer i samspillet mellem opgørelsen af balanceposter og frist- og forældelsesregler. I Landskatterettens kendelse af 13-0211701 anvendes en indskrænkende fortolkning af bestemmelsen i SFL § 26, stk. 7, idet man siger at bestemmelsens anvendelsesområde ikke gælder for værdipapirer.

Af lovbestemmelsen fremgår det klart og tydeligt af ordlyden, at bestemmelsen omfatter en balancepost, og der gives i lovens forarbejder eksempler som varelagre, igangværende arbejder og hensættelser. Disse poster er ligeledes balanceposter helt parallelt med værdipapirer. Det er ligegyldigt om en balancepost opgøres af en regnskabspligtig person, som f. eks. et selskab. Det er stadig en balancepost. Et varelager beskattes, som forskellen imellem værdien opgjort primo og værdien opgjort ultimo. Ligeledes beskattes lagerbeskattede værdipapirer med forskellen imellem balancens primo og ultimo værdier. Det er således også deraf udtrykket ”lagerbeskatning” opstår.

Når det som i SFL § 26, stk. 7 og SFL § 27, stk. 4 klart fremgår

af ordlyden i loven, at bestemmelsen omhandler en balancepost, så må det jo gælde alle balanceposter.

2. Lagerprincippet:

Det er således også forkert når landsskatterettelsens kendelse påpeger at forskellen imellem primo og ultimo værdier ikke påvirker driftsregnskabet. Det gør det lige præcis for lagerbeskattede værdipapirer, da det er forskellen, der giver resultatet på driften, ligesom ved et varelager.

For lagerbeskattede værdipapirer vedrører ansættelsen lige præcis opgørelsen af en balancepost, da disse værdipapirer netop ikke beskattes ved realisation, men derimod beskattes af forskellen mellem balanceværdien primo og ultimo.

I lovforslaget er der indlagt et eksempel med en virksomhed, der har selvangivet et fradrag for et hensat tab i årene 1-4, men skattemyndighederne opdager udenfor 3 års fristen, at det først kan fradrages ved realisation i år 5 se bilag A. Det betyder at skatteyder kan fratække hele tabet i år 5 og tilbageføre indkomsten i år 1-4. Men da skattemyndighederne efter de tidligere gældende regler ikke kunne gå tilbage og ændre i år 1, vil det derfor uden denne lovhjemmel være muligt at fradrage tabet i både år 1 og 5, hvilket medfører et dobbeltfradrag. Men med lovhjælmen kan skattemyndighederne ændre det ældste års primo år 2, således at det samlede tab bliver rigtigt og fradraget gives i det rigtige år og dermed undgås situationen med dobbeltfradrag.

Vi har parallelt med eksemplet i lovforslaget opstillet C's og A's situation, se bilag B. Det viser at der beskattes af 514.600 kr. selv om der reelt er et tab på -286.439 over perioden i A's situation uden lovforslaget. og der beskattes 383.350 kr. i C's situation selv om der er samlet tab på -113.188 kr.

Opgørelserne i bilag A og bilag B viser således også, at det er forskellen mellem de opgjorte balanceposter, der indgår i driftsresultatet i begge situationer. Det er således ikke korrekt, når Landsskatteretten siger, at der ved anvendelse af lagerprincippet for værdipapirer ikke er tale om opgørelse af en balancepost, men i stedet tale om opgørelse af avance/tab.

Formålet med loven har således været at skatteyder betaler den rigtige skat og således undgå såvel dobbelt fradrag som dobbeltbeskatning. I vores tilfælde er vores klient således blevet

beskattet af en urealiseret værdistigning, som vor klient aldrig skulle beskattes af. Rettelig skulle vor klient i virkeligheden have haft fradrag for det urealiserede tab, hvis der var selvangivet korrekt.

Reglerne gælder begge veje. Modsætningsvis hvis der havde været en gevinst, som SKAT ikke havde fået beskattet i et tidligere år, kunne SKAT, således beskatte den ved at ændre primo værdien såfremt balanceværdien ultimo det foregående år ændres, som beskrevet i loven. Dette betyder, at balanceværdierne kan ændres primo således at de svarer til de oprindelige anskaffelsessummer (ultimoværdierne det foregående år), jf. forarbejderne.

Dermed skabes der symmetri i beskatningen, og dermed kan man beskatte dem, som - ikke bevisligt forsætligt eller groft uagtsomt - ikke har selvangivet deres gevinst og samtidig ikke skal beskatte borgere, der fejlagtigt ikke har selvangivet fradrag efter lagerprincippet korrekt, eller fordi de har troet værdipapirbeholdningen var realisationsbeskattet.

Det er for os uforståeligt at man fra SKATs side i Ligningsvejledningen 2012 indfører en praksis, som i strid med lovens ordlyd og formål medfører beskatning, når der reelt er tale om et urealiseret tab. Hvorimod konsekvensen af SKATs praksis er, at man vil lade skatteydere med urealiseret gevinst på værdipapirer gå fri fra beskatning.

3. Styresignalet:

Giver Landsskatteretten vor klient medhold i, at Styresignalet kan anvendes til genoptagelse henviser vi til vores opgørelse i bilag B, som viser, at ændringen for 2010 således vil være til gunst for vor klient.

Skulle Landsskatteretten ikke give medhold i, at Styresignalet kan anvendes af vor klient til at opnå genoptagelse for 2010 og således også opnå genoptagelse for 2009 efter SFL § 27, stk. 1 nr. 8 og/eller SFL § 27, stk. 4 – kan vor klient støtte ret på vor subsidiære påstand, hvor primoværdien 2011, jf. SFL § 26, stk. 7 skal ændres til ultimoværdien det foregående år, jf. vores eksempel bilag C.

4. Konklusion:

De retlige mangler i landskatterettens afgørelse er hermed vist:

- Vi mener at skatteyder kan støtte ret på ordlyden i SFL § 26, stk. 7 og 27, stk. 4.
- Vi har ved eksempler i bilag A og B dokumenteret at lagerprincippet er ens for værdipapirer og hensættelser, som vist i lovbemærkningerne.
- Vi har vist at der netop er tale om, at forskellen mellem opgørelse af balanceposter primo som ultimo påvirker driftsresultatet og således beskatningsgrundlaget.
- Vi har med henvisning til lovforarbejder og bemærkninger fundet, at formålet med SFL §§ 26 og 27 netop er at sikre korrekt beskatning af skatteyderne og samtidig undgå dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag, som følge af fristreglerne i SFL §§ 26 og 27.

Vi mener således ikke, at SKAT på grundlag af den konkrete kendelse fra Landskatteretten kan ændre praksis, som indsat i ligningsvejledningen gældende fra 2012.

Herudover har vi vist, at genoptagelse af skatteansættelsen med henvisning til styresignalet SKM.2014.647.SKAT vil være til gunst for vor klient.”

På retsmødet gentog repræsentanten sine synspunkter. Repræsentanten bemærkede supplerende, at investeringsbeviserne i indkomståret 2009 er indberettet som værende aktier. Af de indberettede oplysninger for 2010 fremgår, at der er tale om investeringsbeviser, og det er først i indkomståret 2010, der er indberettet et beløb i felt 38.

Landsskatterettens afgørelse

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, fremgår, at told- og skatteforvaltningen ikke kan 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. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, fremgår, at en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, fremgår, at hvis en ansættelse efter stk. 1 eller 2 (ordinær ansættelse) vedrører opgørelsen af en balancepost, kan

opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.

Af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 (lovforslag nr. 235 2003/2004) fremgår, at de omhandlede balanceposter for eksempel er varelagre, igangværende arbejder og hensættelser. Lovforslaget var i høring og Told- og Skattestyrelsen påpegede, at en skatteansættelse aldrig vedrører en balancepost, men vedrører indkomster, udgifter, fortjeneste og tab. Følgende fremgår af Skatteministerens høringssvar:

”Når udtrykket ”balancepost” er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimo-problemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen ”vedrører opgørelsen af en balancepost”.

Lovforslaget angår kun opgørelsen af de balanceposter i regnskabet, som indgår i driftsresultatet. Den skattemæssige driftsmiddelsaldo påvirker alene den skattepligtige indkomst ved størrelsen af de skattemæssige afskrivninger.

Hvis et afskrivningsgrundlag er ansat forkert, kan det korrekte afskrivningsgrundlag lægges til grund for skatteansættelsen inden for den ordinære ansættelsesfrist. (...).

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, fremgår, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår.

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, fremgår, at told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af skatteansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Skatteforvaltningslovens § 27 er en videreførelse af § 35 i den tidligere skattestyrelseslov.

Følgende fremgår blandt andet af forarbejderne til bestemmelsen i den dagældende 35, stk. 1, nr. 8, i skattestyrelsesloven:

“ ...

Den foreslåede bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden at fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det

efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen. Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. (...) Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, med mindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende. (...) Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen (...) Den skattepligtige skal endvidere dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. (.)”

Af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, fremgår, at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. nævnte tilfælde, hvis genoptagelsesansøgningen fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af fristerne i § 26.

Af aktieavancebeskatningslovens § 19, stk. 1, fremgår, at gevinst og tab på aktier og investeringsbeviser m.v. udstedt af et investeringselskab medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Formueplejeselskaberne er ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 om ændring af selskabsskatteloven, fusionsskatteloven og forskellige andre skattelove, jf. § 2, nr. 1, overgået til at være investeringselskaber omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19.

Af § 10, stk. 9, i lov nr. 98 af 10. februar 2009, fremgår, at § 2, nr. 1, har virkning fra og med gevinst og tab, der opgøres for indkomståret 2009 og henføres til indkomståret 2010 efter bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7. For aktier og investeringsforeningsbeviser, som er anskaffet inden begyndelsen af indkomståret 2009, og som ikke er afstået på dette tidspunkt, opgøres gevinst og tab for indkomståret 2008 som forskellen mellem værdien af aktien eller beviset ved udgangen af indkomståret 2008 og anskaffelsessummen. Den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab henføres til den skattepligtige indkomst for 2009. For personer medregnes den herved opgjorte gevinst eller det herved opgjorte tab ved opgørelsen af aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, medmindre disse aktier eller investeringsbeviser m.v. er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17.

Af aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 1.- 2. pkt., jf. lovbekendtgørelse nr. 171 af 6. marts 2009 og lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011 af aktieavancebeskatningsloven, fremgår, at den skattepligtige skal anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på aktier, investeringsforeningsbeviser m.v. omfattet af §19, stk. 1. I de tilfælde, hvor den skattepligtige og investeringssselskabet har forskelligt indkomstår, træder værdien ved begyndelsen af investeringssselskabets indkomstår i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringssselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår. For aktier, som den skattepligtige har erhvervet i løbet af investeringssselskabets indkomstår, træder anskaffelsessummen i stedet for aktiernes værdi ved begyndelsen af indkomståret.

Af Den juridiske vejledning, version 1.3, pkt. A.A.8.2.1.7, gældende fra 21. januar 2011 – 14. juli 2011, fremgår: ”En balancepost i ansættelsen kan f.eks. være varelager, igangværende arbejder eller hensættelse.”

Ligelydende fremgår af Den juridiske vejledning version, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7 og 1.9. Af Den Juridiske Vejledning, afsnit A.A.8.2.17, gældende fra 15. januar 2014 fremgår som nyt, ”Det er SKATs opfattelse, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer, herunder renteswaps”.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, omfatter efter bestemmelsens forarbejder ikke lagerbeskattede værdipapirer og lagerbeskattede finansielle kontrakter, ligesom bestemmelsen ikke omfatter lagerbeskattede fordringer og gæld. Denne opfattelse af lovbestemmelsens anvendelsesområde kommer tilsvarende til udtryk i lovudkast om forslag til ændring af bl.a. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, jf. de specielle bemærkninger til lovforslagets § 6. Lagerprincippet, som det kommer til udtryk i f.eks. aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 2, 2. pkt. og § 23, stk. 7 og kursgevinstlovens § 33, stk. 1, er et princip, der står i modsætning til realisationsprincippet i aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 1 og kursgevinstlovens § 33, stk. 2. Princippet fastslår dels, hvordan en avance og et tab skal opgøres, dels i hvilket indkomstår gevinsten hhv. tabet skal medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. ”Værdien af kontrakten ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse” er ikke balanceposter, der er omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, men værdier, der indgår i en opgørelse af gevinst og tab, der skal medregnes i indkomståret.

Den ændring af skatteansættelsen for 2009 og 2010, som klageren ønsker gennemført, er ikke en direkte følge af SKATs efterfølgende ændring af klagerens skatteansættelse for indkomståret 2011 og frem. Den ændring, som klageren ønsker skyldes, at han ikke har selvangivet tab/gevinst på sine

investeringsbeviser i 2009 og 2010.

Landsskatteretten lægger til grund, at klageren kun ønsker sin skatteansættelse for 2010 genoptaget, hvis han kan få sin ansættelse for 2009 genoptaget.

Værdipapirsystemet gjaldt ikke for indkomståret 2009. Allerede derfor er det ikke en fejl, at genoptagelsescirkulæret ikke gjaldt for indkomståret 2010. SKATs styresignaler, som er offentliggjort som SKM2014.302.SKAT og SKM2014.647.SKAT, giver kun adgang til ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 2010. SKAT har ikke efter styresignalet haft pligt til af egen drift at genoptage klagerens skatteansættelse for 2010 ekstraordinært, idet en genoptagelse af indkomståret 2010 uden samtidig genoptagelse af indkomståret 2009, som ikke er omfattet af styresignalet, samlet set vil være til ugunst for klageren. Ved en genoptagelse af skatteansættelsen for 2010 skal indgangsværdien i 2010 ifølge repræsentantens opgørelse ansættes til 197.160 kr. Det vil medføre en forhøjelse af kapitalindkomsten i 2010 på 93.050 kr. Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. nr. 8, har ikke til formål at sikre en materiel rigtig afgørelse og tillade ret til genoptagelse, hvis der ikke kan ske genoptagelse efter de objektive regler i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1 – 7.

Selv om der er tale om komplicerede skatteregler, giver det ikke ret til ekstraordinær genoptagelse. Det er skatteyderens ansvar at selvangive korrekt, og kan skatteyderen ikke finde ud af reglerne, er skatteyderen henvist til at søge sagkyndig rådgivning. Det forhold, at der er tale om betydelige beløb, begrunder heller ikke i sig selv, at klageren har ret til ekstraordinær genoptagelse, idet ret til genoptagelse efter bestemmelsen forarbejder tillige forudsætter, at skattemyndigheden har begået en fejl eller f.eks. har foretaget en urimelig skatteansættelse. Det skyldes ikke fejl begået af SKAT eller svig fra tredjemand, at selvangivelsen for 2009 og dermed årsopgørelsen for 2009 ikke var korrekt. Det fremgår af R75 opgørelserne for 2010 - 2013, som er lagt i klagerens skattemappe, at klageren er ejer af beviser i formueplejeselskaber, og at gevinst/tab efter lagerprincippet skal overføres til selvangivelsens rubrik 38. Klageren var derfor inden udløbet af fristen for at bede om ordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 og 2010 i besiddelse af faktiske oplysninger, som gjorde ham i stand til at opdage den fejlagtige selvangivelse. Det er ikke godtgjort, at der foreligger andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. Selv om klageren i 2010 var i besiddelse af oplysninger, der gjorde ham i stand til at opdage, at han havde selvangivet forkert, ventede han til maj 2014 med at bede om ekstraordinær genoptagelse. Det er ikke godtgjort, at der er særlige forhold, der begrunder, at der skal ses bort fra 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Landsskatterettens afgørelser i sag nr. 13-021170 (SKM2014.860 LSR) og

sag nr. 13-05655823 (SKM2015.124 LSR) vedrører klager over afgørelser, som SKAT traf hhv. den 13. juni 2013 og den 18. juli 2013. Formuleringen af afsnit A.A.8.2.1.7 i de tidligere udgaver af Den juridiske vejledning indeholder ikke entydige udsagn til støtte for klagerens påstand om, at der forud for januar 2014 var etableret en fast praksis om, at lagerbeskattede finansielle værdipapirer er omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 2.

SKATs bemærkning i Den juridiske vejledning, version 2.1 om, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 1, nr. 1 og 2, ikke finder anvendelse på lagerbeskattede værdipapirer er derfor ikke udtryk for en praksisændring til skade for klageren.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKATs afgørelse vedrørende afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 og 2010.

Allerede fordi det følger af ordlyden af aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 2. pkt., jf. lovbekendtgørelse nr. 796 af 20. juni 2011, at værdien ved begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår, kan indgangsværdien i 2011 ikke ansættes til 257.510 kr., som påstået. Landsskatteretten giver derfor ikke klageren medhold i den subsidiære påstand. Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse for 2011".

Af den dagældende ligningsvejledning vedrørende rubrik 38 fremgår, hvilke oplysninger Skat har på forhånd, og hvilke skatteyderen selv skal oplyse.

Forklaringer

Der er under sagen afgivet forklaring af A og B samt vidneforklaring af statsautoriseret revisor E.

A har forklaret blandt andet, at han er uddannet tekstilingeniør i Tyskland. Han har læst HD i organisation. På første del af uddannelsen skulle man igennem en del om regnskab. Siden den tid har han følt sig i stand til at udfylde selvangivelse m.v. selv. Han har købt og solgt huse m.v. og kun haft hjælp til det endelige skøde.

I 2006 købte han investeringsbeviserne i Formulepleje Penta. Siden 2000 havde han arbejdet som selvstændig. Efter nogle år begyndte det at gå udmærket. Han havde ikke så stor en pensionsopsparing, og derfor købte han investeringsbeviser i Formuepleje. Han investerede i 2006 en del af

husets friværdi og købte investeringsbeviserne. Det var en

pensionsopsparing. Det var ikke meningen, at han skulle handle med beviserne. Det har altid været langsigtet. I forbindelse med købet spurgte han ikke rigtigt nogen til råds. Han mente selv at kunne træffe de rigtige beslutninger. Han bad bare banken, Sydbank, om at købe beviserne. Han har aldrig haft møde med Formuepleje. Han talte ikke med nogen om, hvordan investeringsbeviserne skulle behandles på selvangivelsen. Han "vidste selv bedre". Han tænkte, at det var en god forretning, at han, når han gik på pension, havde en mindre formue liggende. Han var ikke i 2006 opmærksom på, at der var realisationsbeskatning. Det var "bare aktier". Han selvangav den beholdning, han havde, ud fra de depotudskrifter, han fik fra Sydbank. Han selvangav kursværdien, som også var den, banken indberettede til Skat. Han gik ud fra, at det var rigtigt, når det kom fra banken. Sådan har han gjort hvert eneste år.

Han var opmærksom på lovændringen i 2009, hvor man overgik fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning. Han kunne næsten ikke undgå at være opmærksom herpå, da der blev skrevet meget om det. Han tænkte, at det ikke var noget problem, og at han da godt kunne finde ud af det. Derfor lavede han hvert år en opgørelse for at se, om der havde været tab eller gevinst. Han skulle ikke betale skat, før der havde været en gevinst. Han havde aldrig forestillet sig, at han ville blive dobbeltbeskattet, hvilket er sket her. I 2009 havde han et kursværditab. Da han senere fik en kursværdigevinst, blev han beskattet heraf. Han har ikke fået lov til at fremføre tabet i 2009, fordi han havde skrevet det i en forkert rubrik. Det står som et tab på aktier, men han har ikke fået lov at fremføre det i relation til gevinsten på investeringsbeviserne. Han talte ikke dengang med nogen rådgiver. Han fulgte med efter bedste evne og gik ud fra, at det, han gjorde, var det rigtige. I forbindelse med hans agenturvirksomhed har han altid haft en revisor til at revidere virksomhedsregnskabet, men ikke selvangivelsen. Han har selv overført beløb fra virksomhedsregnskabet til selvangivelsen.

De småinvesteringer, han havde ved siden af, mente han, at han godt selv kunne håndtere.

Foreholdt ekstraktens side 106ff, tast selv-oplysninger for 2009, nærmere side 107, rubrik 66, har A forklaret, at underskuddet fra Penta blev noteret som tab på aktier i denne rubrik. Dette gjorde han, fordi det var tab på aktier. Han var ikke opmærksom på, at han skulle selvangive tabet i rubrik 38. Han havde ikke nogen fordel overhovedet ved at gøre det på denne måde – tværtimod.

I de årlige depotoversigter fra banken var investeringsbeviserne oplyst, som om de var aktier, indtil 2014, hvor det var for sent at korrigere. Da blev han gjort opmærksom på det. Baggrunden herfor var, at Skat indkaldte til et møde hos revisor vedrørende momsregnskabet i hans virksomhed. Der var noget med et styresignal om momsangivelse i forbindelse med eksport til

andre EU-lande. Skat gennemgik alt for en 5 års periode. Han fik oplyst, at Skat også havde set på hans personlige forhold, og at han skulle beskattes af gevinst efter 2009 på Penta værdipapirerne. Han blev blandt andet beskattet af gevinsten for 2010. Han fik at vide, at han havde glemt at oplyse tab, hvilket han bestred.

Det "Servicebrev 2012", som er fremlagt i et særskilt ark, er sendt til hans ægtefælle, men han har har elv fået et tilsvarende servicebrev. Der står ikke noget i brevet om, at tabet skal anføres i rubrik 38. Det kom først frem for hans vedkommende i 2014.

Efter Skats kontrol skyndte han sig at "droppe" Risskov Revision, og han fik anbefalet E, som har kørt sagen siden. Det var som nævnt i forbindelse med kontrollen i hans virksomhed, at han blev opmærksom på, at noget var forkert vedrørende hans personlige skatteforhold. Mødet med Skat var nok i foråret 2014. Han kan ikke komme datoen nærmere, men kan finde frem til det. Hvis han ikke får medhold i sagen, er konsekvenserne for ham og hans hustrune en udgift på en halv million i skat og sagsomkostninger.

B har forklaret blandt andet, at han er uddannet civilingeniør og lige nu er beskæftiget med design og udvikling af et anlæg til fremstilling af methanol. Han er lønmodtager og har altid været det. Det, han på selvangivelsen har kæmpet lidt med, har været hans befordringsfradrag, men ellers har hans indkomstforhold været simple.

Han anskaffede sammen med sin hustru de omhandlede investeringsbeviser i 2007. Baggrunden var, at de dengang havde en pensionsopsparing og en fri værdi i huset. Det gode råd var at sprede formuen lidt ud, og derfor investerede de noget af friværdien i huset i Formuepleje. De havde et møde med Formuepleje, hvor Formuepleje talte varmt for produktet. De kom ikke noget videre ind på skatteforhold. Det var hans klare indtryk, at investeringer blev realisationsbeskattet i forbindelse med afståelse. Han er nok sådan, at han prøver at gøre tingene lidt simple, så han havde i baghovedet, at det var sådan, det foregik.

Han var beklageligvis ikke opmærksom på lovændringen i 2009. Der var ingen fra Formuepleje, der tog kontakt til ham. Han har aldrig haft brug for revisor. Hvis Formuepleje havde kontakten ham, ville han have indrettet sig efter lovgivningen. Han er indstillet på at betale den skat, som lovgivningen kræver. Han har ikke noget ønske om at snyde nogen. Han læser ikke Lovtidende. De holder Politiken derhjemme. Han burde måske have tænkt over, da de investerede, at det krævede, at man fulgte med i tingene.

Hans selvangivelser for 2009 og 2010 kørte "pr. automatik", da han var

almindelige lønmodtager. Han havde ikke nogen til at hjælpe sig. Det eneste, han har siddet og set på, har været befordringsfradraget, og det har været i "småtingsafdelingen". Spørgsmålet om rubricering var ikke noget, han beskæftigede sig med.

Foreholdt ekstraktens side 95 har B forklaret, at han hele tiden har opfattet investeringsbeviserne som aktier. Han har ikke sat sig så meget ind i forskellen på aktier og investeringsbeviser. Han så på depotoversigterne, ekstraktens side 101 ff, når de kom. Det var altid spændende at se, hvordan formuen udviklede sig. Der var ikke nogen, der fortalte ham, at der rent skatteteknisk ikke var tale om aktier.

Han blev opmærksom på, at der var noget galt, da hans hustru og han i 2014 fik årsopgørelsen for skatteåret 2013. De kunne se, ekstraktens side 85, at de blev beskattet af, at Formuepleje-aktierne var steget i værdi. Han fik vistnok årsopgørelsen i marts 2014. Han skulle lige tygge lidt på det og finde ud af, hvad de skulle gøre. Det var nok omkring 1. april 2014, han kontaktede E. Han fik hendes rådgivning. Først mente hun, at der ikke var noget at gøre ved det, fordi forældelsesfristen var sprunget, men derefter så hun nærmere på det og mente, at Skat ikke havde gjort helt, som de skulle, og derfor bad de om genoptagelse og kørte sagen ved Landsskatteretten.

Han kan ikke genkende ekstraktens side 96, udskrift fra Tast Selv.

Statsautoriseret revisor E, har forklaret blandt andet, at det var A's daværende revisor, der indbragte sagen for Skat, mens det var hende, der gjorde det for B. Hun indbragte begge sager for Landsskatteretten. Hun kendte ikke noget til sagerne, før hun blev kontaktet herom. Hun kender B privat, men har ikke været revisor for nogen af sagsøgerne tidligere.

Baggrunden for genoptagelsesanmodningerne var, at sagsøgerne henvendte sig til hende, og hun så på sagerne. Hun vurderede genoptagelsesmulighederne og mente så, at der var mulighed for at få genoptaget sagerne, enten som følge af balanceprincippet eller på grund af særlige omstændigheder. Hun forklarede kunderne, at selv om man var ude over de almindelige frister, var der genoptagelsesmuligheder, som hun syntes, de skulle forsøge.

Styresignalet i 2014 kom i forbindelse med, at hun påklagede afgørelsen. Styresignalet vedrørte kun indkomstår fra 2010. Dette er dog en fejl. Ændringen af lovgivningen til lagerbeskatning skulle egentlig gælde fra 1. januar 2010. Da der imidlertid var selskaber, der havde bagudforskudte regnskabsår, fik man en konflikt i skattesystemet. Man var nødt til at lave lovgivning med tilbagevirkende kraft. Da man lavede rettelser af det

manglende værdipapirsystem, tænkte man ikke over, at der var nogle skatteydere, der var påvirket af de bagudforskudte regnskabsår og derfor ikke blev omfattet af styresignalet. Der var mange almindelig skatteydere, der kom i klemme. Det var selskabets indkomstår, der var skyld i det. Hendes kunder havde ikke noget incitament til at forstå, at der, da de skulle selvangive for 2009, var sket noget, der havde konsekvenser for dem. Det fremgik heller ikke for 2009 af selvangivelsesblanketterne. Det, der var indberettet til Skat, var indberettet som børsnoterede aktier. Dette fremgik også af bankernes kontoudtog. Når man sad som borgere og fik de papirer, man skulle bruge til udfyldelse af selvangivelsen, var der ikke noget, der på daværende tidspunkt gjorde borgerne opmærksomme på det. Hun har set på det hele, som det var dengang. Der er senere ændret på det, men det er sket omkring 2014, altså efter 3 års fristens udløb. Man kan af R75 se, at det er en registrering, der er lavet i 2014, men dette har Landsskatteretten overset i forbindelse med afgørelserne. Sagerne er offentliggjort i ligningsvejledningen, men der har man lagt vægt på nogle oplysninger, der ikke var der, da man i sin tid sad og selvangav. Skats selvangivelsesblanketter havde slet ikke noget felt 38 i selvangivelsen for 2009. Felt 38 kom vistnok ind fra 2010. Tingene blev rettet ind i 2014, men stod der ikke i 2009 og 2010. Styresignalet i 2014 forsøgte at reparere på, at værdipapirsystemet ikke har fungeret optimalt. Der var forskellige fejlkilder. Hvis nu, det hele var sket fra 1. januar 2010, som det egentlig var meningen, ville sagsøgerne være blevet reddet af styresignalet. Hvis aktiesystemet havde fungeret i 2010 og 2011, ville fejlene være blevet opdaget i tide til at få sagerne genoptaget inden for genoptagelsesfristerne. Skat erkendte egne fejl meget sent, men det var også bankernes fejl forstået på den måde, at indberetningerne var forkerte. Alle handler skulle indberettes automatisk til Skat i forbindelse med Værdipapirsystemet, og man skulle kunne gå derind og se, om der var indberettet korrekt. Der var ting, som selve systemet ikke kunne håndtere, blandt andet investeringsbeviser som de pågældende. Hun kan ikke se nogen grund til, at 2009 ikke var med i styresignalet. Hun er sikker på, at Skat har glemt det. Hvis sagsøgerne får medhold, vil de blive beskattet, som de skulle beskattes. Får de ikke medhold, bliver de dobbeltbeskattet.

Der er lige offentliggjort et nyt styresignal, hvorefter dem, der har mulighed for at få seniorfradrag, men som følge af fejlindberetninger til Skat ikke har fået seniorfradraget, har fået genoptaget deres beregninger. Efter hendes opfattelse er det en helt tilsvarende problemstilling.

Både lovgivningen om ændring fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning og lovgivningen om værdipapirsystemet skulle være trådt i kraft 1. januar 2010, men på grund af de bagudforskudte regnskabsår bestemte man, at lovgivningen vedrørende overgang fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning skulle træde i kraft allerede for så vidt angår indkomståret 2009. Når hun siger, at Skat har glemt det, er det, fordi der er tale om et "hul

mellem systemerne". Man ville kun kunne styre lagerbeskatningen, hvis man havde værdipapirsystemet. Formuepleje Pentas vejledning på hjemmesiden er hun bekendt med, men der er fejl i vejledningen. Hendes kunder kendte ikke vejledningen, for de var ikke klar over, at der var noget, de skulle undersøge. Man kan ikke støtte ret på hjemmesiden.

Styresignalet udstedt i 2009 på baggrunden af overgangen til lagersystemet havde ikke givet mening for hendes kunder, som ikke var klar over, at der var noget, der kunne ramme dem. I så fald ville de have kontaktet deres rådgivere. Ingen almindelige skatteydere kunne gennemskue reglerne. Dette fremgår også af lovbemærkningerne. Hendes kunder har ikke fejlfortolket noget, for de informationer, der har fået fra bankerne, har kun givet dem den information, at de ejede børsnoterede aktier, som de oprindeligt havde købt.

Foreholdt at A var opmærksom på overgangen, og at han forsøgte at selvangive ud fra reglerne omlagerbeskatning, har vidnet forklaret, at styresignalet skulle have reddet de mennesker, som kom i klemme. A var ikke klar over, hvordan tabet skulle indregnes. Rubrik 38 var ikke i selvangivelsesblanketterne for 2009.

Hensigten var, at lovændringen og indførelsen af værdipapirsystemet skulle være kørt parallelt. Ellers ville Skat aldrig kunne styre beskatningen, herunder også for så vidt angår noterede aktier. Man lavede en lovændring, men forholdt sig samtidig til, hvordan man så kunne styre oplysningerne. Der var dog ikke tale om nogen lovpakke.

Alle genoptagelsesbestemmelserne er der netop for at tage højde for ekstraordinære situationer. Det er ganske få, der er havnet i det hul, der er skabt, og det har aldrig været meningen.

Parternes synspunkter

A har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokumentet, hvori er anført følgende:

"Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det helt overordnet gældende, at A er berettiget til at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, idet den manglende selvangivelse af tabene på de i sagen omhandlede investeringsbeviser skyldes særlige omstændigheder.

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at A efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 er berettiget til genoptagelse af skat-

teansættelserne for indkomstårene 2009-2010, da disse bestemmelser må anses for at omfatte lagerbeskattede værdipapirer efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at A er berettiget til at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, idet disse skatteansættelser er en direkte følge af SKATs genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2011-2012.

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at A har overholdt reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvor A heller ikke af denne grund er afskåret fra ekstraordinær genoptagelse.

Såfremt retten måtte finde, at A ikke er berettiget til at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010, gøres det til støtte for den nedlagte *subsidiære* påstand helt overordnet gældende, at SKAT som følge af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 i givet fald ikke ville kunne korrigere primoværdien for 2011.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8

Reglerne omkring henholdsvis ordinær og ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse er indeholdt i bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26 og § 27. Bestemmelserne er en videreførelse af reglerne i tidligere gældende skattestyrelseslovs § 34 og § 35.

Den skattepligtiges adgang til at anmode om ordinær genoptagelse af en skatteansættelse er reguleret i bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Ifølge bestemmelsen skal en anmodning om en ordinær ændring af en skatteansættelse fremsættes som udgangspunkt senest 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Det fremgår videre af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at SKAT uanset fristen i skatteforvaltningslovens § 26 – efter anmodning fra den skattepligtige – kan gennemføre en ændring af en skatteansættelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er desuden reguleret af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvoraf det fremgår, at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis genoptagelsesansøgningen fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 26.

Som anført ovenfor er bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8. Af forarbejderne til denne bestemmelse fremgår bl.a. følgende:

”[...]”

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven, hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne. Den foreslåede bestemmelse vil dog yderlige finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden af fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Særlige konsekvensændringer, der falder uden for de tilfælde, der er opregnet i § 35, stk. 1, i øvrigt, vil endvidere kunne være omfattet af bestemmelsen. Er der eksempelvis sket beskatning af udbetalinger til medarbejdere som løn, og nægter skattemyndighederne efterfølgende arbejdsgiveren fradrag for udbetalingerne under henvisning til, at der er tale om afdrag på lån, vil konsekvensændringer vedrørende medarbejdernes skatteansættelse således kunne være omfattet af bestemmelsen.

Endvidere vil bestemmelsen kunne finde anvendelse, såfremt myndighederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse, eller hvis det må lægges til grund, at den lokale skattemyndighed fejlagtigt har afgivet genoptagelsestilsagn til den skattepligtige ud over den ordinære ansættelsesfrist, og den skattepligtige som følge heraf ikke rettidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.

Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, med mindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om

en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen. Vedrører det forhold, der begrundes ansættelsens foretagelse, flere indkomstår, skal der foretages en samlet vurdering, således at en indkomstændring for samtlige indkomstår på i alt 5.000 kr. eller mere ligeledes normalt vil tale for, at anmodningen om genoptagelse imødekommes.

Den skattepligtige skal endvidere dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. Den skattepligtige bærer således risikoen for, at bevisbyrden kan være tungere, jo ældre år der er tale om. Er der således tale om genoptagelse for indkomstår, der ligger langt tilbage i tid, og skattemyndighederne af denne grund ikke længere er i besiddelse af selvangivelsesmateriale, må der stilles krav om, at den skattepligtige fuldt og helt kan dokumentere ændringens berettigelse eksempelvis ved fremlæggelse af kopi af det relevante selvangivelsesmateriale.

Efter forslaget tilkommer kompetencen til at tillade ansættelsen ændret skatteministeren. Det er hensigten, at skatteministeren henlægger kompetencen til de regionale told- og skattemyndigheder med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen dog således, at Told- og Skattestyrelsen tillægges kompetencen i sager, hvor Ligningsrådet eller Told- og Skattestyrelsen er skatteansættende myndighed.”

Om adgangen til ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 fremgår der af Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit A.A.8.2.2.2.2.8 ”Særlige omstændigheder”, følgende:

”Reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 8, er en opsamlingsregel, der eventuelt kan finde anvendelse, når ingen af de øvrige genoptagelsesgrunde i SFL § 27, stk. 1, kan medføre ekstraordinær genoptagelse.

...

Tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af indkomst- og ejendomsværdiansættelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, er betinget af, at der foreligger særlige omstændigheder, der kan medføre ændring af en ansættelse. Det kan eksempelvis være myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige, herunder alvorlig sygdom.”

Som det fremgår af SKATs egen vejledning, er bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 en opsamlingsregel, der ifølge praksis hjemler adgang til genoptagelse i en lang række forskellige tilfælde, hvor der konkret vurderes at foreligge særlige omstændigheder.

Fra praksis skal henvises til Landsskatteretten afgørelse offentliggjort i

SKM2014.637.LSR. I sagen havde SKAT gennemført en skønsmæssig ansættelse af klageren i indkomståret 2008 på baggrund af bl.a. en privatforbrugsopgørelse. SKAT havde ved den skønsmæssige ansættelse ikke inddraget ca. halvanden million kroner, som klager havde modtaget i arv, hvorfor ansættelsen var materielt forkert, hvilket ikke blev bestridt af SKAT.

Klager bad imidlertid først om genoptagelse i forbindelse med modtagelse af en tilsigelse til udlægsforretning fra pantefogeden.

Genoptagelsesansøgningen skete ultimo 2012, dvs. efter udløbet af den ordinære genoptagelsesfrist. Klageren begrundede dette med, at han i perioder havde været sygemeldt med stresslignende symptomer, hvorfor han efter sin egen forklaring ikke havde været i stand til at anfægte SKATs skønsmæssige ansættelse.

Landsskatteretten pålagde SKAT at genoptage skatteansættelsen med følgende bemærkninger:

”Der ses ikke at foreligge nogle af de objektive genoptagelseskriterier, som anført i bestemmelsens nr. 1-7, men der foreligger efter Landsskatteretten opfattelse sådanne særlige omstændigheder, at genoptagelse kan imødekommes efter bestemmelsens nr. 8.

Uanset at der ikke ses at være begået myndighedsfejl fra SKATs side, anses der efter en konkret vurdering, at foreligge sådanne særlige omstændigheder, at det anses for åbenbart urimeligt at opretholde skatteansættelsen for klageren, da ansættelsen er baseret på et klart urigtigt grundlag. Der er ved afgørelsen lagt vægt på, at det er dokumenteret, at klageren modtog en arv fra sin farfar, og at disse penge er skattefrie indkomst for klageren. Der ses ikke at være taget hensyn til, at disse penge ikke skal beskattes ved fastsættelsen af klagerens skatteansættelse for 2008. Det vil dermed medføre en væsentlig uretmæssig beskatning af klageren, såfremt ansættelsen opretholdes.”

I sine præmisser lagde Landsskatteretten således alene vægt på, at nægtelsen af genoptagelse af klagerens skatteansættelse ville *”medføre en væsentligt uretmæssig beskatning af klageren”*.

I forlængelse heraf skal der endvidere henvises til en byretsdom afsagt den 14. november 2013, som er offentliggjort i SKM.2013.846.BR. Sagen vedrørte helt overordnet spørgsmålet om, hvorvidt sagsøger i sagen var berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sin ansættelse af momstilsvare for perioderne 2007 og 2008 i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4, der tilsvarende bestemte i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, hvorefter det er et krav, at der foreligger særlige omstændigheder.

Der forelå ifølge sagsøger særlige omstændigheder i sagen, da sagsøgers

virksomhed blev afviklet over perioden ultimo 2006 til primo 2008, og at de skønsmæssigt ansatte momstilsvare for perioderne 2007 og 2008 derfor var urealistisk høje.

SKAT burde derfor ved den skønsmæssige ansættelse af momstilsvaret for de pågældende perioder have taget højde for, at virksomheden var under afvikling med deraf følgende lavere momstilsvare, end da virksomheden var i normal drift.

Byretten udtalte i sine præmisser, at der vedrørende bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4 i bemærkninger til lovforslag nr. 75 af den 12. marts 2003 er henvist til, at skatteministeren bemyndiges til at tillade en ansættelse ændret efter anmodning fra den skattepligtige, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor. Byretten nåede herefter til følgende resultat:

”Under disse omstændigheder må SKATs skøn over momstilsvaret anses for udøvet på et forkert grundlag. Efter størrelsen af de skønnede momstilsvare sammenholdt med oplysningerne om, at driften var indstillet, findes det endvidere sandsynliggjort, at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat.”

Byretten fandt således, at det af SKAT udøvede skøn medførte en materiel urigtig ansættelse af sagsøgerens momstilsvare, hvorfor betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4, der tilsvare skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, var opfyldte, idet det måtte anses for urimeligt at opretholde den skønsmæssige ansættelse af momstilsvaret.

... ..

Til støtte for den nedlagte principale påstand gøres det gældende, at A er berettiget til at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, idet den manglende selvangivelse af tabene på de i sagen omhandlede posteringsbeviser skyldes ganske særlige omstændigheder.

Det er meget væsentligt at holde sig for øje, at såfremt A nægtes genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2009-2010 vil konsekvensen heraf være, at A's skatteansættelser for de omhandlede indkomstår ubestridt vil være materielt forkerte.

Dertil kommer, at såfremt A nægtes genoptagelse, vil konsekvensen heraf være, at A beskattes af meget væsentlige beløb, som A som anført aldrig skulle have været beskattet af. Det bemærkes i den forbindelse, at A har en lav indkomst, idet han i dag er pensionist.

En nægtelse af genoptagelse af A's skatteansættelser vil således medføre en væsentlig uretmæssig beskatning af A, jf. SKM.2014.637.LSR.

Som anført ovenfor, er det altovervejende udgangspunkt efter praksis derfor, at A's skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 skal genoptages. Dette med henblik på, at A kan betale den rigtige skat - hverken mere eller mindre.

I den forbindelse skal det bemærkes, at A's ægtefælle, C, er i en tilsvarende situation, og at et afslag på genoptagelse af hendes skatteansættelser tilsvarende vil føre til en åbenbart urimelig beskatning.

Foruden den ubestridt urimelige beskatning af meget væsentlige beløb hos A (og C), foreligger der i nærværende sag en række yderligere særlige omstændigheder, der understøtter, at der er grundlag for en genoptagelse af A's skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010.

Der henvises for det første til, at A, der er pensionist, an-

skaffede de i sagen omhandlede investeringsforeningsbeviser med henblik på opsparing til alderdommen. Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke var tale om køb i spekulationsøjemed eller lignende, men at investeringsforeningsbeviserne alene anskaffedes som led i en opsparing til sikring af A's (og C's) pensionisttilværelse. Derfor var A selvsagt negativt overrasket over SKATs synspunkt om, at A som følge af påstået formelle fejl skal beskattes af fiktive gevinster på investeringsforeningsbeviserne, som A – ubestridt af SKAT – aldrig har haft.

For det andet henvises til, at A, som anført i sagsfremstillingen, selvangav tabet på kr. 801.040 i rubrik 66 i selvangivelsen i tillid til de som bilag 5 fremlagte meddelelser fra Sydbank, der også havde indberettet investeringsforeningsbeviserne samt børsnoterede aktier. A, der som anført i sagsfremstillingen, havde alene en lægmands indsigt i skatteforhold – hvilket netop var baggrunden for, at han i 2006 anskaffede de på

daværende tidspunkt realisationsbeskattede investeringsforeningsbeviser – havde derfor ikke mulighed for at gennemskue, at tabet på kr. 801.040 ikke skulle selvangives i rubrik 66, men i rubrik 38.

Der var slet ikke en rubrik 38 på selvangivelsen for 2009. Den kom først fra 2010.

Dertil kommer, at A, der aldrig har haft en fordel ved at selvangive tabet i rubrik 66, selvsagt ikke kunne vide, at selvangivelsen i rubrik 66, som påstået af SKAT, senere ville afskære ham fra at få det rigtige fradrag for det omhandlede tab. Det bemærkes endvidere, at A

ikke har været i et kundeforhold til Formuepleje, og at A heller ikke har været opmærksom på, hvad Formuepleje måtte have oplyst på Formueplejes hjemmeside, idet A – helt naturligt – stolede på det, som banken fortalte ham.

For det tredje henvises til, at SKATs værdipapirsystem ubestridt skulle og burde have fungeret fra og med indkomståret 2010, hvorfor det defekte værdipapirsystem selvsagt også har været medvirkende til, at A's skatteansættelse fra indkomståret 2009 ikke blev materielt korrekt, idet A ville have haft mulighed for, forud for modtagelsen af årsopgørelsen for 2013 og indenfor de ordinære ansættelsesfrister, at opdage og ændre selvangivelsen af det i sagen omhandlede tab. Det skal i den forbindelse fremhæves, at SKAT også selv har haft problemer med beregningen af gevinster og tab på investeringsbeviser, jf. SKM.2014.302.SKAT. Det bemærkes i den forbindelse, at SKAT ikke selv i forbindelse ligningen har fundet frem til den påståede fejl.

For der fjerde skal det fremhæves, at der er tale om skiftende og meget kompleks lovgivning vedrørende beskatning af investeringsforeningsbeviser, som har ramt A uforvarende og uden, at A har foretaget sig noget.

Sammenfattende gøres det således gældende, at A er berettiget til genoptagelse af hans skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 som følge af særlige omstændigheder, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

BALANCEPRINCIPPET

Den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 havde følgende ordlyd:

”Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår”

Af den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4 fremgik endvidere følgende:

”Vedrører en ansættelse efter stk. 1 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret kun foretages eller ændres, hvis ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår”

Det fremgår af forarbejderne til den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, at reglen blev indsat i skatteforvaltningsloven

med henblik på at undgå, at den skattepligtige blev udsat for dobbeltbeskatning eller fik dobbelt fradrag i tilfælde, hvor ansættelsesfristerne efter de i dag gældende regler ville afskære en ændring. Forarbejderne nævner blandt andet korrektion af opgørelsen af varelager, igangværende arbejder eller hensættelser som tilfælde, der omfattedes af den nye regel i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7.

Af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 fremgår det endvidere, at Told- og Skattestyrelsen under høringsfasen påpegede, at en skatteansættelse aldrig vedrører en balancepost, men vedrører indkomster, udgifter, fortjeneste og tab. Hertil svarede skatteministeren følgende:

”Når udtrykket balancepost er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimoproblemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen ”vedrører opgørelsen af en balancepost”.”

Som det fremgår af det ovenfor anførte udtalte skatteministeren under høringsfasen i forbindelse med vedtagelsen af den omhandlede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, at afskrivninger ikke er en balancepost, mens poster som indgår i driftsregnskabet som forskellen mellem primoværdien og ultimoværdien alle er balanceposter.

... ..

Det gøres gældende, at bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 efter bestemmelsernes ordlyd også omfatter tilfælde, hvor ansættelsen vedrører lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser.

Det bestrides således, at balanceprincippet i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 ikke omfatter lagerbeskattede værdipapirer, således som det påstås af Skatteministeriet.

Det bemærkes i den forbindelse, at det er uden betydning, at lagerbeskatningsprincippet er et periodiseringsprincip, idet lagerbeskatningsprincippet jo også regulerer opgørelsen af de gevinster og tab, som skal medregnes i indkomståret. En lagerbeskatning opgøres således som forskellen mellem en balancepost (værdipapirbeholdningen) ultimo indkomståret og samme balancepost primo indkomståret.

Det skal i den forbindelse fremhæves, at A's fortolkning af bestemmelserne i § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 selvsagt er sket under hensyntagen til, at denne fortolkning giver materielt rigtige resultater, hvilket som anført ovenfor også var formålet med indførslen af reglerne.

Det skal i den forbindelse videre fremhæves, at den af Skatteministeriet hævdede fortolkning af bestemmelserne ville medføre, at ultimoværdien år 1

ikke ville være lig primoværdien år 2. Dette ville medføre risiko for dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag, hvilket de omhandlede regler netop tog sigte på at imødegå.

Det bemærkes i den forbindelse, at indkomstansættelsen er en direkte følge af værdiansættelsen af de i sagen omhandlede lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser, idet lagerværdien af investeringsforeningsbeviserne direkte påvirker indkomstansættelsen – som forskellen mellem værdien af investeringsforeningsbeviserne primo indkomståret og værdien ultimo indkomståret. Herved adskiller lagerbeskatningen af de omhandlede investeringsforeningsbeviser sig fra behandlingen af afskrivninger, der ikke direkte påvirker indkomstansættelsen, idet afskrivningerne beregnes som en procentdel af et givent afskrivningsgrundlag. Derfor bør de omhandlede lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser behandles som varelager – og ikke som afskrivninger, sådan som Landsskatteretten synes at forudsætte.

Det er således ikke korrekt, når Skatteministeriet i svarskriftet hævder, at nærværende situation, hvor de omhandlede investeringsforeningsbeviser er blevet lagerbeskattet, ikke omfattes af balancepostreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

... ..

Der er tale om en særdeles indskrænkende fortolkning, når Landsskatteretten i den indbragte afgørelse, jf. bilag 1, anfører, at de i sagen omhandlede lagerbeskattede værdipapirer ikke er omfattet af bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og 27, stk. 4. Der henvises i den forbindelse til, at det netop fremgår af de ovenfor citerede lovbemærkninger (LFF 2004, nr. 235) at reglerne har til hensigt at fjerne uhensigtsmæssigheder i form af dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag. Reglen omfatter derfor alle balanceposter, herunder den i sagen omhandlede post af værdipapirer.

Skatteministeriet har henvist til et høringssvar, hvor Skatteministeriet svarer, at lovgivningen gælder alle balanceposter, hvor samspillet mellem regulering af balanceposter og forældelsesfristerne medfører dobbeltfradrag eller dobbeltbeskatning. Det bemærkes i den forbindelse, at skatteministeren i høringssvar til Told- og Skattestyrelsen besvarede spørgsmålet om, hvorvidt et afskrivningsgrundlag også var omfattet af reglen, hvortil skatteministeren svarede følgende:

”Lovforslaget angår kun opgørelsen af de balanceposter i regnskabet, som indgår i driftsregnskabet. Den skattemæssige driftsmiddelsaldo påvirker alene den skattepligtige indkomst ved størrelsen af de skattemæssige afskrivninger”.

Det bemærkes i den forbindelse, at et forkert opgjort afskrivningsgrundlag ikke medfører dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag og således kun påvirker driftsregnskabet indirekte. Der er derfor ikke støtte for Skatteministeriets

fortolkning af reglen, hvorefter de i sagen omhandlede værdipapirer efter Skatteministeriets opfattelse ikke er omfattet af balancepostreglen. Det bemærkes endvidere, at skatteministeren i samme høringssvar henviser til varelager, hvor opgørelsen sker som forskellen mellem værdien af varelageret ultimo indkomståret og værdien af varelageret primo indkomståret med korrektion af de i løbet af indkomståret foretagne køb og salg. Dette svarer som bekendt til opgørelsen vedrørende værdipapirer.

Det gøres gældende, at denne fejlagtige og meget indskrænkende fortolkning, der har afstedkommet Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i [SKM2014.860.LSR](#), der er forkert, men som SKAT har henvises til og indsat i Den Juridiske Vejledning. Det bemærkes i den forbindelse, at lovgiver også har ønsket at ændre denne praksis ved lov nr. 383 af den 8. juni 2017, idet føromtalt praksis aldrig har været hensigten fra lovgivers side, hvortil der henvises til Skatteministeriets fortolkning i det ovenfor anførte høringssvar, som er i direkte strid med den af SKAT anvendte fortolkning. Det gøres i den forbindelse gældende, at den anførte praksis, som SKAT indsatte i Den Juridiske Vejledning gældende fra den 1. juli 2013, kun kan have fremadrettet virkning – og således ikke bagudrettet virkning, således som Skatteministeriet påstår i nærværende sag.

... ..

Sammenfattende gøres det gældende, at A er berettiget til at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4, idet disse bestemmelser må anses for at omfatte lagerbeskattede værdipapirer efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

DIREKTE FØLGE

Af den omtvistede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 fremgår følgende:

”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.”

Af forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. 175 af den 12. marts 2003) fremgår følgende af de specielle bemærkninger til bestemmelsen:

"Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse, hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et sambeskattet selskab med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger udenfor de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes."

Fra praksis skal endvidere henvises til Højesterets dom af 15. august 2011, der er offentliggjort SKM2011.533.HR.

I sagen havde SKAT oprindeligt beskattet en fortjeneste i indkomståret 2000. Landsskatteretten havde imidlertid fundet, at det rette beskatningsår var 2001, hvorefter SKAT havde forhøjet indkomsten for dette år. SKAT kunne have ændret skatteyderens skatteansættelse for indkomståret 2001 inden for de ordinære frister, da SKAT ændrede skatteansættelsen for indkomståret 2000. Skatteyderen gjorde gældende, at forhøjelsen var foretaget for sent, idet den var foretaget efter udløbet af de ordinære frister i skatteforvaltningslovens § 26. Højesteret fandt, at ændringen for indkomståret 2001 vedrørende samme aktieavance måtte anses for en direkte følge af nedsættelsen af skatteansættelsen for indkomståret 2000, hvorfor ændringen af skatteansættelsen for indkomståret 2001 var rettidig efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

... ..

Det gøres gældende, at A er berettiget til genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2009-2010 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Det gøres i den forbindelse gældende, at indkomstansættelsen vedrørende indkomstårene 2009-2010 er en direkte følge af SKATs regulering af indkomstårene 2011 og fremefter. Ændringen af primoværdien for indkomståret 2011 medfører – som en direkte følge – at ultimoværdien af investeringsforeningsbeviserne i indkomståret 2010 tilsvarende skal ændres, hvilket igen medfører, at primoværdien 2010 og ultimoværdien 2009 samt primoværdien 2009 skal ændres.

A HAR IKKE OVERSKREDET REAKTIONSFRISTEN

Det gøres endvidere gældende, at A ikke har overskredet reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 i forbindelse med anmodning om genoptagelse af hans skatteansættelser for indkomstårene 2009-2010.

I den forbindelse henvises til, at det først var i forbindelse med SKATs skrivelse af den 2. september 2014, at A's daværende revisor fik kundskab om, at det i sagen omhandlede tab på investeringsforeningsbeviser ikke var blevet selvangivet korrekt i indkomståret 2009. Som anført i sags-fremstillingen rettede A's daværende revisor i umiddelbar forlængelse heraf henvendelse til SKAT med anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009. Reaktionsfristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 er derfor ubestrideligt overholdt.

DEN SUBSIDIÆRE PÅSTAND

A har nedlagt en subsidiær påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at hans skattemæssige gevinst på de i sagen omhandlede investeringsforeningsbeviser nedsættes med kr. 707.990 i indkomståret 2011. Den subsidiære påstand fremkommer ved at kombinere styresignalet offentliggjort i SKM2014.302.SKAT med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Ved at kombinere styresignalet med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 fremkommer det resultat, at den skattemæssige anskaffelsessum af de omhandlede investeringsforeningsbeviser, der som anført i sagsfremstillingen anskaffedes i perioden fra den 1. maj 2007 til den 10. december 2008, skal anvendes som primoværdi i 2011. Dette som følge af, at SKAT har nægtet at genoptage indkomståret 2010.

Det bemærkes i den forbindelse, at formålet med reglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 er at undgå dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag og at sikre, at skatteyder beskattes af materielt rigtige indkomster.

Hvis A ikke opnår genoptagelse af indkomstårene 2009-2010, må resultatet heraf således være, at den oprindelige anskaffelsessum

for de omhandlede investeringsforeningsbeviser skal anmeldes som primoværdi ved opgørelsen af gevinst/tab på de omhandlede investeringsforeningsbeviser i indkomståret 2011. Med andre ord må værdien af de omhandlede investeringsforeningsbeviser primo indkomståret 2011 være lig anskaffelsessummen som en direkte følge af, at SKAT ikke har villet genoptage skatteansættelserne for de forudgående indkomstår.

Det bemærkes i den forbindelse, at det vil stride imod formålet med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, såfremt værdien af investeringsforeningsbeviserne ultimo indkomståret 2010 var forskellig fra værdien primo indkomståret 2011."

Skatteministeriet har vedrørende sagen anlagt af A i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument, hvori er anført følgende:

"Anbringender

1. GENOPTAGELSE I HENHOLD TIL SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 1, NR. 8

Til støtte for den nedlagte frifindelsespåstand gøres det overordnet gældende, at A ikke opfylder betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at SKAT efter anmodning fra den skattepligtige kan give tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Bestemmelsen har et snævert anvendelsesområde, idet den ekstraordinære genoptagelse er betinget af, at den urigtige ansættelse skyldes f.eks. myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige, jf. straks nedenfor.

En forkert skatteansættelse er ikke i sig selv en "særlig omstændighed", og det fremgår klart af retspraksis, at det er en nødvendig, men ikke tilstrækkelig betingelse for ekstraordinær genoptagelse, at der foreligger en materiel forkert skatteansættelse for det indkomstår, som genoptagelsesbegæringen vedrører, jf. bl.a. UfR 2017.1570 H, SKM 2017.242 VLR, SKM 2014.332 VLR, SKM 2013.739 ØLR og SKM 2007.44 VLR. Der foreligger derudover fast praksis på, at eksempelvis "glemte fradrag" ikke berettiger til ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, jf. bl.a. SKM 2007.44 VLR.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, udspringer af den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2. Efter bestemmelsen kunne skatteministeren tillade ekstraordinær genoptagelse, "når forholdene i særlig grad taler herfor".

I bemærkningerne til lovforslaget (FT 1995/96, Tillæg A, side 2585) hedder det således:

"Den foreslåede regel vil kunne anvendes til genoptagelse på den skattepligtiges anmodning, når forholdene i særlig grad taler derfor. Herved opnås en mere individuel bedømt adgang til genoptagelse end en fast ansættelsesfrist giver mulighed for. Det tillægges betydning, at der ikke er tale om en bevilling til genoptagelse, således at domstolene i givet fald kan bedømme, om forholdene i særlig grad taler for genoptagelse, f.eks. med henblik på at undgå materielt helt

utilfredsstillende ansættelser.

Denne bemyndigelse omfatter som udgangspunkt tilfælde, hvor den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres, således at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen. Tilsvarende hvis en udgift er fratrukket ved skatteansættelsen, og det efterfølgende viser sig, at den fradragsberettigede udgift bliver større.

[...]

Bemyndigelsen omfatter endvidere tilfælde, hvor der er begået fejl ved ligningen, der må anses som ansvarspådragende for myndighederne, eller hvor den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand." (mine understregninger)

Bortset fra de nævnte tilfælde af ansvarspådragende fejl fra myndighederne fremgår det af det citerede og bemærkningerne til lovforslaget i øvrigt, at en ekstraordinær genoptagelse forudsætter, at der er tale om forhold, skattemynderen ikke tidligere har været opmærksom på, jf. herved også FT 1995/96, Tillæg A, side 2585, højre spalte:

"I alle tilfælde er det en forudsætning for ekstraordinær genoptagelse, at den skattepligtige uden unødigt ophold overfor skattemyndighederne fremsætter anmodning om genoptagelse, når den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelsen." (min understregning)

Dette fremgår også af UfR 2003.1986 H, SKM 2014.332 VLR og SKM 2011.140 VLR, hvor Højesteret henholdsvis Vestre Landsret afviste ekstraordinær genoptagelse, bl.a. med henvisning til, at skattemynderen hele tiden havde været bekendt med de forhold, hvorpå genoptagelsesansøgningen var støttet.

Det gøres i gældende, at manglende indsigt i gældende skattelovgivning – som i sagens natur ofte er af kompliceret karakter – ikke i sig selv er en sådan særlig grund, som begrunder genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Det er – ubestridt – alene denne manglende indsigt i skattelovgivningen, som medførte en forkert selvangivelse, og som siden medførte, at Bjarne Kowalleck ikke anmodede om genoptagelse inden for den ordinære frist for genoptagelse,

som for indkomståret 2009 udløb den 1. maj 2013.

A beregnede således rent faktisk henholdsvis tab og gevinst på investeringsbeviserne i indkomstårene 2009 og 2010 efter lagerprincippet – men selvangav gevinst/tab på investeringsbeviserne i indkomstårene 2009 og 2010 som gevinst/tab på børsnoterede *aktier* i rubrik 66. Dette på trods af, at det fremgik af Bjarne Kowallecks ”TastSelv”, at gevinster/tab hidrørende fra investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S skulle angives på årsopgørelsens/selvangivelsens rubrik 38, jf. bilag D. En sådan fejlagtig selvangivelse udgør ikke en særlig omstændighed.

Det gøres videre gældende, at vanskelighederne forbundet med ibrugtagning af SKATs værdipapirsystem fra og med indkomståret 2010 ikke udgør en sådan særlig grund, at A skulle kunne få genoptaget sin indkomstansættelse for indkomståret 2009. Det bemærkes desuden, at SKAT netop med styresignalet SKM 2014.302 SKAT håndterede de vanskeligheder, som var forbundet med ibrugtagningen af værdipapirsystem ved at genoptage skatteansættelserne for indkomstårene 2010-2013, såfremt dette ville være til gunst for skatteyderen.

Det gøres slutteligt gældende, at uanset hvad der måtte have fremgået af årsudskrifter for depoter i Sydbank, er dette ikke en sådan særlig grund, som begrundet genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Det påhviler A selv at kontrollere, at han selvangiver i de rette rubrikker og om nødvendigt søge den fornødne rådgivning herom. Det bemærkes i den forbindelse, at forklaringerne til de enkelte rubrikker i selvangivelsen eksempelvis både fremgår af ”Tast-Selv” (bilag D) og af den dagældende Ligningsvejledning (bilag F).

Derudover har A ikke uden unødigt ophold fremsat anmodning om genoptagelse, eftersom han først begærede genoptagelse den 20. oktober 2014 på trods af, at lovændringen – som A tilsyneladende alene begrundet anmodningen om genoptagelse med - trådte i kraft allerede i februar 2009.

A har i replikken, side 9, påberåbt sig to afgørelser, SKM 2014.637 LSR og SKM 2013.846 BR, til støtte for, at der skulle foreligge sådanne særlige omstændigheder, at han er berettiget til genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Sagerne er imidlertid ikke sammenlignelige med nærværende sag, idet sagerne vedrørte myndighedsfejl i relation til skønsmæssige afgørelser.

I nærværende sag er der ikke tale om skønsmæssige afgørelser, og Bjarne Kowallecks skatteansættelse for indkomstårene 2009 og 2010 er ikke materielt forkerte som følge af myndighedsfejl. Det er alene en følge af Bjarne Kowallecks egne forhold, at indkomstansættelsen ikke er korrekt. Den beskrevne praksis er derfor ikke relevant for nærværende sag.

2. GENOPTAGELSE I HENHOLD TIL SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 1, NR. 2

Til støtte for den nedlagte frifindelsepåstand gøres det overordnet gældende, at Bjarne Kowalleck ikke opfylder betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår.

Af forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003) fremgår følgende under de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 2 (skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, som svarer til den nugældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2):

”Det er endvidere med forslaget præciseret, at bestemmelsen alene finder anvendelse, såfremt konsekvensændringen (den sekundære ansættelse) er en direkte følge af den anden skatteansættelse (den primære ansættelse).

Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse, hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et sambeskattet selskab med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes.” (mine understregninger)

Der er derfor tale om en snæver genoptagelsesadgang, og bestemmelsen finder kun anvendelse, hvis den ønskede ændring er en direkte og nødvendig konsekvens af den primære ansættelse.

Bjarne Kowalleck har ikke angivet på hvilken baggrund, skatteansættelserne for 2009 og 2010 skulle være en direkte følge af ansættelsen af indkomstårene 2011 og fremefter.

Den ændring af skatteansættelsen, som A ønsker, er alene begrundet i den fejlagtige selvangivelse for indkomstårene 2009 og 2010, jf. også SKM 2014.860 LSR.

At SKATs skatteansættelse af indkomstårene 2009 og 2010 ikke indeholdt henholdsvis tab og gevinster på investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S er således ikke nogen direkte følge af SKATs ansættelse af indkomstårene 2010 og 2011 og fremefter.

Det bestrides, at SKM 2011.533 HR kan påberåbes til støtte herfor.

I den sag havde SKAT oprindeligt beskattet en fortjeneste i indkomståret 2000. Landsskatteretten havde imidlertid fundet, at det rette beskatningsår var 2001, hvorefter SKAT havde forhøjet indkomsten for dette år. Skatteyderen gjorde gældende, at forhøjelsen var foretaget for sent, idet den var foretaget efter udløbet af de ordinære frister i skatteforvaltningslovens § 26. Højesteret fandt, at ændringen for indkomståret 2001 vedrørende samme aktieavance måtte anses for en direkte følge af Landsskatterettens kendelse om skatteansættelsen for indkomståret 2000, hvorfor ændringen af skatteansættelsen for indkomståret 2001 var rettidig, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Den pågældende sag vedrører dermed en ganske anden situation end nærværende sag. Som anført ovenfor er den ændring af skatteansættelsen, som A ønsker, alene begrundet i den fejlagtige selvangivelse for indkomstårene 2009 (og 2010) og er dermed ikke en direkte følge af SKATs skatteansættelse for indkomstårene 2010 og fremefter, jf. også SKM 2014.860 LSR.

3. MANGLENDE IAGTTAGELSE AF FRISTEN I SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 2

Det gøres videre gældende, at A ved sin anmodning om ekstraordinær genoptagelse den 20. oktober 2014 ikke har iagttaget seks måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og også af denne grund er udelukket fra at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009 og 2010.

Ifølge denne bestemmelse påhviler det den skattepligtige at fremsætte genoptagelsesansøgning senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelserne i skatteforvaltningslovens § 26.

Ifølge A er de forhold, som begrundet genoptagelsesansøgningen, bl.a., at han som lægmand ikke var opmærksom på lovændringen vedrørende investeringsbeviser, hvilket foranledigede, at han selvangav i den forkerte rubrik, jf. replikkens side 10-11.

I dansk ret lægges det generelt til grund, at det påhviler alle at have kendskab til loven. I nærværende sag trådte den relevante lovgivning i kraft allerede i februar 2009.

A kan derfor allerede af denne grund ikke påberåbe sig, at han (eller rettere hans revisor) først kom til kundskab om konsekvenserne af lovændringen ved SKATs henvendelse den 2. september 2014.

Derudover udsendte SKAT styresignal den 1. oktober 2009 (SKM 2009.595 SKAT) vedrørende lovændringen om beskatning af investeringsbeviser, ligesom Formuepleje Penta A/S på sin hjemmeside på samme tidspunkt orienterede investorerne om håndteringen af lovændringen, jf. bilag A.

Det fremgik desuden af både SKATs "Tast-Selv" og af dagældende Ligningsvejledning, at gevinst/tab efter lagerprincippet skulle overføres til selvangivelsens rubrik 38, jf. bilag D og F, som et fradrag i kapitalindkomsten.

Imidlertid fremgik det af A selvangivne tab i rubrik 66 som et tab i aktieindkomsten, som blev fremført hvert år, hvilket også fremgik af samtlige hans årsopgørelser, jf. bilag G-K. Der fremgik imidlertid ikke i 2009 noget tab i kapitalindkomsten.

4. GENOPTAGELSE I HENHOLD TIL SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 4, OG § 26, STK. 7

Til støtte for den nedlagte frifindelsespåstand gøres det overordnet gældende, at der ikke i nærværende sag er tale om opgørelse af en balancepost. Når der ikke foretages en korrektion af en balancepost, er sagen ikke omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, eller § 27, stk. 4.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, har følgende ordlyd:

"Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår." (min understregning)

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4, har en næsten tilsvarende ordlyd:

”Vedrører en ansættelse efter stk. 1 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret kun foretages eller ændres, hvis ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår.”

(min understregning)

Bestemmelserne regulerer således opgørelsen af en *balancepost*. Af lovmotiverne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, fremgår følgende herom, jf. LFF2003-2004.1.235, side 1:

”I dag kan en korrektion af balanceposter udløse dobbelt fradrag eller dobbelt beskatning i de tilfælde, hvor frist- og forældelsesreglerne afskærer ændring af balanceposten i alle indkomstår, hvori balanceposterne ikke er opgjort korrekt. Det drejer sig f.eks. om korrektion af opgørelsen af varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser.

Efter lovforslaget fjernes denne uhensigtsmæssighed ved altid at betinge korrektion af balanceposter af, at indkomstårets balancepost ultimo er den samme som det følgende indkomstårets primopost. Opgørelsen af balanceposter kan altså alene ændres primo, såfremt det er muligt at ændre det forudgående års ultimopost efter frist- og forældelsesreglerne.” (mine understregninger)

Om begrebet ”balanceposter” fremgår det videre af Skatteministeriets kommentar til Told- og Skattestyrelsens høringssvar, jf. LFF2003-2004.1.235, side 3, at:

”Når udtrykket ”balancepost” er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimo-problemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen ”vedrører opgørelsen af en balancepost”.”

De eksempler, der nævnes i lovmotiverne – opgørelsen af varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser – omfatter alle tilfælde, hvor den opgørelse, der lægges til grund ved udgangen af året (ultimo), skal overføres som primoværdi til det efterfølgende indkomstår. Eksempelvis foreskriver varelagerlovens § 2, stk. 2, at den værdiansættelse af varelageret, der er anvendt ved slutningen (ultimo) af et regnskabsår, skal benyttes ved værdiansættelsen af det samme varelager ved begyndelsen (primo) af det efterfølgende regnskabsår.

En korrektion af disse balanceposter indebærer, at opgørelsen – hvis den skal være korrekt – skal ændres både ved årets afslutning og ved begyndelsen af det efterfølgende indkomstår, idet der er tale om samme opgørelse, jf. LFF2003-2004.1.235, side 1.

Aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, som omfatter gevinster og tab på investeringsbeviser, er imidlertid ikke opbygget omkring et tilsvarende ultimo/ primo-princip. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

”Den skattepligtige skal anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på aktier, investeringsbeviser m.v. omfattet af § 19, stk. 1. I de tilfælde, hvor den skattepligtige og investeringsselskabet har forskelligt indkomstår og der er tale om aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller registreret i en værdipapircentral, træder værdien ved begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår. For aktier, som den skattepligtige har erhvervet i løbet af investeringsselskabets indkomstår, træder anskaffelsessummen i stedet for aktiernes værdi ved begyndelsen af indkomståret. For aktier, som den skattepligtige har afstået i løbet af investeringsselskabets indkomstår, træder afståelsessummen i stedet for aktiernes værdi ved udgangen af indkomståret. Afståelsessummer, der er skattepligtige efter ligningslovens §§ 16 A og 16 B, indgår ikke i opgørelsen. Ved værdien af aktier og investeringsbeviser m.v., som er udstedt af et investeringsselskab, forstås markedskursen. Kan en markedskurs ikke fastlægges, eller er denne lavere end tilbagekøbsværdien opgjort efter § 19, stk. 2, nr. 2, anvendes tilbagekøbsværdien.” (min understregning)

Kravet om sammenhæng mellem ultimo og primo værdier gælder således ikke efter aktieavancebeskatningsloven, hvor markedsværdierne ved indkomstårets begyndelse og udløb anvendes ved opgørelsen af gevinst og tab. En lagerbeskatning adskiller sig dermed fra opgørelsen af andre poster ved at være et periodiseringsprincip på linje med realisationsprincippet.

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love blev der vedtaget en ændring af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, hvorefter der som 2. og 3. pkt. indsættes følgende, jf. lovens § 6, nr. 3 og nr. 5:

”Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven.

hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprincippet og en anden opgørelsesmetode skulle have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2. Har den skattepligtige anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, og skulle realisationsprincippet have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen.” (min understregning)

Ændringen indebærer, at reglerne for genoptagelse af skatteansættelse for værdipapirer m.v. fremover svarer til de regler, som gælder for såkaldte balanceposter.

Denne lovændring træder imidlertid først i kraft med virkning fra indkomståret 2017, jf. lovens § 9, stk. 7 og 8.

Dette betyder, at ovennævnte lovændring ikke har betydning for nærværende sag.

Til belysning af retstilstanden i indkomstårene 2009 og 2010 fremgår følgende af de specielle bemærkninger til § 6, nr. 2-4, i Lovforslag nr. L 183, fremsat den 29. marts 2017:

”Landsskatteretten har i sagerne SKM 2015.124 LSR og SKM 2014.860 LSR fastslået, at lagerbeskattede værdipapirer eksempelvis ikke er omfattet af den særlige regel om genoptagelse af balanceposter. Det betyder, at genoptagelse for lagerbeskattede værdipapirer sker efter de almindelige regler om lagerbeskatning, hvorefter gevinst og tab opgøres som forskellen mellem værdipapirets værdi ved indkomstårets udløb og værdipapirets værdi ved indkomstårets begyndelse i de indkomstår, som genoptages.”

(min understregning)

Det fremgår således klart af både lovmotiverne til skatteforvaltningsloven og lov nr. 683 af 8. juni 2017, at lagerbeskattede værdipapirer ikke udgør en balancepost, og at genoptagelse sker efter de almindelige regler om lagerbeskatning.

Dette medfører, at A ikke ~~medfører~~ i medfør af hverken

skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, eller § 27, stk. 4, er berettiget til genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2010.

Det bestrides afslutningsvist, at *"den anførte praksis, som SKAT indsatte i Den Juridiske Vejledning gældende fra den 1. juli 2013, kun kan have fremadrettet virkning – og således ikke bagudrettet virkning, således som Skatteministeriet påstår i nærværende sag"* (replikkens side 15, 1. afsnit).

Det er for det første ikke klart, hvad det er for en praksis, som SKAT "indsatte i Den Juridiske Vejledning gældende fra den 1. juli 2013".

Derudover vedrørte afgørelsen, SKM 2014.860 LSR, som A tilsyneladende gør gældende alene har virkning fra 1. juli 2013, netop indkomstårene 2008-2011, og i afgørelsen fandt Landsskatteretten, at anvendelsen af lagerprincippet ikke anses som opgørelse af en balancepost efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7.

Tilsvarende vedrørte Landsrettens afgørelse SKM2015.124.LSR indkomståret 2009, og også i denne afgørelse fandt Landsskatteretten, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, ikke omfatter lagerbeskattede finansielle kontrakter.

Afgørelserne viser således, hvad der var skattemyndighedernes praksis i netop de indkomstår, som nærværende sag vedrører. Det bestrides derfor, at eventuelle ændringer i Den juridiske vejledning i 2013 er udtryk for en praksisændring.

5. DEN SUBSIDLÆRE PÅSTAND

A har til opfyldelse af Skatteministeriets opfordring (B) oplyst, at *"den subsidiære påstand fremkommer ved at kombinere styresignalet offentliggjort i SKM2014.302.SKAT med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2."* (replikken, side 17, næstsidste afsnit).

Det er uklart, hvad der menes med at "kombinere" styresignalet med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, og det bestrides, at en sådan "kombination" skulle medføre, at *"den skattemæssige anskaffelsessum af de omhandlede investeringsforeningsbeviser, der som anført i sagsfremstillingen anskaffedes i perioden fra den 1. maj 2007 til den 10. december 2008, skal anvendes som primoværdi i 2011."* (replikkens side 17, sidste afsnit).

Både den såkaldte "kombination" og den påståede retsfølge heraf er i det hele uhjemlet, og allerede af den grund kan A ikke få medhold i sin subsidiære påstand.

Det bestrides desuden, at "kombinationen" som anført af A skulle være i overensstemmelse med formålet med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, som end ikke hjemler genoptagelse i nærværende sag.

Den beskrevne retsfølge er derudover i direkte modstrid med aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 2. pkt., hvorefter værdien ved begyndelsen af investeringselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår."

B har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument, hvori er anført følgende:

"Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det helt overordnet gældende, at B er berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for indkomståret 2009 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, idet den manglende selvangivelse af tabene på de i sagen omhandlede investeringsbeviser skyldes særlige omstændigheder.

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at B er berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for indkomståret 2009 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, idet denne skatteansættelse er en direkte følge af SKATs genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2010-2012.

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at B efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 er berettiget til genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009, da disse bestemmelser må anses for at omfatte lagerbeskattede værdipapirer efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at B ikke har overskredet reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 i forbindelse med anmodning om genoptagelse af hans skatteansættelse for indkomståret 2009, hvorfor B heller ikke af denne grund er afskåret fra ekstraordinær genoptagelse.

Såfremt retten måtte finde, at B ikke er berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for indkomståret 2009, gøres det til støtte for den

nedlagte *subsidiære* påstand helt overordnet gældende, at SKAT som følge af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 i givet fald ikke ville kunne korrigere primoværdien for 2011.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8

Reglerne omkring henholdsvis ordinær og ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse er indeholdt i bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26 og § 27. Bestemmelserne er en videreførelse af reglerne i tidligere gældende skattestyrelseslovs § 34 og § 35.

Den skattepligtiges adgang til at anmode om ordinær genoptagelse af en skatteansættelse er reguleret i bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Ifølge bestemmelsen skal en anmodning om en ordinær ændring af en skatteansættelse fremsættes som udgangspunkt senest 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Det fremgår videre af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at SKAT uanset fristen i skatteforvaltningslovens § 26 – efter anmodning fra den skattepligtige – kan gennemføre en ændring af en skatteansættelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Adgangen til ekstraordinær genoptagelse er desuden reguleret af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvoraf det fremgår, at en ansættelse kun kan foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis genoptagelsesansøgningen fremsættes af den skattepligtige senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af fristerne i § 26.

Som anført ovenfor er bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 en videreførelse af den tidligere bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 8. Af forarbejderne til denne bestemmelse fremgår bl.a. følgende:

”[...]

Genoptagelse vil endvidere kunne ske efter bestemmelsen i de tilfælde, der er omfattet af den gældende § 35, stk. 1, nr. 9, i skattestyrelsesloven, hvorefter en ansættelse kan foretages eller ændres i det omfang, der er begået ansvarspådragende fejl af skattemyndighederne. Den foreslåede bestemmelse vil dog yderligere finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, uden af fejlene kan anses for ansvarspådragende, når fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.

Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Særlige konsekvensændringer, der falder uden for de tilfælde, der er opregnet i § 35, stk. 1, i øvrigt, vil endvidere kunne være omfattet af bestemmelsen. Er der eksempelvis sket beskatning af udbetalinger til medarbejdere som løn, og nægter skattemyndighederne efterfølgende arbejdsgiveren fradrag for udbetalingerne under henvisning til, at der er tale om afdrag på lån, vil konsekvensændringer vedrørende medarbejdernes skatteansættelse således kunne være omfattet af bestemmelsen.

Endvidere vil bestemmelsen kunne finde anvendelse, såfremt myndighederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelse, eller hvis det må lægges til grund, at den lokale skattemyndighed fejlagtigt har afgivet genoptagelsestilsagn til den skattepligtige ud over den ordinære ansættelsesfrist, og den skattepligtige som følge heraf ikke rettidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.

Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag, eller hvor myndighederne har fortolket lovgivningen forkert, med mindre myndighederne i den forbindelse har handlet ansvarspådragende.

Ved vurderingen af, om der foreligger særlige omstændigheder, der kan give anledning til en ekstraordinær skatteansættelse, kan det tillægges vægt, om skatteansættelsen har væsentlig betydning for den skattepligtige. Er der således tale om en indkomstændring på mere end 5.000 kr., vil dette tale for genoptagelse af ansættelsen. Vedrører det forhold, der begrunder ansættelsens foretagelse, flere indkomstår, skal der foretages en samlet vurdering, således at en indkomstændring for samtlige indkomstår på i alt 5.000 kr. eller mere ligeledes normalt vil tale for, at anmodningen om genoptagelse imødekommes.

Den skattepligtige skal endvidere dokumentere eller sandsynliggøre, at betingelserne for genoptagelse er opfyldt. Den skattepligtige bærer således risikoen for, at bevisbyrden kan være tungere, jo ældre år der er tale om. Er der således tale om genoptagelse for indkomstår, der ligger langt tilbage i tid, og skattemyndighederne af denne grund ikke længere er i besiddelse af selvangivelsesmateriale, må der stilles krav om, at den skattepligtige fuldt og helt kan dokumentere ændringens berettigelse eksem-

pelvis ved fremlæggelse af kopi af det relevante selvangivelsesmateriale.

Efter forslaget tilkommer kompetencen til at tillade ansættelsen ændret skatteministeren. Det er hensigten, at skatteministeren henlægger kompetencen til de regionale told- og skattemyndigheder med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen dog således, at Told- og Skattestyrelsen tillægges kompetencen i sager, hvor Ligningsrådet eller Told- og Skattestyrelsen er skatteansættende myndighed.”

Om adgangen til ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 fremgår der af Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit A.A.8.2.2.2.8 ”Særlige omstændigheder”, følgende:

”Reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 8, er en opsamlingsregel, der eventuelt kan finde anvendelse, når ingen af de øvrige genoptagelsesgrunde i SFL § 27, stk. 1, kan medføre ekstraordinær genoptagelse.

...

Tilladelse til ekstraordinær genoptagelse af indkomst- og ejendomsværdiansættelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, er betinget af, at der foreligger særlige omstændigheder, der kan medføre ændring af en ansættelse. Det kan eksempelvis være myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige, herunder alvorlig sygdom.”

Som det fremgår af SKATs egen vejledning, er bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 en opsamlingsregel, der ifølge praksis hjemler adgang til genoptagelse i en lang række forskellige tilfælde, hvor der konkret vurderes at foreligge særlige omstændigheder.

Fra praksis skal henvises til Landsskatteretten afgørelse offentliggjort i SKM2014.637.LSR. I sagen havde SKAT gennemført en skønsmæssig ansættelse af klageren i indkomståret 2008 på baggrund af bl.a. en privatforbrugsopgørelse. SKAT havde ved den skønsmæssige ansættelse ikke inddraget ca. halvanden million kroner, som klager havde modtaget i arv, hvorfor ansættelsen var materielt forkert, hvilket ikke blev bestridt af SKAT.

Klager bad imidlertid først om genoptagelse i forbindelse med modtagelse af en tilsigelse til udlægsforretning fra pantefogeden.

Genoptagelsesansøgningen skete ultimo 2012, dvs. efter udløbet af den ordinære genoptagelsesfrist. Klageren begrundede dette med, at han i perioder

havde været sygemeldt med stresslignende symptomer, hvorfor han efter sin egen forklaring ikke havde været i stand til at anfægte SKATs skønsmæssige ansættelse.

Landsskatteretten pålagde SKAT at genoptage skatteansættelsen med følgende bemærkninger:

”Der ses ikke at foreligge nogle af de objektive genoptagelseskriterier, som anført i bestemmelsens nr. 1-7, men der foreligger efter Landsskatteretten opfattelse sådanne særlige omstændigheder, at genoptagelse kan imødekommes efter bestemmelsens nr. 8.

Uanset at der ikke ses at være begået myndighedsfejl fra SKATs side, anses der efter en konkret vurdering, at foreligge sådanne særlige omstændigheder, at det anses for åbenbart urimeligt at opretholde skatteansættelsen for klageren, da ansættelsen er baseret på et klart urigtigt grundlag. Der er ved afgørelsen lagt vægt på, at det er dokumenteret, at klageren modtog en arv fra sin farfar, og at disse penge er skattefri indkomst for klageren. Der ses ikke at være taget hensyn til, at disse penge ikke skal beskattes ved fastsættelsen af klagerens skatteansættelse for 2008. Det vil dermed medføre en væsentlig uretmæssig beskatning af klageren, såfremt ansættelsen opretholdes.”

I sine præmisser lagde Landsskatteretten således alene vægt på, at nægtelsen af genoptagelse af klagerens skatteansættelse ville ”medføre en væsentligt uretmæssig beskatning af klageren”.

I forlængelse heraf skal der endvidere henvises til en byretsdom afsagt den 14. november 2013, som er offentliggjort i SKM.2013.846.BR. Sagen vedrørte helt overordnet spørgsmålet om, hvorvidt sagsøger i sagen var berettiget til ekstraordinær genoptagelse af sin ansættelse af momstilsvar for perioderne 2007 og 2008 i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4, der tilsvarende bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, hvorefter det er et krav, at der foreligger særlige omstændigheder.

Der forelå ifølge sagsøger særlige omstændigheder i sagen, da sagsøgers virksomhed blev afviklet over perioden ultimo 2006 til primo 2008, og at de skønsmæssigt ansatte momstilsvar for perioderne 2007 og 2008 derfor var urealistisk høje.

SKAT burde derfor ved den skønsmæssige ansættelse af momstilsvaret for de pågældende perioder have taget højde for, at virksomheden var under afvikling med deraf følgende lavere momstilsvar, end da virksomheden var i normal drift.

Byretten udtalte i sine præmisser, at der vedrørende bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4 i bemærkninger til lovforslag nr. 75 af den 12. marts 2003 er henvist til, at skatteministeren bemyndiges til at tillade en ansættelse ændret efter anmodning fra den skattepligtige, såfremt forholdene i særlig grad taler herfor. Byretten nåede herefter til følgende resultat:

”Under disse omstændigheder må SKATs skøn over momstilsvaret anses for udøvet på et forkert grundlag. Efter størrelsen af de skønnede momstilsvare sammenholdt med oplysningerne om, at driften var indstillet, findes det endvidere sandsynliggjort, at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat.”

Byretten fandt således, at det af SKAT udøvede skøn medførte en materiel urigtig ansættelse af sagsøgerens momstilsvare, hvorfor betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4, der tilsvare skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, var opfyldte, idet det måtte anses for urimeligt at opretholde den skønsmæssige ansættelse af momstilsvaret.

... ..

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det gældende, at B er berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for indkomståret 2009 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, idet den manglende selvangivelse af tabet på de i sagen omhandlede investeringsforeningsbeviser skyldes særlige omstændigheder.

Det er meget væsentligt at holde sig for øje, at såfremt B nægtes genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 vil konsekvensen heraf være, at B's skatteansættelse ubestridt vil være materielt forkert.

Dertil kommer, at såfremt B nægtes genoptagelse vil konsekvensen heraf være, at B beskattes af et meget væsentligt beløb, som B aldi g skulle have været beskattet af.

En nægtelse af genoptagelse af B's skatteansættelse for indkomståret 2009 vil således medføre en væsentlig uretmæssig beskatning af B, jf. SKM2014.637.LSR.

Det altovervejende udgangspunkt er derfor efter praksis, at B's skatteansættelse for indkomståret 2009 skal genoptages. Dette med henblik på, at B kan betale den rigtige skat – hverken mere eller mindre.

I den forbindelse skal det erindres, at B's ægtefælle D er i en tilsvarende situation, og at afslag på genoptagelse af hendes

skatteansættelse tilsvarende vil føre til en åbenbart urimelig beskatning.

Foruden den ubestridt urimelige beskatning af meget væsentlige beløb hos B (og D) foreligger der i nærværende sag en række yderligere særlige omstændigheder, der understøtter, at der er grundlag for at genoptage B's skatteansættelse for indkomståret 2009.

For det første er B en helt almindelig lønmodtager uden særlig skattemæssig indsigt og med simple økonomiske forhold, der aldrig har givet anledning til brug af revisor eller rådgiver. Dette var som anført i sagsfremstillingen en klar forudsætning ved anskaffelsen af de omhandlede investeringsforeningsbeviser, at den skattemæssige behandling af disse var enkel i enhver henseende. I stedet indførtes et godt stykke tid efter den foretagne investering meget komplicerede regler om lagerbeskatning, som B på ingen måde har haft mulighed for at gennemskue, hvilket selvsagt udgør en særlig omstændighed efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Det må i den forbindelse afvises, at der er tale om et "glemt fradrag", således som det påstås af Skatteministeriet, hvilke ville forudsætte, at B havde kundskab om eksistensen af et skattemæssigt tab. Det bemærkes i den forbindelse, at B naturligvis aldrig ville glemme et fradrag af den omhandlede størrelse. Det gøres i den forbindelse gældende, at "glemte fradrag" alene kan være korrektioner, som skatteyder burde vide som almindelig viden, men som skatteyder af en eller anden grund i en given situation har glemt. Det skal i den forbindelse fremhæves, at der i nærværende sag er tale om ny, kompliceret lovgivning, som B i sagens natur ikke har haft tilstrækkelig kendskab til, hvorfor han ikke har haft anledning til at søge professionel hjælp.

Der kan i den forbindelse også henvises til Landsskatterettens kendelse af den 23. maj 2006, der er offentliggjort i SKM2006.412.LSR.

Videre bemærkes, at B i de i sagen omhandlede indkomstår gik ud fra med føje, at beskatning skete ud fra realisationsprincippet. For 2009 fandtes rubrik 38 ikke på selvangivelsen.

For det andet henvises til, at SKATs værdipapirsystem ubestridt skulle og burde have fungeret fra og med indkomståret 2010, hvorfor det defekte værdipapirsystem selvsagt også har været medvirkende til, at B's skatteansættelse fra indkomståret 2009 ikke blev materielt korrekt, idet B ville have haft mulighed for at opdage forholdet i forbindelse med modtagelsen af årsopgørelsen for indkomståret 2013 og indenfor de ordinære ansættelsesfrister. Det skal i den forbindelse fremhæves, at SKAT også selv har haft problemer med beregningen af gevinster og tab på investeringsbeviser, jf. SKM.2014.302.SKAT.

For det tredje skal det fremhæves, at B som anført i sagsfremstillingen har modtaget årsopgørelser fra banken, hvoraf fremgik, at de i sagen

omhandlede investeringsforeningsbeviser har været oplyst som almindelig børsnoterede aktier, hvorfor B i sagens natur har været af den opfattelse, at investeringsforeningsbeviserne også skulle beskattes som sådanne. Det bemærkes endvidere, at B ikke har været i et kundeforhold til Formuepleje, og at B heller ikke har været opmærksom på, hvad Formuepleje måtte have oplyst på Formueplejes hjemmeside.

BALANCEPRINCIPPET

Til støtte for den nedlagte *principale* påstand gøres det endvidere helt overordnet gældende, at B er berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for indkomståret 2009 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, idet skatteansættelsen for indkomståret 2009 er en direkte følge af SKATs genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 2010-2012.

Den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 havde følgende ordlyd:

”Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår”

Af den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4 fremgik endvidere følgende:

”Vedrører en ansættelse efter stk. 1 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret kun foretages eller ændres, hvis ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår”

Det fremgår af forarbejderne til den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, at reglen blev indsat i skatteforvaltningsloven med henblik på at undgå, at den skattepligtige blev udsat for dobbeltbeskatning eller fik dobbelt fradrag i tilfælde, hvor ansættelsesfristerne efter de i dag gældende regler ville afskære en ændring. Forarbejderne nævner blandt andet korrektion af opgørelsen af varelager, igangværende arbejder eller hensættelser som tilfælde, der omfattedes af den nye regel i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7.

Af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 fremgår det endvidere, at Told- og Skattestyrelsen under høringsfasen påpegede, at en skatteansættelse aldrig vedrører en balancepost, men vedrører indkomster, udgifter, fortjeneste og tab. Hertil svarede skatteministeren følgende:

"Når udtrykket balancepost er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimoproblemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen "vedrører opgørelsen af en balancepost"."

Som det fremgår af det ovenfor anførte udtalte skatteministeren under høringsfasen i forbindelse med vedtagelsen af den omhandlede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, at afskrivninger ikke er en balancepost, mens poster som indgår i driftsregnskabet som forskellen mellem primoværdien og ultimoværdien alle er balanceposter.

... ..

Det gøres gældende, at bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 efter bestemmelsernes ordlyd også omfatter tilfælde, hvor ansættelsen vedrører lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser.

Det bestrides således, at balanceprincippet i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 ikke omfatter lagerbeskattede værdipapirer, således som det påstås af Skatteministeriet.

Det bemærkes i den forbindelse at det er uden betydning, at lagerbeskatningsprincippet er et periodiseringsprincip, idet lagerbeskatningsprincippet jo også regulerer opgørelsen af de gevinster og tab, som skal medregnes i indkomståret. En lagerbeskatning opgøres således som forskellen mellem en balancepost (værdipapirbeholdningen) ultimo indkomståret og samme balancepost primo indkomståret.

Det skal i den forbindelse fremhæves, at B's fortolkning af bestemmelserne i § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4 selvsagt er sket under hensyntagen til, at denne fortolkning giver materielt rigtige resultater, hvilket som anført ovenfor også var formålet med indførelsen af reglerne.

Det skal i den forbindelse videre fremhæves, at den af Skatteministeriet hævdede fortolkning af bestemmelserne ville medføre, at ultimoværdien år 1 ikke ville være lig primoværdien år 2. Dette ville medføre risiko for dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag, hvilket de omhandlede regler netop tog sigte på at imødegå.

Det bemærkes i den forbindelse, at indkomstansættelsen er en direkte følge af værdiansættelsen af de i sagen omhandlede lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser, idet lagerværdien af investeringsforeningsbeviserne direkte påvirker indkomstansættelsen – som forskellen mellem værdien af investeringsforeningsbeviserne primo indkomståret og værdien ultimo indkomståret. Herved adskiller lagerbeskatningen af de omhandlede investeringsforeningsbeviser sig fra behandlingen af afskrivninger, der ikke direkte påvir-

ker indkomstansættelsen, idet afskrivningerne beregnes som en procentdel af et givent afskrivningsgrundlag. Derfor bør de omhandlede, lagerbeskattede investeringsforeningsbeviser behandles som varelager – og ikke som afskrivninger, sådan som Landsskatteretten synes at forudsætte.

Det er således ikke korrekt, når Skatteministeriet i svarskriftet hævder, at nærværende situation, hvor de omhandlede investeringsforeningsbeviser er blevet lagerbeskattet, ikke omfattes af balancepostreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

... ..

Der er tale om en særdeles indskrænkende fortolkning, når Landsskatteretten i den indbragte afgørelse, jf. bilag 1, anfører, at de i sagen omhandlede lagerbeskattede værdipapirer ikke er omfattet af bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og 27, stk. 4. Der henvises i den forbindelse til, at det netop fremgår af de ovenfor citerede lovbemærkninger (LFF 2004, nr. 235) at reglerne har til hensigt at fjerne uhensigtsmæssigheder i form af dobbeltbeskatning eller dobbeltfradrag. Reglen omfatter derfor alle balanceposter, herunder den i sagen omhandlede post af værdipapirer.

Skatteministeriet har henvist til et høringssvar, hvor Skatteministeriet svarer, at lovgivningen gælder alle balanceposter, hvor samspillet mellem regulering af balanceposter og forældelsesfristerne medfører dobbeltfradrag eller dobbeltbeskatning. Det bemærkes i den forbindelse, at skatteministeren i høringssvar til Told- og Skattestyrelsen besvarede spørgsmålet om, hvorvidt et afskrivningsgrundlag også var omfattet af reglen, hvortil skatteministeren svarede følgende:

”Lovforslaget angår kun opgørelsen af de balanceposter i regnskabet, som indgår i driftsregnskabet. Den skattemæssige driftsmiddelsaldo påvirker alene den skattepligtige indkomst ved størrelsen af de skattemæssige afskrivninger”.

Det bemærkes i den forbindelse, at et forkert opgjort afskrivningsgrundlag ikke medfører dobbeltbeskatning og dobbeltfradrag og således kun påvirker driftsregnskabet indirekte. Der er derfor ikke støtte for Skatteministeriets fortolkning af reglen, hvorefter de i sagen omhandlede værdipapirer efter Skatteministeriets opfattelse ikke er omfattet af balancepostreglen. Det bemærkes endvidere, at skatteministeren i samme høringssvar henviser til varelager, hvor opgørelsen sker som forskellen mellem værdien af varelageret ultimo indkomståret og værdien af varelageret primo indkomståret med korrektion af de i løbet af indkomståret foretagne køb og salg. Dette svarer som bekendt til opgørelsen vedrørende værdipapirer.

Det gøres gældende, at denne fejlagtige og meget indskrænkende fortolkning, der har afstedkommet Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i SKM2014.860.LSR, der er forkert, men som SKAT har henvises til og ind-

sat i Den Juridiske Vejledning. Det bemærkes i den forbindelse, at lovgiver også har ønsket at ændre denne praksis ved lov nr. 383 af den 8. juni 2017, idet førømtalte praksis aldrig har været hensigten fra lovgivers side, hvortil der henvises til Skatteministeriets fortolkning i det ovenfor anførte hørings-svar, som er i direkte strid med den af SKAT anvendte fortolkning. Det gøres i den forbindelse gældende, at den anførte praksis, som SKAT indsatte i Den Juridiske Vejledning gældende fra den 1. juli 2013, kun kan have fremadrettet virkning – og således ikke bagudrettet virkning, således som Skatteministeriet påstår i nærværende sag.

... ..

Sammenfattende gøres det gældende, at B er berettiget til at få genoptaget sin skatteansættelse for indkomstårene 2009 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7 og § 27, stk. 4, idet disse bestemmelser må anses for at omfatte lagerbeskattede værdipapirer efter aktieavancebeskatningslovens § 19.

DIREKTE FØLGE

Af den omtvistede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 fremgår følgende:

”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.”

Af forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. 175 af den 12. marts 2003) fremgår følgende af de specielle bemærkninger til bestemmelsen:

”Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse, hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et sambeskattet selskab med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger udenfor de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes.”

Fra praksis skal endvidere henvises til Højesterets dom af 15. august 2011, der er offentliggjort [SKM2011.533.HR.](#)

I sagen havde SKAT oprindeligt beskattet en fortjeneste i indkomståret 2000. Landsskatteretten havde imidlertid fundet, at det rette beskatningsår var 2001, hvorefter SKAT havde forhøjet indkomsten for dette år. SKAT kunne have ændret skatteyderens skatteansættelse for indkomståret 2001 inden for de ordinære frister, da SKAT ændrede skatteansættelsen for indkomståret 2000. Skatteyderen gjorde gældende, at forhøjelsen var foretaget for sent, idet den var foretaget efter udløbet af de ordinære frister i skatteforvaltningslovens § 26. Højesteret fandt, at ændringen for indkomståret 2001 vedrørende samme aktieavance måtte anses for en direkte følge af nedsættelsen af skatteansættelsen for indkomståret 2000, hvorfor ændringen af skatteansættelsen for indkomståret 2001 var rettidig efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

... ..

Det gøres gældende, at B er berettiget til genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009 efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Det gøres i den forbindelse gældende, at indkomstansættelsen vedrørende indkomståret 2009 er en direkte følge af SKATs regulering af indkomstårene 2010 og fremefter.

Ændringen af primoværdien for indkomståret 2010 medfører jo – som en direkte følge – at ultimoværdien af investeringsforeningsbeviserne i indkomståret 2009 tilsvarende skal ændres, hvilket igen medfører, at primoværdien 2009 skal ændres.

B HAR IKKE OVERSKREDET REAKTIONSFRI-STEN

Det gøres endvidere gældende, at B ikke har overskredet reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 i forbindelse med anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 2009.

I den forbindelse henvises til, at det først var i forbindelse med, at B i foråret 2014 modtog årsopgørelsen for 2013, jf. bilag 2, at B fik kundskab om eksistensen af det skattemæssige tab i indkomståret 2009. B reagerede meget hurtigt ved at rette henvendelse til revisor u-middelbart efter modtagelsen af årsopgørelsen for 2013, der havde kørselsdato den 7. marts 2014, hvorpå revisor på vegne af B rettede henvendelse til SKAT med anmodning om genoptagelse af indkomståret 2009 den 12. maj 2014. Derfor er reaktionsfristen ubestrideligt overholdt.

DEN SUBSIDIÆRE PÅSTAND

B har nedlagt en subsidiær påstand om, at Skatteministeriet skal

anerkende, at hans skattemæssige gevinst på de i sagen omhandlede investeringsforeningsbeviser nedsættes med kr. 195.958 i indkomståret 2011.

Den subsidiære påstand fremkommer ved at kombinere styresignalet offentliggjort i SKM2014.302.SKAT med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Ved at kombinere styresignalet med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 fremkommer det resultat, at den skattemæssige anskaffelsessum af de omhandlede investeringsforeningsbeviser, der som anført i sagsfremstillingen anskaffedes i perioden fra den 1. maj 2007 til den 10. december 2008, skal anvendes som primoværdi i 2011. Dette som følge af, at SKAT har nægtet at genoptage indkomståret 2010.

Det bemærkes i den forbindelse, at formålet med reglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 er at undgå dobbeltbeskatning/dobbeltfradrag og at sikre, at skatteyder beskattes af materielt rigtige indkomster. Hvis B ikke opnår genoptagelse af indkomstårene 2009-2010 må resultatet heraf således være, at den oprindelige anskaffelsessum for de omhandlede investeringsforeningsbeviser skal anmeldes som primoværdi ved opgørelsen af gevinst/tab på de omhandlede investeringsforeningsbeviser i indkomståret 2011. Med andre ord må værdien af de omhandlede investeringsforeningsbeviser primo indkomståret 2011 være lig anskaffelsessummen som en direkte følge af, at SKAT ikke har villet genoptage skatteansættelserne for de forudgående indkomstår. Det bemærkes i den forbindelse, at det vil stride imod formålet med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, såfremt værdien af investeringsforeningsbeviserne ultimo indkomståret 2010 var forskellig fra værdien primo indkomståret 2011."

Skatteministeriet har vedrørende sagen anlagt af B i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument, hvori er anført følgende:

"Anbringender

1. GENOPTAGELSE I HENHOLD TIL SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 1, NR. 8

Til støtte for den nedlagte frifindelsespåstand gøres det overordnet gældende, at B ikke opfylder betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at SKAT efter anmodning fra den skattepligtige kan give tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Bestemmelsen har et snævert anvendelsesområde, idet den ekstraordinære genoptagelse er betinget af, at den urigtige ansættelse skyldes f.eks.

myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige, jf. straks nedenfor.

En forkert skatteansættelse er ikke i sig selv en "særlig omstændighed", og det fremgår klart af retspraksis, at det er en nødvendig, men ikke tilstrækkelig betingelse for ekstraordinær genoptagelse, at der foreligger en materiel forkert skatteansættelse for det indkomstår, som genoptagelsesbegæringen vedrører, jf. bl.a. UfR 2017.1570 H, SKM 2017.242 VLR, SKM 2014.332 VLR, SKM 2013.739 ØLR og SKM 2007.44 VLR.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, udspringer af den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2. Efter bestemmelsen kunne skatteministeren tillade ekstraordinær genoptagelse, "når forholdene i særlig grad taler herfor".

I bemærkningerne til lovforslaget (FT 1995/96, Tillæg A, side 2585) hedder det således:

"Den foreslåede regel vil kunne anvendes til genoptagelse på den skattepligtiges anmodning, når forholdene i særlig grad taler derfor. Herved opnås en mere individuel bedømt adgang til genoptagelse end en fast ansættelsesfrist giver mulighed for. Det tillægges betydning, at der ikke er tale om en bevilling til genoptagelse, således at domstolene i givet fald kan bedømme, om forholdene i særlig grad taler for genoptagelse, f.eks. med henblik på at undgå materielt helt utilfredsstillende ansættelser.

Denne bemyndigelse omfatter som udgangspunkt tilfælde, hvor den skattepligtige er blevet beskattet af en indtægt, der efterfølgende reguleres, således at den skattepligtige indkomst bliver mindre end forudsat ved skatteansættelsen. Tilsvarende hvis en udgift er fratrukket ved skatteansættelsen, og det efterfølgende viser sig, at den fradragsberettigede udgift bliver større.

[...]

Bemyndigelsen omfatter endvidere tilfælde, hvor der er begået fejl ved ligningen, der må anses som ansvarspådragende for myndighederne, eller hvor den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand." (mine understregninger)

Bortset fra de nævnte tilfælde af ansvarspådragende fejl fra myndighederne fremgår det af det citerede og bemærkningerne til lovforslaget i øvrigt, at en ekstraordinær genoptagelse forudsætter, at der er tale om forhold, skatteyderen ikke tidligere har været opmærksom på, jf. herved også FT 1995/96, Tillæg A, side 2585, højre spalte:

"I alle tilfælde er det en forudsætning for ekstraordinær

genoptagelse, at den skattepligtige uden unødigt ophold overfor skattemyndighederne fremsætter anmodning om genoptagelse, når den skattepligtige er blevet opmærksom på det forhold, der kan begrunde genoptagelsen." (min understregning)

Dette fremgår også af UfR 2003.1986 H og SKM2011.140.VLR, hvor Højesteret henholdsvis Vestre Landsret afviste ekstraordinær genoptagelse, bl.a. med henvisning til, at skatteyderen hele tiden havde været bekendt med de forhold, hvorpå genoptagelsesansøgningen var støttet.

Det gøres gældende, at manglende indsigt i gældende skattelovgivning – som i sagens natur ofte er af kompliceret karakter – ikke i selv er en sådan særlig grund, som begrunder genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Den ændring af skatteansættelsen, som B ønsker, er alene begrundet i, at han angiveligt som følge af lovændringen i 2009 glemte eller ikke var opmærksom på at selvangive henholdsvis tab og gevinst på investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S i indkomstårene 2009 og 2010.

Det gøres videre gældende, at vanskelighederne forbundet med ibrugtagning af SKATs værdipapirsystem fra og med indkomståret 2010 ikke udgør en sådan særlig grund, at B skulle kunne få genoptaget sin indkomstansættelse for indkomståret 2009. Det bemærkes desuden, at SKAT netop med styresignalet SKM 2014.302 SKAT håndterede de vanskeligheder, som var forbundet med ibrugtagningen af værdipapirsystem ved at genoptage skatteansættelserne for indkomstårene 2010-2013, såfremt dette ville være til gunst for skatteyderen.

Det gøres slutteligt gældende, at uanset hvad der måtte have fremgået af årsudskrifter for depoter i Nordea, er dette ikke en sådan særlig grund, som begrunder genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Det påhviler B selv at foretage korrekte selvangivelser og om nødvendigt søge den fornødne rådgivning herom.

Det bestrides desuden, at B kan have været af den opfattelse, at hans investeringsbeviser skulle beskattes som almindelige børsnoterede aktier, eftersom han heller ikke har selvangivet tab eller gevinst fra sådanne.

Derudover har B ikke uden unødigt ophold fremsat anmodning om genoptagelse, eftersom han først begærede genoptagelse den 12. maj 2014 på trods af, at lovændringen – som B tilsyneladende alene begrunder anmodningen om genoptagelse med – trådte i kraft allerede i februar 2009.

B har i replikken, side 8-9, påberåbt sig to afgørelser, SKM 2014.637 LSR og SKM 2013.846 BR, til støtte for, at der skulle foreligge sådanne særlige omstændigheder, at han er berettiget til genoptagelse i henhold

til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Sagerne er imidlertid ikke sammenlignelige med nærværende sag, idet sagerne vedrørte myndighedsfejl i relation til skønsmæssige afgørelser.

I nærværende sag er der ikke tale om skønsmæssige afgørelser, og B's skatteansættelse for indkomstårene 2009 og 2010 er ikke materielt forkerte som følge af myndighedsfejl. Det er alene en følge af B's egne forhold, at indkomstansættelsen ikke er korrekt. Den beskrevne praksis er derfor ikke relevant for nærværende sag.

2.

**GENOPTAGELSE I HENHOLD TIL
SKATTEFORVALTNINGSLOVENS §
27, STK. 1, NR. 2.**

Til støtte for den nedlagte frifindelsepåstand gøres det overordnet gældende, at B ikke opfylder betingelserne for ekstraordinær genoptagelse henhold til i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, at uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomstskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår.

Af forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003) fremgår følgende under de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1, nr. 2 (skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 2, som svarer til den nugældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2):

"Det er endvidere med forslaget præciseret, at bestemmelsen alene finder anvendelse, såfremt konsekvensændringen (den sekundære ansættelse) er en direkte følge af den anden skatteansættelse (den primære ansættelse).

Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse, hvor skattemyndighederne forhøjer en skatteansættelse vedrørende den skattepligtige, dennes ægtefælle eller et sambeskattet selskab med den virkning, at en skatteansættelse for indkomstår, der ligger uden for de almindelige ansættelsesfrister, skal nedsættes." (mine understregninger)

Der er derfor tale om en snæver genoptagelsesadgang, og bestemmelsen finder kun anvendelse, hvis den ønskede ændring er en direkte og nødvendig konsekvens af den primære ansættelse.

Den ændring af skatteansættelsen, som B ønsker, er alene begrundet i, at han angiveligt som følge af lovændringen i 2009 glemte eller ikke var opmærksom på at selvangive henholdsvis tab og gevinst på

investeringsbeviserne i Formuepleje Penta A/S i indkomstårene 2009 og 2010, jf. også SKM 2014.860 LSR.

SKATs ansættelse af indkomstårene 2009 og 2010 indeholdt derfor ikke disse tab/gevinster, men dette er ikke nogen direkte følge af SKATs ansættelse af indkomstårene 2010 og 2011 og fremefter.

Det bestrides, at SKM 2011.533 HR kan påberåbes til støtte herfor.

I den sag havde SKAT oprindeligt beskattet en fortjeneste i indkomståret 2000. Landsskatteretten havde imidlertid fundet, at det rette beskatningsår var 2001, hvorefter SKAT havde forhøjet indkomsten for dette år. Skatteyderen gjorde gældende, at forhøjelsen var foretaget for sent, idet den var foretaget efter udløbet af de ordinære frister i skatteforvaltningslovens § 26. Højesteret fandt, at ændringen for indkomståret 2001 vedrørende samme aktieavance måtte anses for en direkte følge af Landsskatterettens kendelse om skatteansættelsen for indkomståret 2000, hvorfor ændringen af skatteansættelsen for indkomståret 2001 var rettidig, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2.

Den pågældende sag vedrører dermed en ganske anden situation end nærværende sag. Som anført ovenfor er den ændring af skatteansættelsen, som B ønsker, alene begrundet i den fejlagtige selvangivelse for indkomstårene 2009 (og 2010) og er dermed ikke en direkte følge af SKATs skatteansættelse for indkomstårene 2010 og fremefter, jf. også SKM 2014.860 LSR.

3. MANGLENDE IAGTTAGELSE AF FRISTEN I SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 2

Det gøres videre gældende, at B ved sin anmodning om ekstraordinær genoptagelse den 12. maj 2014 ikke har iagttaget seks måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, og også af denne grund er udelukket fra at få genoptaget sine skatteansættelser for indkomstårene 2009 og 2010.

Ifølge denne bestemmelse påhviler det den skattepligtige at fremsætte genoptagelsesanmodning senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelse i skatteforvaltningslovens § 26.

Ifølge B er de forhold, som begrundet genoptagelsesanmodningen, bl.a., at han som lægmand ikke var opmærksom på lovændringen vedrørende investeringsbeviser, jf. replikkens side 11.

I dansk ret lægges det generelt til grund, at det påhviler alle at have kendskab til loven. I nærværende sag trådte den relevante lovgivning i kraft allerede i februar 2009.

B kan derfor allerede af denne grund ikke påberåbe sig, at han først

kom til kundskab om konsekvenserne af lovændringen ved modtagelse af årsopgørelsen for 2013.

Derudover udsendte SKAT styresignal den 1. oktober 2009 (SKM 2009.595 SKAT) vedrørende lovændringen om beskatning af investeringsbeviser, ligesom Formuepleje Penta A/S på sin hjemmeside på samme tidspunkt orienterede investorerne om håndteringen af lovændringen, jf. bilag A.

Det fremgik desuden af både SKATs "Tast-Selv" (bilag C) og af dagældende Ligningsvejledning (bilag D), at gevinst/tab efter lagerprincippet skulle overføres til selvangivelsens rubrik 38 som et fradrag i kapitalindkomsten.

Det er ubestridt, at B – forudsat han havde haft kendskab til den relevante lovgivning – ville kunne have set af sin årsopgørelse for 2009, at han ikke havde fået et fradrag i kapitalindkomsten, jf. bilag E.

B's oplysning om, at han først ved modtagelsen af årsopgørelsen for 2013 skulle være blevet opmærksom på, at hans investeringsbeviser blev lagerbeskattet – og at han dermed blev beskattet af, hvad han selv benævner som en "fiktiv gevinst", jf. replikkens side 2, sidste afsnit – hænger desuden ikke sammen med, at han også i indkomstårene 2010, 2011 og 2012 havde gevinster på disse værdipapirer, som han ubestridt blev beskattet af, jf. replikkens side 3, 3. afsnit og bilag F-G.

4. GENOPTAGELSE I HENHOLD TIL SKATTEFORVALTNINGSLOVENS § 27, STK. 4, OG § 26, STK. 7

Til støtte for den nedlagte frifindelse påstand gøres det overordnet gældende, at der ikke i nærværende sag er tale om opgørelse af en balancepost. Når der ikke foretages en korrektion af en balancepost, er sagen ikke omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, eller § 27, stk. 4.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, har følgende ordlyd:

"Vedrører en ansættelse efter stk. 1 eller 2 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret alene foretages eller ændres, såfremt ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår." (min understregning)

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 4, har en næsten tilsvarende ordlyd:

"Vedrører en ansættelse efter stk. 1 opgørelsen af en balancepost, kan opgørelsen primo indkomståret kun foretages eller ændres, hvis ansættelsen for det foregående indkomstår ændres tilsvarende vedrørende opgørelsen ultimo for dette indkomstår." (min understregning)

Bestemmelserne regulerer således opgørelsen af en balancepost. Af

lovmotiverne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, fremgår følgende herom, jf. LFF2003-2004.1.235, side 1:

"I dag kan en korrektion af balanceposter udløse dobbelt fradrag eller dobbelt beskatning i de tilfælde, hvor frist- og forældelsesreglerne afskærer ændring af balanceposten i alle indkomstår, hvori balanceposterne ikke er opgjort korrekt. Det drejer sig f.eks. om korrektion af opgørelsen af varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser.

Efter lovforslaget fjernes denne uhensigtsmæssighed ved altid at betinge korrektion af balanceposter af, at indkomstårets balancepost ultimo er den samme som det følgende indkomstårs primopost. Opgørelsen af balanceposter kan altså alene ændres primo, såfremt det er muligt at ændre det forudgående års ultimopost efter frist- og forældelsesreglerne." (mine understregninger)

Om begrebet "balanceposter" fremgår det videre af Skatteministeriets kommentar til Told- og Skattestyrelsens høringssvar, jf. LFF2003-2004.1.235, side 3, at:

"Når udtrykket "balancepost" er anvendt i forslaget skyldes det, at det er samspillet mellem posteringerne i driftsregnskabet og frist- og forældelsesreglerne, som skaber primo-/ultimo-problemet. Dette beskrives mest enkelt og dækkende ved udtrykket, at skatteansættelsen "vedrører opgørelsen af en balancepost"."

De eksempler, der nævnes i lovmotiverne – opgørelsen af varelagre, igangværende arbejder eller hensættelser – omfatter alle tilfælde, hvor den opgørelse, der lægges til grund ved udgangen af året (ultimo), skal overføres som primoværdi til det efterfølgende indkomstår. Eksempelvis foreskriver varelagerlovens § 2, stk. 2, at den værdiansættelse af varelageret, der er anvendt ved slutningen (ultimo) af et regnskabsår, skal benyttes ved værdiansættelsen af det samme varelager ved begyndelsen (primo) af det efterfølgende regnskabsår.

En korrektion af disse balanceposter indebærer, at opgørelsen – hvis den skal være korrekt – skal ændres både ved årets afslutning og ved begyndelsen af det efterfølgende indkomstår, idet der er tale om samme opgørelse, jf. LFF2003-2004.1.235, side 1.

Aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, som omfatter gevinster og tab på investeringsbeviser, er imidlertid ikke opbygget omkring et tilsvarende ultimo/primo-princip. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

"Den skattepligtige skal anvende lagerprincippet ved opgørelse af gevinst og tab på aktier, investeringsbeviser m.v. omfattet af § 19, stk. 1. I de tilfælde, hvor den skattepligtige og investeringselskabet har

forskelligt indkomstår og der er tale om aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller registreret i en værdipapircentral, træder værdien ved begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår. For aktier, som den skattepligtige har erhvervet i løbet af investeringsselskabets indkomstår, træder anskaffelsessummen i stedet for aktiernes værdi ved begyndelsen af indkomståret. For aktier, som den skattepligtige har afstået i løbet af investeringsselskabets indkomstår, træder afståelsessummen i stedet for aktiernes værdi ved udgangen af indkomståret.

Afståelsessummer, der er skattepligtige efter ligningslovens §§ 16 A og 16 B, indgår ikke i opgørelsen. Ved værdien af aktier og investeringsbeviser m.v., som er udstedt af et investeringsselskab, forstås markedskursen. Kan en markedskurs ikke fastlægges, eller er denne lavere end tilbagekøbsværdien opgjort efter § 19, stk. 2, nr. 2, anvendes tilbagekøbsværdien.” (min understregning)

Kravet om sammenhæng mellem ultimo og primo værdier gælder således ikke efter aktieavancebeskatningsloven, hvor markedsværdierne ved indkomstårets begyndelse og udløb anvendes ved opgørelsen af gevinst og tab. En lagerbeskatning adskiller sig dermed fra opgørelsen af andre poster ved at være et periodiseringsprincip på linje med realisationsprincippet.

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 om ændring af boafgiftsloven og forskellige andre love blev der vedtaget en ændring af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, hvorefter der som 2. og 3. pkt. indsættes følgende, jf. lovens § 6, nr. 3 og nr. 5:

”Foretages eller ændres en ansættelse vedrørende en opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven, hvor den skattepligtige har anvendt realisationsprincippet og en anden opgørelsesmetode skulle have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og værdien ved gældens påtagelse med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdien primo indkomståret for det tidligste indkomstår inden for fristen efter stk. 1 eller 2. Har den skattepligtige anvendt en anden opgørelsesmetode end realisationsprincippet, og skulle realisationsprincippet have været anvendt, anvendes henholdsvis værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen med tillæg af gevinst og fradrag for tab medregnet i tidligere indkomstår som værdipapirets anskaffelsessum og gældens værdi ved påtagelsen.” (min understregning)

Ændringen indebærer, at reglerne for genoptagelse af skatteansættelse for værdipapirer m.v. fremover svarer til de regler, som gælder for såkaldte

balanceposter.

Denne lovændring træder imidlertid først i kraft med virkning fra indkomståret 2017, jf. lovens § 9, stk. 7 og 8.

Dette betyder, at ovennævnte lovændring ikke har betydning for nærværende sag.

Til belysning af retstilstanden i indkomstårene 2009 og 2010 fremgår dog følgende af de specielle bemærkninger til § 6, nr. 2-4, i Lovforslag nr. L 183, fremsat den 29. marts 2017:

”Landsskatteretten har i sagerne SKM 2015.124 LSR og SKM 2014.860 LSR fastslået, at lagerbeskattede værdipapirer eksempelvis ikke er omfattet af den særlige regel om genoptagelse af balanceposter. Det betyder, at genoptagelse for lagerbeskattede værdipapirer sker efter de almindelige regler om lagerbeskatning, hvorefter gevinst og tab opgøres som forskellen mellem værdipapirets værdi ved indkomstårets udløb og værdipapirets værdi ved indkomstårets begyndelse i de indkomstår, som genoptages.” (min understregning)

Det fremgår således klart af både lovmotiverne til skatteforvaltningsloven og lov nr. 683 af 8. juni 2017, at lagerbeskattede værdipapirer ikke udgør en balancepost, og at genoptagelse sker efter de almindelige regler om lagerbeskatning.

Dette medfører, at B ikke i medfør af hverken skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, eller § 27, stk. 4, er berettiget til genoptagelse af indkomstårene 2009 og 2010.

Det bestrides afslutningsvist, at *”den anførte praksis, som SKAT indsatte i Den Juridiske Vejledning gældende fra den 1. juli 2013, kun kan have fremadrettet virkning – og således ikke bagudrettet virkning, således som Skatteministeriet påstår i nærværende sag”* (replikkens side 15, 1. afsnit).

Det er for det første ikke klart, hvad det er for en praksis, som SKAT ”indsatte i Den Juridiske Vejledning gældende fra den 1. juli 2013”.

Derudover vedrørte afgørelsen, SKM 2014.860 LSR, som B tilsyneladende gør gældende alene har virkning fra 1. juli 2013, netop indkomstårene 2008-2011, og i afgørelsen fandt Landsskatteretten, at anvendelsen af lagerprincippet ikke anses som opgørelse af en balancepost efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7.

Tilsvarende vedrørte Landsrettens afgørelse SKM 2015.124 LSR indkomståret

2009, og også i denne afgørelse fandt Landsskatteretten, at skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, ikke omfatter lagerbeskattede finansielle kontrakter.

Afgørelserne viser således, hvad der var skattemyndighedernes praksis i netop de indkomstår, som nærværende sag vedrører. Det bestrides derfor, at eventuelle ændringer i Den juridiske vejledning i 2013 er udtryk for en praksisændring.

5. DEN SUBSIDIÆRE PÅSTAND

B har til opfyldelse af Skatteministeriets opfordring (B) oplyst, at *"den subsidiære påstand fremkommer ved at kombinere styresignalet offentliggjort i SKM2014.302.SKAT med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2."* (replikken, side 17, næstsidste afsnit).

Det er uklart, hvad der menes med at "kombinere" styresignalet med skatteforvaltningslovens

§ 27, stk. 1, nr. 2, og det bestrides, at en sådan "kombination" skulle medføre, at *"den skattemæssige anskaffelsessum af de omhandlede investeringsforeningsbeviser, der som anført i sagsfremstillingen anskaffedes i perioden fra den 1. maj 2007 til den 10. december 2008, skal anvendes som primoværdi i 2011."* (replikkens side 17, sidste afsnit).

Både den såkaldte "kombination" og den påståede retsfølge heraf er i det hele uhjemlet, og allerede af den grund kan B ikke få medhold i sin subsidiære påstand.

Det bestrides desuden, at "kombinationen" som anført af B skulle være i overensstemmelse med formålet med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, som end ikke hjemler genoptagelse i nærværende sag.

Den beskrevne retsfølge er derudover i direkte modstrid med aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 2. pkt., hvorefter værdien ved begyndelsen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved begyndelsen af den skattepligtiges indkomstår, og værdien ved udgangen af investeringsselskabets indkomstår træder i stedet for værdien ved udgangen af den skattepligtiges indkomstår."

Rettens begrundelse og afgørelse

A var efter sin egen forklaring opmærksom på overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning for så vidt angår de omhandlede investeringsbeviser, og retten lægger efter bevisførelsen til grund, at det beroede på en fejl, at A for de omhandlede skatteår selvangav tab henholdsvis gevinster i rubrik 66 i stedet for rubrik 38.

B var efter sin egen forklaring ikke opmærksom på overgangen fra realisationsbeskatning til lagerbeskatning, og hverken tabet i 2009 eller gevinsten i 2010 fremgår af B's årsopgørelser.

Skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, vedrører i bestemmelsernes dagældende udformning alene balanceposter. Retten finder ikke, at de i nærværende sag omhandlede, lagerbeskattede værdipapirer er omfattet af de nævnte bestemmelser om balanceposter. Den lovændring, der fremgår af lov nr. 683 af 8. juni 2017, hvorefter der i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, er indsat 2. og 3. punktum vedrørende visse gevinster og tab efter aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, har først virkning fra indkomståret 2017, men det følger af ændringen og det i motiverne hertil anførte, at lagerbeskattede værdipapirer ikke allerede forud herfor ansås for omfattet af de indtil da gældende bestemmelser om balanceposter, hvilket tillige er i overensstemmelse med lovmotiverne til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 7.

Bestemmelserne i skatteforvaltningslovens (dagældende) § 26, stk. 7, og § 27, stk. 4, kan derfor ikke begrunde, at sagsøgerne er berettigede til genoptagelse af skatteansættelserne for 2009 og 2010.

Retten finder heller ikke, at A eller B opfylder betingelserne for genoptagelse af skatteansættelsen i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2. Bestemmelsen finder anvendelse, såfremt ansættelsen af indkomstskat er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. De ændringer, som A og B ønsker gennemført for 2009 og 2010, er imidlertid ikke en direkte følge af Skats efterfølgende ændring af ansættelsen for indkomstårene 2011 og fremefter, men derimod en følge af deres fejlagtige selvangivelser for 2009 og 2010. Heller ikke skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, kan derfor begrunde en genoptagelse af skatteansættelsen for 2009 og 2010.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, at skatteansættelsen kan ændres, hvis skattemyndighederne efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder. Bestemmelsen har et snævert, men ikke præcist defineret anvendelsesområde og anvendes i forbindelse med blandt andet myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller helt særlige uforudsigelige tilfæl-

de, hvor der ikke er noget at bebrejde den skattepligtige. Derimod er en forkert skatteansættelse ikke i sig selv en sådan særlig omstændighed, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse, og heller ikke manglende indsigt hos skatteyderen i den til enhver tid gældende skattelovgivning er i sig selv en særlig grund til genoptagelse i medfør af bestemmelsen.

Vanskelighederne forbundet med ibrugtagning af værdipapirsystemet er efter rettens opfattelse ikke et særligt forhold, der kan begrunde ekstraordinær

genoptagelse. Værdipapirsystemet gjaldt således ikke for indkomståret 2009, og styresignalet i SKM 2014.302 SKAT, som vedrørte indkomstårene 2010-2013, pålagde alene Skat at genoptage skatteansættelsen for de pågældende år ekstraordinært, såfremt dette ville være til gunst for skatteyderne, hvilket ikke var tilfældet for sagsøgernes vedkommende for så vidt angår de pågældende år. Det kan ikke anses for at bero på en fejl, at styresignalet ikke tillige gjaldt for indkomståret 2009. Det forhold, at sagsøgerne eventuelt, såfremt værdipapirsystemet havde fungeret også for de pågældende værdipapirer fra 2010, ville være blevet opmærksom på problemstillingen omkring værdiansættelse og beskatning tidligere, kan ikke begrunde adgang til ekstraordinær genoptagelse.

Heller ikke de depotoversigter, som sagsøgerne har modtaget fra deres pengeinstitutter, eller det forhold, at der er tale om betydelige beløb, kan i den foreliggende situation begrunde genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

Retten finder det herefter ikke godtgjort, at der i nærværende sager er begået myndighedsfejl eller svig fra tredjemands side, eller at der i øvrigt, heller ikke efter en samlet vurdering, foreligger sådanne ganske særlige omstændigheder, som ikke kan bebrejdes sagsøgerne, at betingelserne for ekstraordinær genoptagelse er opfyldt. Det bemærkes herved, at der ikke i sagerne er tale om skønsmæssigt foretagne ansættelser fra skattemyndighedernes side. Det forhold, at A de facto selvangav tab og gevinst, men i en forkert rubrik, kan ikke føre til et andet resultat.

Da A og B således ikke har godtgjort, at betingelserne for genoptagelse af skatteansættelserne for 2009 og 2010 er opfyldt, tages sagsøgernes principale påstande ikke til følge.

A og B's subsidiære påstande fremkommer ifølge påstandsdokumenterne "ved at kombinere styresignalet offentliggjort i SKM2014.302.SKAT med bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2". Allerede fordi en sådan kombination ses at være uhjemlet og i øvrigt i modstrid med formuleringen af aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 7, 2. pkt., tages sagsøgernes subsidiære påstande ikke til følge.

Skatteministeriet frifindes derfor i det hele.

Efter sagernes udfald skal A og B hver især betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med 40.000 kr. Beløbene er inklusiv moms, idet Skatteministeriet har oplyst ikke at være momsregistreret. Sagsomkostningerne, som udgør et passende beløb til dækning af Skatteministeriets udgifter til advokatbistand under sagen, er fastsat under hensyn til de enkelte sagers oplyste værdi, sagernes forløb og omfang samt til, at sagerne har været hovedforhandlet og til dels forberedt samlet.

Thi kendes for ret:

Sagsøgte, Skatteministeriet, frifindes for de af sagsøgerne A og B nedlagte påstande.

Inden 14 dage skal A betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med i alt 40.000 kr.

Inden samme frist skal B betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med i alt 40.000 kr.

Sagsomkostningerne forrentes i medfør af rentelovens § 8 a.