

Ekstraordinær skatteansættelse

– udvalgte problemstillinger



Afhandling – Master i Skat

CBS – Copenhagen Business School

Udarbejdet af Anja Andersen, Skattestyrelsen

Vejleder: Martin Nors Hansen, Revitax

Afleveringsdato: 1. november 2021

Indholdsfortegnelse

Anvendte forkortelser	3
Summary in English	4
1. Indledning og problemformulering	5
1.1 Indledning	5
1.2 Problemformulering	6
1.3 Afgrænsning	6
1.4 Metodevalg	6
2. Fristreglerne – kort fortalt	8
3. Det forhold, der danner baggrund for en ekstraordinær ansættelse	9
3.1. Problemstillingen	9
3.2. Ordlyd	11
3.3. Formål og forarbejder	12
3.4. Praksis	17
3.5. Styresignaler vedrørende fejl og mangler i SKATs værdipapirsystem	24
3.6. Reglerne om ekstraordinær ændring af afgiftstilsvar	27
3.7. Øvrige muligheder for at nedsætte skatteansættelsen ekstraordinært	30
3.8. Delkonklusion	32
4. Kundskabstidspunktet	34
4.1. Problemstillingen	34
4.2. Ordlyd	36
4.3. Formål og forarbejder	37
4.4. Praksis	38
4.5. Delkonklusion	44
5. Sammenfatning og konklusion	46
6. Perspektivering	48
7. Kildefortegnelse	50

Bilag 1: Instruks om retningslinjer for sagstilsikring

Anvendte forkortelser

SFL	Skatteforvaltningsloven
SSL	Skattestyrelsesloven
SL	Statsskatteloven
LL	Ligningsloven
KGL	Kursgevinstloven
GRL	Grundloven
DJV	Den Juridiske Vejledning
LSR	Landsskatteretten
BR	Byretten
VLR	Vestre Landsret
HR	Højesteret

Summary in English

The deadlines for changing a tax assessment appears in SFL § 26 and 27. The ordinary deadline is found in SFL § 26, while SFL § 27 contains the conditions for an extraordinary tax assessment.

According to SFL § 27, para. 1, no. 5 the tax assessment may be changed after the expiry of the ordinary deadline in SFL § 26, when the Tax Administration has made an assessment on an incorrect or incomplete basis, and this is due to intentional or grossly negligent conduct by the taxpayer or by someone on his behalf.

If there is basis for an extraordinary amendment, the tax assessment can only be changed regarding the issue that has been the reason for the amendment. The extraordinary amendment does not open up the possibility of other changes in the tax assessment.

With this thesis, I want to analyze and define what is to be understood by the wording “the issue that has been the reason for the amendment” and in this connection whether there are one or more issues that must separately meet the conditions for extraordinary amendment by setting out various examples.

My review of the relevant sources has shown that the assessment of which question has given rise to the extraordinary tax assessment must be made concretely from case to case, but that it can extend over several types of income, as long as there is a mutual connection. This interpretation also means that it is possible to reduce the income on certain points, as long as there has been a net increase in the income, as the provision only applies when the taxpayer or someone on his behalf has acted intentionally or grossly negligently and this has caused, that the tax authorities have made too low a tax assessment.

In relation to this, I also want to analyze SFL § 27, para. 2, which contains guidelines regarding the deadline for the tax authorities to react. Often the extraordinary amend of the tax assessment are directed at several different matters, and the tax authorities has received material on an ongoing basis, so that one matter is fully informed at one time, while other matters are only fully informed later. Here the question is whether the tax authorities have acted in a timely manner.

1. Indledning og problemformulering

1.1 Indledning

Fristerne for ændring af en skatteansættelse fremgår af SFL § 26 og 27. Den ordinære ansættelsesfrist fremgår således af SFL § 26, mens SFL § 27 indeholder betingelserne for at foretage en ekstraordinær skatteansættelse. Tilsvarende regler vedrørende fastsættelse af afgiftstilsvar findes i SFL § 31 og 32.

Det følger af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, at skatteansættelsen kan ændres efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26, når Skatteforvaltningen har foretaget en ansættelse på et forkert eller ufuldstændigt grundlag, og dette skyldes forsætlig eller groft uagtsom adfærd af borgeren eller af nogen på dennes vegne.

Spørgsmålet, om hvornår skatteyder eller nogen på dennes vegne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, er gennem tiden behandlet indgående. Uanset dette giver bestemmelsen til stadighed anledning til tvivl i forhold til rækkevidden.

I tilknytning hertil fremgår det af DJV, at hvis der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse, kan ansættelsen kun ændres angående det spørgsmål, der har været årsag til genoptagelsen. Den ekstraordinære genoptagelse åbner ikke mulighed for andre ændringer i ansættelsen.

Hvad der skal forstås med formuleringen ”det spørgsmål”, er ikke nærmere defineret, men er væsentligt i forhold til forståelsen af bestemmelsens anvendelsesområde. Der kan nok ikke herske tvivl om, at en ekstraordinær genoptagelse af eksempelvis en aktieavance ikke åbner op for, at et befordringsfradrag kan ændres. Anderledes vil det muligvis være, hvis reguleringerne har en mere nær sammenhæng. Hvad hvis der er tale om et værdipapirdepot i udlandet, som den skattepligtige ikke har oplyst om? Vil hele depotet i udlandet kunne betragtes som det spørgsmål, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse – uagtet om depotet indeholder forskellige typer af værdipapirer, der behandles efter forskellige regelsæt og oplyses i forskellige rubrikker? Eller vil man i stedet se på aktieindkomsten og kapitalindkomsten for sig? Eller noget helt tredje?

1.2 Problemformulering

Med afhandlingen ønsker jeg – med udgangspunkt i forskellige scenarier – at vurdere, hvorvidt der er tale om et eller flere spørgsmål, der særskilt skal opfylde betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i SFL § 27, stk. 1, nr. 5 for derved at give mit bud på rækkevidden af bestemmelsen. Som en del af min undersøgelse vil jeg undersøge, hvorvidt bestemmelsen giver mulighed for at ændre skatteansættelsen i både opadgående og nedadgående retning, så længe der er tale om en samlet nettoforhøjelse.

I relation hertil ønsker jeg at undersøge og analysere reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 i de situationer, hvor den ekstraordinære genoptagelse retter sig imod flere forskellige punkter, og Skattestyrelsen har modtaget materiale løbende, således at en del af reguleringen er fuldt oplyst på ét tidspunkt, mens en anden del først på et senere tidspunkt er fuldt oplyst.

1.3 Afgrænsning

SFL § 27, stk. 1, nr. 5 finder anvendelse i tilfælde, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Grov uagtsomhed er kendetegnet ved, at der foreligger en særlig bebrejdesværdig afvigelse fra en handlemåde eller agtpågivenhed, som er påkrævet i den pågældende situation. Den simple uagtsomhed er derimod kendetegnet ved, at den skattepligtige blot har tilsidesat almindelig agtpågivenhed. Når det skal afgøres, hvorvidt SFL § 27, stk. 1, nr. 5 finder anvendelse, er det således afgørende at afgrænse den grove uagtsomhed fra den simple uagtsomhed. Denne afgrænsning sker på baggrund af en konkret vurdering af sagens omstændigheder. Denne afhandling vil ikke behandle den subjektive tilregnelser.

1.4 Metodevalg

Denne masterafhandling er baseret på den juridiske metode, herunder den retsdogmatiske metode. Ved juridisk metode forstås den måde, hvorpå gældende ret og retskilder skal anvendes,

analyseres og fortolkes. Det er denne fremgangsmåde, som blandt andet domstolene anvender for at nå frem til den juridisk set rigtige løsning på et juridisk problem.

Metoden består for det første af en beskrivelse og identifikation af de retskilder, som gyldigt kan inddrages i den juridiske argumentation, og for det andet af hvordan retskilderne skal fortolkes. Analysen er således baseret på lovgivning, forarbejderne til lovene, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis samt administrativ praksis. Som en del af analysen vil jeg have det indbyrdes retskildehieraki for øje, idet eksempelvis domstolspraksis har forrang i forhold til den administrative praksis. Den administrative praksis har således ikke nogen præjudikatsværdi over for domstolene, men kan alligevel udgøre et væsentligt fortolkningsbidrag og dermed være et vigtigt element i afhandlingens analyse.

Hvor det er relevant, vil jeg desuden inddrage juridisk litteratur. Juridisk litteratur betragtes traditionelt ikke som en retskilde, men er medtaget, idet den kan bidrage til forståelsen af de øvrige retskilder. Ligeledes er Den Juridiske Vejledning inddraget, idet den udgør Skattestyrelsens fortolkning af gældende ret. DJV har status af et cirkulære, hvilket betyder, at den er bindende for skattemyndighederne, medmindre den er i strid med højere retskilder. Den skattepligtige er derimod ikke bundet af DJV, men kan støtte ret på det skrevne, medmindre det strider mod højere retskilder. Domstolene er ligeledes ikke bundet af DJV/cirkulærer.

De udvalgte problemstillinger er reguleret af national ret, hvorfor EU-retlige aspekter ikke vil blive behandlet i dette afgangprojekt.

De anvendte kilder vurderes til at have en høj grad af reliabilitet og validitet, da der er tale om retskilder, faglitteratur og faglige tidsskrifter. Den anvendte faglitteratur indeholder en vis grad af subjektivitet, men er skrevet af højt fagligt uddannede forfattere. Der er endvidere anvendt litteratur af forskellige forfattere for at opnå den størst mulige objektivitet.

2. Fristreglerne – kort fortalt

Fristreglerne i SFL § §§ 26 og 27 indeholder de tidsmæssige grænser for, hvor længe en skatteansættelse kan ændres på henholdsvis skattemyndighederne eller den skattepligtiges initiativ. Fristreglerne fik deres nuværende udformning ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 og er baseret på Fristudvalgets betænkning 2003 nr. 1426.

I SFL § 26 finder vi de ordinære ansættelsesfrister. Det fremgår således heraf, at skattemyndighederne ikke kan afsende varsel om at ændre en skatteansættelse 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. Tilsvarende skal en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin skatteansættelse, anmode skattemyndighederne om det senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb og samtidig fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Uden for de ordinære frister kan skatteansættelsen kun ændres hvis betingelserne for ekstraordinær ansættelse er opfyldt. De situationer hvor der kan ske ekstraordinær ansættelse, er udtømmende opremset i SFL § 27, stk. 1, nr. 1-8. Hertil kommer en yderligere betingelse i SFL § 27, stk. 2 – den såkaldte reaktionsfrist – der bestemmer, at såvel borgeren som skattemyndighederne skal reagere inden 6 måneder efter, at de kom til kundskab om det forhold, der begrundet fravigelsen af de ordinære frister. En varslet ansættelse skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt.

Såfremt betingelserne for ekstraordinær ansættelse er opfyldt, er fastsættelsen af skattekravet udelukkende begrænset af de formueretlige forældelsesregler¹.

I den efterfølgende analyse vil jeg særligt koncentrere mig om SFL § 27, stk. 1, nr. 5.

Tilsvarende regler vedrørende fastsættelse af afgiftstilsvaret findes i SFL § 31 og 32. Disse bestemmelser vil som udgangspunkt ikke blive gennemgået. Hvor jeg finder det relevant, vil jeg inddrage praksis vedrørende SFL § 32, idet de 2 bestemmelser er stort set identiske. SFL § 32 er nærmere behandlet i afsnit 3.6.

¹ Jf. SFL § 34a, stk. 4 indtræder forældelse 10 år efter forfaldstiden ved ekstraordinær ansættelse.

3. Det forhold, der danner baggrund for en ekstraordinær ansættelse

3.1. Problemstillingen

Fristreglerne er udarbejdet med sigte på at navigere mellem en række modsatrettede hensyn. Således er et helt grundlæggende hensyn i skatteretten et ønske om, at skatteansættelsen skal være materielt korrekt. Det medfører på den ene side et behov for at kunne korrigere forkerte skatteansættelser. Heroverfor står hensynet til borgernes retssikkerhed. Man skal som borger kunne stole på, at man ikke mange år senere bliver mødt med et skattekrav. Det er derfor nødvendigt med fristregler, der kan danne rammen for ændring af en skatteansættelse. Fristreglerne skal således danne en vis forudsigelighed i forhold til det tidsmæssige perspektiv. Antallet af domme vedrørende dette spørgsmål viser dog med tydelighed, at bestemmelsen til stadighed giver anledning til tvivl.

Skattestyrelsen modtager ofte oplysninger om indkomster og fradrag, der aldrig har været oplyst, og som vedrører en længere årrække. Såfremt der er tale om oplysninger vedrørende indkomster uden for den ordinære frist i SFL § 26, skal det vurderes, hvorvidt betingelserne for en ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27 er opfyldt.

Af Den juridiske vejledning fremgår det, at hvis der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse, kan ansættelsen kun ændres angående det spørgsmål, der har været årsag til genoptagelsen. Den ekstraordinære genoptagelse åbner ikke mulighed for andre ændringer i ansættelsen².

De oplysninger, som Skattestyrelsen modtager eksempelvis fra udlandet, indeholder ofte både indtægter og udgifter. Der er tale om forskellige former for indtægter og udgifter, der indgår både i den personlige indkomst, kapitalindkomsten, aktieindkomsten og som et ligningsmæssigt fradrag. Spørgsmålet er herefter, hvordan formuleringen *”det spørgsmål, der har været årsag til genoptagelsen”* skal tolkes. På den ene side kan der argumenteres for en meget stram fortolkning, hvor man ser på hvert delelement og foretager en vurdering af, om betingelserne er opfyldt for hvert enkelt forhold. Omvendt kan man vurdere, hvorvidt der er hjemmel til at

² Den juridiske vejledning, afsnit A.A.8.2.2.1.2.5 Forsæt eller grov uagtsomhed.

anlægge en form for "nettoprincip", hvor eksempelvis et depot i udlandet er det forhold, der begrundes den ekstraordinære ansættelse.

Et typisk eksempel kunne være:

Eksempel 1	
Renteudgifter (kapitalindkomst)	-50.000 kr.
Gevinst ved salg af aktier optaget til handel (aktieindkomst)	200.000 kr.
Gevinst på investeringsbeviser (lagerprincip, kapitalindkomst)	50.000 kr.
Tab på finansielle kontrakter (lagerprincip, kapitalindkomst, særlige regler for tab)	-50.000 kr.
Forhøjelse i alt	150.000 kr.

Indkomst og fradrag skal angives i hvert sit selvstændige felt på årsopgørelsen og opgøres efter forskellige regelsæt. Der er ingen sammenhæng mellem de 4 punkter ud over, at aktiver og passiver befinder sig i samme udenlandske bank. Som skitseret ovenfor er spørgsmålet herefter, hvorvidt der kan gennemføres en nettoregulering på 150.000 kr., eller der skal ske en vurdering af hvert enkelt forhold³. Det sidste vil have den konsekvens, at ændringer vedrørende renteudgifter og finansielle kontrakter ikke kan gennemføres, da SFL § 27, stk. 1, nr. 5 kun finder anvendelse, når der er grundlag for at forhøje en skatteansættelse.

På trods heraf har skatteyder i flere tilfælde anmodet om nedsættelse af den skattepligtige indkomst med henvisning til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. I SKM2016.585.VLR⁴ anmodede en skattepligtig om at få sin skatteansættelse genoptaget som følge af en for høj skatteansættelse. Fejlen skyldtes den skattepligtiges ejendomsadministrator. Hertil bemærkede retten, at SFL § 27, stk. 1, nr. 5 kun finder anvendelse i forbindelse med ansættelser, der foretages på myndighedernes initiativ i retning af forhøjelse. Derimod finder bestemmelsen ikke anvendelse i sager vedrørende nedsættelse af skatteansættelsen på den skattepligtiges initiativ⁵. Der kunne derfor ikke ske

³ I eksemplet indgår tab på finansielle kontrakter. For personer gælder, at tab kun kan fratrækkes, hvis tabet ikke overstiger tidligere års beskattede gevinster på finansielle kontrakter. Tab derudover skal fremføres til modregning i fremtidige gevinster på finansielle kontrakter, jf. KGL § 32. I eksemplet er det derfor forudsat, at tabet ikke overstiger tidligere års beskattede gevinster på finansielle kontrakter.

⁴ Tidligere instans SKM2015.427.BR.

⁵ Samme resultat kom Landsskatteretten til i SKM2002.371.LSR, hvor en skatteyder gjorde gældende, at der skulle ske genoptagelse med henblik på en nedsættelse, som følge af grov uagtsomhed hos den skattepligtiges revisor.

genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Retten fandt desuden, at der ikke forelå særlige omstændigheder. Der kunne derfor heller ikke ske genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8.

I forhold til situationen i eksempel 1 er det imidlertid vigtigt at holde for øje, at der i SKM2016.585.VLR var tale om en nedsættelse, mens eksemplet skitserer en situation, hvor der godt nok er tale om nedsættelser på nogle punkter, men samlet set er der tale om en nettoforhøjelse, der resulterer i en restskat. Dommen fastslår således, at SFL § 27, stk. 1, nr. 5 ikke finder anvendelse ved nedsættelser. Derimod giver den ikke svar på, hvorvidt der kan foretages nedsættelser, når der samlet set er tale om en nettoforhøjelse.

Jeg ønsker således at undersøge, hvorvidt der er mulighed for at anvende et nettoprincip – og hvis det er tilfældet, vil jeg opstille forskellige scenarier, for at belyse hvor langt et eventuelt nettoprincip kan strækkes.

3.2. Ordlyd

SFL § 27, stk. 1, nr. 5 har følgende ordlyd⁶:

”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:

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

Ordlyden af SFL § 27, stk. 1, nr. 5 angiver to kriterier, der skal være opfyldt, for at bestemmelsen finder anvendelse:

- 1) Den skattepligtige eller nogen på dennes vegne skal have bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.
- 2) Skatteyder eller dennes repræsentants handlinger skal være udslag af grov uagtsom eller forsætlig adfærd.

Derimod giver bestemmelsens ordlyd ikke nogen anvisninger af, hvorvidt der kan foretages forhøjelser og nedsættelser med hjemmel i bestemmelsen. Selve lovtekstens ordlyd skal altid betragtes som den primære retskilde. Derfor er det også vigtigt, at en lovtekst er så præcis og

⁶ LBKG nr. 635 af 13. maj 2020.

fyldestgørende som muligt. Omvendt kan det nok ikke forventes, at alle tænkelige scenarier kan indeholdes i en generel lov. I denne sammenhæng er det derfor ikke tilstrækkeligt at se på lovtekstens ordlyd, men denne må suppleres med yderligere fortolkningsbidrag. I dansk ret anvendes lovforarbejderne ofte i fortolkningen af loven⁷. Herved inddrages lovens motiv i fortolkningen.

Som supplement til bestemmelsens ordlyd fremgår det af lovbemærkningerne til lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003, at bestemmelsen alene finder anvendelse i forbindelse med ansættelser, der foretages på myndighedernes initiativ.

3.3. Formål og forarbejder

SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er en videreførelse af den tidligere gældende SSL § 35, stk. 1, nr. 5⁸. SSL § 35, stk. 1, nr. 5 blev indført ved lov nr. 410 af 2. juni 2003. Fristreglerne, der blev indført med lov nr. 410 af 2. juni 2003, bygger på Fristudvalgets betænkning 2003 nr. 1426.

Det helt overordnede formål med fristreglerne er at sætte rammen for både skattemyndighedernes og den skattepligtiges mulighed for at ændre en skatteansættelse. Fristreglerne skal således danne rammen om en række modsatrettede hensyn. Helt overordnet er der i skatteretten et ønske om at sikre materielt korrekte skatteansættelser og dermed tilgodese behovet for at kunne rette eventuelle urigtige skatteansættelser. Isoleret set ville dette formål være opfyldt, såfremt der i tidsmæssig henseende var uafgrænsede muligheder for at ændre en skatteansættelse. Det er således også et overordnet princip, at skatteansættelsen skal kunne ændres både til gunst og ugunst for den skattepligtige med henblik på at opnå en korrekt skatteansættelse.

Heroverfor står imidlertid hensynet til, at den skattepligtige ikke skal kunne blive mødt med skattekrav mange år senere. Fristreglerne skal således opfylde et beskyttelseshensyn over for den skattepligtige og dermed sikre skatteydernes retssikkerhed. Herudover kan det give bevismæssige udfordringer, jo længere tilbage i tid en skatteansættelse skal ændres. De

⁷ Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: Retskilder og retsteorier, 5. udgave, side 244.

⁸ LFF nr. 110 af 24. februar 2005.

ekstraordinære frister er derfor udformet for at kunne navigere mellem disse modsatrettede hensyn. De ekstraordinære frister giver dermed mulighed for at ændre en skatteansættelse i en ubestemt periode⁹ – når særlige betingelser er opfyldt.

Som anført er det helt overordnede formål med fristreglerne et forsøg på at afbalancere modsatrettede hensyn, hvor der på en ene side er mulighed for at ændre en skatteansættelse tilbage i tid, men samtidig med en vis forudsigelighed for den skattepligtige.

Ser man på det specifikke formål med SFL § 27, stk. 1, nr. 5, er formålet med denne bestemmelse at give skattemyndighederne mulighed for at ændre en skatteansættelse, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er for lav. Her er der altså tale om en situation, hvor den skattepligtige (eller nogen på dennes vegne) har udvist en bebrejdellesværdig adfærd. Denne specifikke bestemmelse retter sig derfor mod ønsket om en materiel rigtig skatteansættelse frem for hensynet til den skattepligtige, idet det ligger i bestemmelsens ordlyd, at den skattepligtige har handlet forsætligt eller som minimum groft uagtsomt. Den simple uagtsomhed er derimod ikke omfattet af bestemmelsen. Udgangspunktet for bestemmelsen er således en situation, hvor den skattepligtige burde have indset, at skatteansættelsen var for lav.

Af forarbejderne til den tidligere gældende skattestyrelseslov fremgår, at SSL § 35, stk. 1, nr. 5 alene er tiltænkt anvendt ved ændringer på skattemyndighedernes initiativ. Fristen for den skattepligtiges anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen er derimod ikke omfattet af bestemmelsen¹⁰. Det fremgår endvidere, at de ekstraordinære ansættelsesfrister retter sig mod tilfælde, hvor den skattepligtige enten uforskyldt er blevet skatteansat for højt, eller hvor myndighederne er uden skyld i en for lav skatteansættelse¹¹. Af de tidligere forarbejder kan det derfor sammenfattende konkluderes, at bestemmelsen er tiltænkt ekstraordinære ændringer af skatteansættelsen på skattemyndighedernes initiativ og i retning af forhøjelser. Dette støttes endvidere af cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999, hvoraf det fremgår, at skattemyndighederne kan

⁹ Kun afgrænset af den formueretlige forældelse i SFL § 34a, stk. 4, hvoraf fremgår, at forældelse indtræder 10 år efter kravets forfaldstid ved ekstraordinær ansættelse.

¹⁰ LFF nr. 175 af 12. marts 2003, særlige bemærkninger.

¹¹ LFF nr. 192 af 4. marts 1999, almindelige bemærkninger.

forhøje en skatteansættelse udover de ordinære frister, hvis forhøjelsen skyldes, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag¹².

Ud fra en betragtning om at formålet med SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er at sikre en materiel korrekt skatteansættelse, må det derfor antages, at der som udgangspunkt ikke er noget til hinder for at lave en nettonedsættelse. Man kan således argumentere for, at man i eksempel 1 ud fra en formålsfortolkning kan ændre alle de anførte punkter ud fra betragtningen om, at det spørgsmål, der har dannet grundlag for den ekstraordinære ansættelse, er den samlede investering i udlandet, som den skattepligtige har undladt at oplyse skattemyndighederne om.

Hvis man arbejder videre ud fra den betragtning, kan man spørge sig selv om, hvorvidt resultatet bliver et andet, såfremt man ændrer en smule på forudsætningerne. I eksempel 2 har Skattestyrelsen modtaget oplysninger fra udlandet, hvoraf det fremgår, at den skattepligtige har haft formuer stående i 2 forskellige banker i samme land. Den skattepligtige har ikke oplyst om formuerne i udlandet. Skattestyrelsen opgør indtægter og udgifter til:

Eksempel 2 – bank 1	
Gevinst ved salg af aktier optaget til handel (aktieindkomst)	200.000 kr.
Renteudgifter på lån (kapitalindkomst)	-50.000 kr.
Forhøjelse i alt	150.000 kr.

Eksempel 2 – bank 2	
Renteindtægter af obligationer (kapitalindkomst)	40.000 kr.
Gevinst ved salg af obligationer (kapitalindkomst)	10.000 kr.
Tab på beviser i investeringsselskaber (lagerprincip, kapitalindkomst)	-60.000 kr.
Nedsættelse i alt	-10.000 kr.

¹² Cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 om ansættelsesfrister, skatteforbehold, omgørelse, fælleskommunal administration mv., jf. lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love, afsnit 4.1.

Som i eksempel 1 skal indtægter og udgifter opgøres efter forskellige regelsæt og angives i hvert sit selvstændige felt på årsopgørelsen. Der er ingen sammenhæng mellem de 5 punkter ud over, at aktiver/passiver befinder sig i to forskellige banker i samme land. Som eksemplet er sammensat, vil der isoleret set være tale om en nedsættelse vedrørende bank 2. Hvis det samlede resultat for henholdsvis bank 1 og bank 2 derimod sammenlægges, vil det give en forhøjelse og dermed en restskat.

Dette eksempel åbner op for flere forskellige fortolkninger af rækkevidden af SFL § 27, stk. 1, nr. 5, eksempelvis:

1. Vi antager, at bestemmelsen udelukkende giver mulighed for at foretage ændringer i retning af forhøjelser, og skatteansættelsen ændres udelukkende vedrørende salg af aktier, renteindtægter af obligationer samt salg af obligationer, hvilket medfører en samlet forhøjelse på 250.000 kr.
2. Vi anser forholdet i bank 1 og bank 2 for to separate forhold, og ændrer udelukkende skatteansættelsen med forholdet i bank 1, da bank 2 medfører en nettonedsættelse. Dette medfører en forhøjelse på 150.000 kr.
3. Vi anser investeringen i udlandet som en samlet investering, der blot er fordelt på to forskellige banker. Vi foretager derfor regulering af alle 5 punkter, hvilket medfører en samlet ændring på 140.000 kr.
4. Vi ser på aktieindkomsten og kapitalindkomsten som to separate forhold, og ændrer udelukkende aktieindkomsten, da den opgjorte kapitalindkomst er negativ.

Eksempel 3	
Indeholder samme forudsætninger som eksempel 2 i forhold til indkomstarter og beløb, samt at aktiver/passiver befinder sig i 2 forskellige banker. I dette eksempel er bankerne imidlertid placeret i 2 forskellige lande.	

I dette eksempel er spørgsmålet herefter, hvorvidt det faktum, at de 2 banker er placeret i 2 forskellige lande, får betydning for fortolkningen.

Som det fremgår, minder forudsætningerne i eksempel 1, 2 og 3 meget om hinanden, dog med den afvigelse, at aktiver/passiver i eksempel 1 er i samme bank, mens de i eksempel 2 er i to forskellige banker i samme land og i eksempel 3 i to forskellige banker i to forskellige lande.

Såfremt det skulle være afgørende i hvilken bank, og i hvilket land aktiver/passiver er placeret, vil dette utvivlsomt medføre utilsigtede konsekvenser. Eksempelvis vil den skattepligtige derved være dårligere stillet ved at placere sine midler i forskellige banker fremfor at placere dem i den samme bank, såfremt dette skulle være afgørende for bedømmelsen.

Hvis man derimod antager, at det er afgørende i hvilken rubrik på oplysningsskemaet, forholdet skal oplyses, vil det medføre i situation, hvor Skattestyrelsen selv kan påvirke hvor stor en del af skatteansættelsen, der er omfattet af de ekstraordinære frister. Skattestyrelsen kan således ændre detaljeringsgraden på årsopgørelsen og dermed antallet af rubrikker.

Det følger imidlertid af grundlovens tredeling af magten i GRL § 3, at magten deles i den lovgivende, den udøvende og den dømmende magt, hvoraf dronningen og Folketinget i forening udgør den lovgivende magt. GRL § 3 indgår desuden i et samspil med GRL § 43, der fastlægger, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

Dette indebærer, at ingen afgørelse må stride mod loven. Såfremt kravene om, at den skattepligtige eller nogen på dennes vegne har handlet forsættligt eller groft uagtsomt, og at dette har medført, at skattemyndighederne har foretaget en for lav skatteansættelse, er opfyldt, vil der ikke være noget til hinder for, at der gennemføres nedsættelser. Der skal blot samlet set være tale om en nettoforhøjelse, således at kravet om en for lav skatteansættelse er opfyldt. Dette vil således ikke være i strid med lovens ordlyd, men heller ikke i strid med lovens formål, idet det først og fremmest sigter mod en så korrekt skatteansættelse som muligt. Herudover vil det desuden ikke være i strid med hensynet til den skattepligtige, idet det netop medfører, at der kan foretages ændringer til gunst for skatteyder.

3.4. Praksis

Loven og forarbejder angiver rammen, som en problemstilling skal afgøres indenfor, mens domme og administrativ praksis tager stilling til enkeltstående og konkrete problemstillinger. Praksis kan dog være en uundværlig kilde til fortolkning af loven.

Der findes et utal af domme, der omhandler SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Det er imidlertid vanskeligt at finde praksis, der omhandler definitionen af "det spørgsmål, der har givet anledning til den ekstraordinære genoptagelse". Man kan reflektere over, hvad dette kan skyldes. En nærliggende forklaring kunne være, at skatteyderen i sagens natur ikke klager over dette, idet der er tale om en nedsættelse og dermed til gunst for skatteyderen. I det efterfølgende vil jeg gennemgå og analysere udvalgte domme og afgørelser, der alle direkte eller indirekte behandler problemstillingen.

I SKM2020.561.VLR var der sket forkert indberetning af anskaffelsessummer på en række værdipapirer. Fejlen medførte, at de omhandlede værdipapirer var registreret med en anskaffelsessum, der var 10 gange så høj. Dette resulterede i forkerte årsopgørelser for indkomstårene 2011-2016. Efter skatteydernes død i 2017 modtog Skattestyrelsen en åbningsstatus, hvorved Skattestyrelsen blev opmærksom på de fejlagtige anskaffelsessummer. Skattestyrelsen afsendte herefter forslag om ændring af skatteansættelsen for 2011-2016 den 7. november 2017, og traf afgørelse den 29. november 2017. Ændringerne vedrørte obligationsbaserede investeringsbeviser, der beskattes som kapitalindkomst og aktiebaserede investeringsbeviser, der beskattes som aktieindkomst. Indkomståret 2016 blev ændret rettidigt inden for den korte ligningsfrist, mens de øvrige indkomstår blev ændret med henvisning til SFL § 27, stk. 1, nr. 5, idet skattemyndighederne anførte, at skatteyder burde have reageret på, at hun fik udbetalt store overskydende skatter som følge af den forkerte registrering af anskaffelsessummerne på værdipapirerne. Såvel Landsskatteretten som landsretten gav skattemyndighederne medhold i, at skatteyder eller nogle på dennes vegne havde handlet groft uagtsomt ved ikke at reagere på de forkerte skatteansættelser.

Dommen omhandler udelukkende forhøjelser af skatteansættelserne for de enkelte år og de enkelte indkomstarter. Alligevel er det værd at bemærke, at hverken skattemyndigheder,

Landsskatteretten eller landsretten anfører en særskilt begrundelse for hver indkomstart, men tilsyneladende ser det som ét samlet forhold, at anskaffessummerne er registreret forkert.

SKM2014.335.VLR¹³ omhandler blandt andet spørgsmålet om, hvorvidt klager var reel ejer af en bankkonto og et værdipapirdepot i Schweiz og endvidere hvorvidt reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 var overholdt.

Skattemyndighederne havde ændret skatteansættelserne for indkomstårene 1999-2008 med en lang række poster, heriblandt renteindtægter, udlodninger fra investeringsforeninger, aktieudbytte mv. Det interessante ved dommen er, at skattemyndighederne tillige godkendte tab ved afståelse af investeringsbeviser for indkomstårene 2004, 2006 og 2008. For alle 3 indkomstår gjaldt, at der samlet set var tale om en nettoforhøjelse. Ændringen vedrørende 2004 omfattede eksempelvis renteindtægter, udlodning fra investeringsforeninger samt tab ved afståelse af investeringsbeviser. Der er således tale om en situation, der ligner den skitserede situation i eksempel 1.

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår det, at skattemyndighederne havde vurderet, at betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 5 var opfyldt, for så vidt angår indestående på kontoen og de forhold, som er forbundet hermed. Formuleringen tyder på, at skattemyndighederne anså bankkontoen og det tilknyttede værdipapirdepot som ét samlet forhold, der tilsammen gav anledning til den ekstraordinære ansættelse.

Landsskatteretten kommenterede ikke, at der var tale om flere forskelligartede ændringer, og at der tillige skete nedsættelse med henvisning til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Landsskatteretten anførte til gengæld, at retten fandt, at klager ved ikke at selvangive indskud, renteindtægter mv. havde handlet mindst groft uagtsomt i medfør af SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Landsskatteretten behandlede dermed heller ikke hvert enkelt forhold for sig, men gav én samlet begrundelse.

For byretten gentog klager sin påstand om, at han ikke var den reelle ejer af kontoen og det tilknyttede værdipapirdepot og subsidiært, at 6-måneders fristen var overskredet. Skatteministeriet fastholdt sine påstande om, at klager dels var den reelle ejer, og dels at reaktionsfristen var

¹³ Tidligere instanser: SKM2013.145.BR og Landsskatterettens kendelse af 9. august 2011, j.nr. 11-00167.

overholdt. Til støtte for påstanden, om at reaktionsfristen var overholdt, anførte Skatteministeriet blandt andet, at det forhold, der begrundede fravigelse af fristen, var, at sagsøgeren måtte anses for at være den reelle ejer af kontoen og værdipapirdepotet, som formelt var registreret som tilhørende en anden person. I forhold til reaktionsfristen anførte skattemyndighederne således helt tydeligt, at man mente, at der var ét forhold, der samlet gav anledning til den ekstraordinære ansættelse, og at reaktionsfristen i relation til dette forhold var overholdt.

Byretten stadfæstede Landsskatterettens dom. I forhold til kundskabstidspunktet anførte retten, at skattemyndighederne først ved indhentelse af yderligere materiale kom til kundskab om de forhold, der begrundede en fravigelse af den ordinære varslingsfrist. Byretten anvendte således betegnelsen ”de forhold” – altså i flertal, men kommenterede det ikke yderligere.

Vestre Landsret stadfæstede Byrettens dom. Det bemærkes, at klager for Landsretten præciserede, at han ikke bestred, at betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 5 var opfyldt, såfremt han blev anset for at være ejer af midlerne på de omtalte konti. I forhold til kundskabstidspunktet anførte landsretten, at skattemyndighederne først efter at have modtaget yderligere oplysninger fra banken kom i besiddelse af oplysninger, som gav dem kundskab om det forhold, der begrundede fravigelse af fristerne i SFL § 26, stk. 1.

Sagen er således behandlet af 3 forskellige instanser, der alle har givet skattemyndighederne medhold. I den forbindelse skal det dog bemærkes, at domstolene er underlagt forhandlingsmaksimen¹⁴. Det betyder, at domstolene alene kan tage hensyn til de retlige påstande og anbringender samt de oplysninger og faktiske omstændigheder, som de bliver præsenteret for. Landsskatteretten er derimod en uafhængig forvaltningsmyndighed, der lige som Skatteforvaltningen er underlagt de almindelige forvaltningsretlige principper, herunder officialprincippet. Ombudsmanden udtalte i FOB 2014-6, at når en klageinstans skal træffe afgørelse i en klagesag, så er det principielle udgangspunkt, at klageinstansen skal træffe den materielt rigtige afgørelse i sagen. Landsskatteretten kan derfor ikke undlade at tage stilling til, om reglerne om fristerne for at ændre en skatteansættelse er opfyldt, selvom borgerens repræsentant ikke har gjort gældende, at fristerne ikke er opfyldt.

¹⁴ Jan Pedersen: Skatteforvaltning, Skatteproces, Skattekontrol, 1. udgave, side 257.

Det betyder videre, at domstolene i modsætning til Landsskatteretten ikke kan inddrage nye påstande og anbringender, som ikke er fremsat af sagens parter. I den pågældende sag har landsretten således ikke haft lejlighed til at bedømme spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 5 var opfyldt, idet klager udelukkende fremsatte påstand om, at reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 ikke var overholdt. Dette forhold er vigtigt at have med i betragtningerne, når dommens præjudikatsværdi skal bedømmes.

Sammenfattende kan det herefter konkluderes, at klager erklærede sig enig i, at han havde handlet groft uagtsomt i relation til SFL § 27, stk. 1, nr. 5 – under forudsætning af, at retten fandt, at han var den reelle ejer af kontoen og værdipapirdepotet. I relation til reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 var det skattemyndighedernes opfattelse, at kontoen og depotet var ét samlet forhold, der begrundede den ekstraordinære genoptagelse. Klager var af den opfattelse, at skattemyndighederne var kommet til kundskab om det forhold, der begrundede den ekstraordinære ansættelse på et langt tidligere tidspunkt, og at afgørelsen derfor var ugyldig. Klager kommenterede ikke, om der var tale om ét eller flere forhold, hvilket også var uden betydning i forhold til kundskabstidspunktet. Landsskatteretten var enig med skattemyndighederne i, at der var tale om ét forhold, mens byretten omtalte forhold i flertal. Afslutningsvis nævntes der ét forhold i landsrettens begrundelse. Man kan undre sig over det forskellige ordvalg i de forskellige instanser, og spørgsmålet er, hvorvidt der var tale om et bevidst ordvalg, når der nævntes ét eller flere forhold. Noget tyder dog på, at man anså det for ét samlet forhold, idet der ikke blev argumenteret imod dette synspunkt i nogen af instanserne.

I SKM2009.182.BR havde skattemyndighederne foretaget en ekstraordinær skatteansættelse for indkomstårene 1998-2000. Ændringen skyldtes, at skatteyder havde lønindkomst fra både Danmark og Norge. I 1997 havde skatteyder efter kontakt til de danske skattemyndigheder selvangivet begge lønindtægter i Danmark. For de efterfølgende indkomstår havde skatteyder kun selvangivet den norske løn i Norge. Foruden den norske lønindtægt omfattede ændringen for indkomståret 2000 tillige en renteindtægt fra Norge, som skatteyder heller ikke havde oplyst.

Byretten fandt, at skatteyder havde handlet groft uagtsomt ved ikke at have selvangivet den norske indtægt i Danmark.

I dette tilfælde var der tale om to forskelligartede indkomsttyper – en lønindtægt og en renteindtægt. Renteindtægten udgjorde 6.779 kr., og den manglende selvangivelse vil ud fra beløbets størrelse umiddelbart ikke kunne karakteriseres som et udslag af en grov uagtsom handle-måde, såfremt ændringen skulle vurderes isoleret. Idet byretten stadfæstede Landsskatteret-tens afgørelse, må det formodes, at byretten anså den manglende selvangivelse af norsk ind-komst i sin helhed som det forhold, der gav anledning til den ekstraordinære skatteansættelse. Renteindtægten kom således til at udgøre en del af den ekstraordinære skatteansættelse, idet indtægten blev set i sammenhæng med lønindtægten fra Norge.

I dette tilfælde lader det til at være afgørende, at begge indtægter stammer fra samme land, idet der ellers ikke ses nogen sammenhæng mellem de to beløb. Havde der været tale om en lønindtægt fra Norge og en renteindtægt fra Danmark eller et helt tredje land, må det formo-des, at det forhold, der gav anledning til den ekstraordinære ansættelse, var lønindtægten fra Norge. Dermed ville forholdet omkring renteindtægten udgå af sagen ud fra et udgangspunkt om, at manglende oplysning af en renteindtægt af den størrelsesorden ikke er udslag af grov uagtsomhed, men nærmere simpel uagtsomhed. Det skal i den forbindelse bemærkes, at vur-deringen af hvorvidt der er handlet forsætligt, groft uagtsomt eller simpelt uagtsomt, beror på en konkret vurdering af sagens omstændigheder, og derfor kan det naturligvis ikke vurderes blot ud fra beløbets størrelse. Begreberne simpel og grov uagtsomhed samt fortsæt vil dog ikke blive behandlet yderligere i denne afhandling.

Betragtningen om, at udfaldet af SKM2009.182.BR skyldes, at der er tale om indtægter fra samme land, kan synes urimelig, idet der ikke bør være forskel på, om en skatteyder har place-ret sine midler i et eller flere lande. Hvis denne tankegang forfølges yderligere, ville en skatte-yder potentielt kunne undgå beskatning af mindre beløb ved at placere sine midler i mange for-skellige lande – selvfølgelig under forudsætning af, at betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 5 i øv-rikt ikke er opfyldt.

I SKM2009.182.BR var der tale om to forskelligartede indtægter, der umiddelbart ikke havde nogen sammenhæng, ud over at begge beløb stammede fra Norge. Dette giver anledning til at reflektere over, om udfaldet ville have været anderledes, såfremt der havde været tale om en nedsættelse.

Eksempel 4	
Lønindtægt	240.000 kr.
Renteudgifter	-10.000 kr.
Forhøjelse i alt	230.000 kr.

Eksempel 4 minder om situationen i SKM2009.182.BR, men i dette tilfælde er der ikke tale om en renteindtægt, men derimod en renteudgift. Som i byrettens dom er eneste sammenhæng mellem de to beløb, at begge dele stammer fra Norge. Som eksemplet viser, er der tale om en nettoforhøjelse.

Hvis det forhold, der giver anledning til den ekstraordinære ansættelse, er, at skatteyder ikke har oplyst om indkomst fra det pågældende land, må der med udgangspunkt i SKM2009.182.BR være grundlag for at give fradrag for renteudgifter. Så længe der samlet set er tale om en nettoforhøjelse, bør der ikke være forskel på, om der er tale om rene forhøjelser eller både forhøjelser og nedsættelser. En anden sag er så, hvorvidt byrettens dom i det hele taget kan bære sådan en konklusion. I SKM2009.182.BR var klagers påstand, at den manglende angivelse af udenlandsk indtægt fra Norge i de danske selvangivelser for indkomstårene 1998-2000 ikke var groft uagtsomt. Hermed må byretten have taget stilling til dette, både for så vidt angår lønindtægten som for renteindtægten. Jeg er imidlertid ikke sikker på, at udfaldet ville have været det samme, hvis situationen havde været som skitseret i eksempel 4. Efter min overbevisning ville skattemyndighederne i denne situation forhøje indkomsten med lønindtægten fra Norge med den begrundelse, at den manglende angivelse af indtægten kunne karakteriseres som groft uagtsomt. Hvad angår fradrag for renteudgifter ville udfaldet sandsynligvis være, at

skattemyndighederne ikke genoptog dette forhold, med henvisning til, at der var tale om et glemte fradrag, der ikke giver anledning til ekstraordinær genoptagelse i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 8.

Ud fra dette synspunkt kan der derfor argumenteres for, at skattemyndighederne i SKM2009.182.BR er gået for vidt ved at forhøje indkomsten med både manglende lønindtægt samt renteindtægter fra Norge, idet der ikke ses at være en naturlig sammenhæng mellem de to punkter, udover at indtægterne stammer fra samme land.

Eksempel 5	
Lønindtægt	240.000 kr.
Befordringsfradrag	-10.000 kr.
Forhøjelse i alt	230.000 kr.

I eksempel 5 kan der opgøres et befordringsfradrag. Såfremt befordringen kan fratrækkes, er der samlet set tale om en nettoforhøjelse. I modsætning til eksempel 4 har de to reguleringer i eksempel 5 en indbyrdes sammenhæng, idet befordringsfradraget relaterer sig til lønindtægten. Hvis det forhold, der giver anledning til den ekstraordinære ansættelse, er, at skatteyder ikke har oplyst om indkomst fra det pågældende land, må der med udgangspunkt i SKM2009.182.BR sammenholdt med SKM2014.335.VLR være grundlag for at give fradrag for udgifter til befordring mellem hjem og arbejde.

Til sammenligning kan nævnes indtægter ved honorarvirksomhed, hvor de omkostninger ved indkomsterhvervelsen, der specifikt vedrører honorarindtægten, kan fratrækkes direkte i den personlige indkomst. Den skattepligtige honorarindtægt opgøres således ud fra et nettoindkomstprincip i henhold til SL §§ 4-6, og oplyses som ét samlet beløb på årsopgørelsen. Her er der ikke tvivl om, at honorarindtægten skal opgøres som et nettobeløb, og at der derfor er adgang til at fratække eventuelle befordringsudgifter, også selvom ansættelsen sker med hjemmel i fristerne i SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Befordring mellem hjem og arbejde er derimod en privat udgift, der kan fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag efter LL § 9C. Fradraget opgøres, og

oplyses særskilt, og har sin egen rubrik på årsopgørelsen. Fristreglerne bør give samme adgang til at fratække udgifter til befordring, uanset om udgiften kan fratækkes i den personlige indkomst eller som et ligningsmæssigt fradrag.

3.5. Styresignaler vedrørende fejl og mangler i SKATs værdipapirsystem

Det daværende SKAT (nu Skattestyrelsen) udstedte i 2014 to styresignaler vedrørende genoptagelse af skatteansættelsen som følge af fejl og mangler i SKATs værdipapirsystem¹⁵. Baggrunden for de to styresignaler var kort fortalt, at SKAT i 2010 havde indført et system til beregning af gevinst og tab på aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked samt omsættelige investeringsbeviser for fysiske personer. Efterfølgende konstaterede man, at systemet havde visse fejl og mangler, der havde medført, at de gevinster og tab, der var fortrykt på årsopgørelsen for indkomstårene 2010-2013, i en del tilfælde var forkerte eller mangelfulde.

Som konsekvens heraf agtede SKAT af egen drift at genoptage skatteansættelsen for de berørte skatteydere. SKAT skønnede i den forbindelse, at ca. 50.000 skatteydere havde modtaget fejlbehæftede opgørelser, og at yderligere 75.000 skatteydere muligvis kunne være omfattet heraf. Omfanget af fejlene gjorde, at SKAT af administrative og tekniske årsager ikke kunne gennemføre en genopretning af de fejlagtige årsopgørelser inden for den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26. Som følge heraf valgte man at suspendere den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26, stk. 1.

Suspensionen gjaldt dog kun, hvor en ændring af skatteansættelsen samlet set var til gunst for den skattepligtige. Ved vurderingen af, hvorvidt en ændring var til gunst for den skattepligtige, så man på de rubrikker på årsopgørelsen, der var omfattet af SKATs værdipapirsystem, dvs. rubrikkerne 30, 38 og 66. Disse rubrikker omhandler henholdsvis gevinst og tab på obligationsbaserede investeringsbeviser - der realisationsbeskattes, beviser i investeringsselskaber - der lagerbeskattes, samt aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked. Vurderingen blev således foretaget ud fra en nettobetragtning på tværs af de 3 rubrikker og hvert indkomstår for sig. Tilsvarende suspendede SKAT fristen for at anmode om genoptagelse af

¹⁵ SKM2014.302.SKAT og SKM2014.647.SKAT.

skatteansættelsen i henhold til SFL § 26, stk. 2 vedrørende tab og gevinst på aktier, optaget til handel på et reguleret marked samt omsættelige investeringsbeviser.

De to styresignaler indeholder flere problemstillinger, der er interessante i denne sammenhæng:

1. Med hvilken hjemmel genoptog man skatteansættelser, hvor de ordinære ansættelsesfrister var udløbet?
2. Hvad var baggrunden for at anlægge en nettobetragtning på tværs af de 3 forskellige indkomsttyper/rubrikker?

I forhold til det første spørgsmål må udgangspunktet være, at en genoptagelse af en skatteansættelse, der sker efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26, må ske efter reglerne om ekstraordinær ansættelse i SFL § 27. I det første styresignal¹⁶ er det anført, at såvel den korte ligningsfrist som den ordinære ansættelsesfrist ikke gælder, såfremt den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller ved grov uagtsomhed har bevirket, at skatteansættelsen er forkert. En henvisning til SFL § 27, stk. 1, nr. 5 synes dog malplaceret i denne sammenhæng, idet styresignalet udelukkende omhandler ændringer til gunst for den skattepligtige. SFL § 27, stk. 1, nr. 5 finder derfor ikke anvendelse. Bestemmelsen nævnes dog heller ikke yderligere. Tilsvarende vil det heller ikke være en mulighed at anvende SFL § 27, stk. 1, nr. 8, der omhandler særlige omstændigheder. Myndighedsfejl er ellers omfattet af SFL § 27, stk. 1, nr. 8, men denne bestemmelse kan kun anvendes af den skattepligtige.

Som det fremgår af styresignalet, begrundes SKATs genoptagelse af skatteansættelsen med, at den ordinære frist i SFL § 26, stk. 1 og 2 suspenderes. I henhold til styresignalet sker suspensionen af hensyn til skatteyderne og på baggrund af de helt særlige forhold, der er konstateret vedrørende SKATs værdipapirsystem. Ændringerne sker således efter SFL § 26, der normalt omhandler alle dele af skatteansættelsen, og giver hjemmel til at ændre en skatteansættelse, uanset om ændringen er til gunst eller ugunst for skatteyder.

¹⁶ SKM2014.302.SKAT.

En suspension af den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26 er højst usædvanlig, og jeg er ikke bekendt med andre tilfælde, hvor noget lignende er sket. Den usædvanlige suspension af den ordinære ansættelsesfrist må således skyldes, at der var tale om fejl fra myndighedernes side, der vedrørte en større personkreds. Det fremgår af SFL § 26, stk. 1, at der ikke kan afsendes forslag senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal herefter foretages senest den 1. august. Skattemyndighederne kan dog forlænge fristen for at foretage ansættelse, såfremt det har betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser. Fristforlængelsen kan kun ske efter anmodning fra den skattepligtige. Det fremgår af SFL § 26, stk. 1, 4. punktum. Her er det således fristen for at komme med indsigelser til den foreslåede ændring af skatteansættelsen, der kan forlænges og kun efter anmodning fra den skattepligtige. Derimod giver SFL § 26 ikke hjemmel til at udsætte fristen for at afsende forslag.

Udsættelse af den ordinære ansættelsesfrist, som følge af fejl og mangler i SKATs værdipapirsystem, skete med baggrund i to styresignaler. Et styresignal er en bindende tjenestebefaling, der har samme retlige status som et cirkulære. Et cirkulære repræsenterer skattemyndighedernes opfattelse af gældende praksis og er bindende over for medarbejderne. Endvidere kan den skattepligtige støtte ret på det i det omfang, at denne praksis ikke er klart i uoverensstemmelse med højere rangerede retskilder¹⁷.

I forhold til det andet spørgsmål må det antages, at det netop er det forhold, at skatteansættelsen ændres med henvisning til en suspension af fristerne i SFL § 26 og ikke med henvisning til SFL § 27, stk. 1, der gør, at der kan anlægges en nettobetragtning på tværs af de 3 indkomsttyper/rubrikker.

Den situation, som de 2 styresignaler omhandler, er derfor ikke direkte sammenlignelig i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt der kan anlægges en nettobetragtning i relation til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Der kan dog alligevel godt fremhæves visse lighedspunkter, der kan inddrages i analysen af SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Som anført valgte man således i styresignalerne at anlægge en nettobetragtning på tværs af de 3 rubrikker, der er omfattet af SKATs værdipapirsystem. Det

¹⁷ SKM2018.348.SKTST.

giver god mening, at suspensionen udelukkende gjaldt de 3 rubrikker og ikke hele skatteansættelsen, da det jo netop var manglerne i SKATs værdipapirsystem, der gav anledning til den usædvanlige suspension af fristerne. Man kan derimod overveje, hvad bevæggrundene var for at anlægge en nettobetragtning på tværs af de 3 rubrikker, frem for at foretage en særskilt vurdering af, hvorvidt ændringen af hver enkelt rubrik var til gunst eller ugunst for den skattepligtige. Her må det i sidste ende have været hensynet til den materielt korrekte skatteansættelse, der har været baggrunden for at foretage en nettoregulering, der dog var til gunst for den skattepligtige.

3.6. Reglerne om ekstraordinær ændring af afgiftstilsvar

Reglerne om ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvar findes i SFL § 32, hvor ordlyden af SFL § 32, stk. 1, nr. 3 svarer til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Reglerne blev oprindeligt indført med L410 af 2. juni 2003 for at harmonisere fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet, og fremgik af den dagældende SSL § 35 C, stk. 1, nr. 3. SSL § 35 C, stk. 1, nr. 3 er efterfølgende videreført i SFL § 32, stk. 1, nr. 3.

Af forarbejderne til SFL § 32, stk. 1, nr. 3 (dagældende SSL § 35 C, stk. 1, nr. 3) fremgår det, at bestemmelsen svarer til SFL § 27, stk. 1, nr. 5 om ændring af en skatteansættelse uden for fristen i § 26, når den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag¹⁸. Da SFL § 32, stk. 1, nr. 3 efter sine forarbejder svarer til § 27, stk. 1, nr. 5, skal bestemmelsen fortolkes på samme måde.

Da de to bestemmelser på henholdsvis skatteområdet og afgiftsområdet er enslydende, kan praksis vedrørende SFL § 32, stk. 1, nr. 3 langt henad vejen inddrages i analysen af SFL § 27, stk. 1, nr. 5. I den forbindelse må man dog holde for øje, at SFL § 32 omhandler opgørelse af et afgiftstilsvar, det vil sige både indgående og udgående afgift. Det betyder, at en regulering efter SFL § 32, stk. 1, nr. 3 kan indeholde eksempelvis både indgående og udgående moms, altså en form for nettoregulering. Omvendt giver bestemmelsen ikke mulighed for at foretage en nettoregulering. Overordnet er de to bestemmelser således formuleret enslydende og skal forstås

¹⁸ LFF nr. 175 af 12. marts 2003, særlige bemærkninger til forslaget nr. 3.

sådan, at de kun finder anvendelse på skattemyndighedernes initiativ og i retning af forhøjelser – dog med den nævnte modifikation at SFL § 32 vedrører opgørelse af et afgiftstilsvær.

På afgiftsområdet findes to afgørelser fra Landsskatteretten, som skiller sig ud. Det er j.nr. 17-0711150 og j.nr. 17-0563791, der omhandler godtgørelse af henholdsvis mineralolie-, gas- og elafgift i den ene sag og CO₂-, gas- og elafgift i den anden. I begge tilfælde havde skattemyndighederne fundet det mindst groft uagtsomt, at de pågældende selskaber ikke havde afregnet korrekte afgifter. Man foretog derfor ekstraordinær genoptagelse af selskabets godtgørelser med henvisning til SFL § 32, stk. 1, nr. 3 for de afgiftsperioder, hvor der var godtgjort for meget i afgifter. Landsskatteretten gav i begge sager skattemyndighederne medhold i, at selskaberne havde handlet groft uagtsomt.

Landsskatteretten pålagde herefter skattemyndighederne at ændre selskabernes godtgørelse af afgifter for hele den kontrollerede periode, uanset at flere afgiftsperioder medførte nedsættelse af afgiftstilsværet. Som begrundelse herfor anførte Landsskatteretten¹⁹:

”Landsskatteretten finder, under hensyn til at SKAT må anses for at have kontrolleret og genoptaget hele perioden, at det er rettest, at SKAT ændrer selskabets afgiftsgodtgørelse for hele perioden 1. januar 2010 – 30. september 2013, herunder 4. kvartal 2011, 4. kvartal 2012, 2. kvartal 2013 og 3. kvartal 2013, jf. skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, nr. 3.”

Landsskatteretten gav dermed ikke nogen juridisk begrundelse i de to sager, men begrundede afgørelserne ud fra et rimelighedshensyn. Ud fra hensynet om at reglen kun kan anvendes på myndighedernes initiativ og i retning af forhøjelser, ses der ikke belæg for en sådan fortolkning. Skatteministeriet har da også indbragt begge sager for domstolene.

Skatteministeriet har med hjemmel i SFL § 49 mulighed for at indbringe sager for domstolene. Det er imidlertid skatteministerens praksis, at man er tilbageholdende med at indbringe sager. Det er derfor kun sager af principiel karakter, sager, der kan få betydning for et større eller

¹⁹ Den citerede begrundelse stammer fra j.nr. 17-0711150, men det bemærkes, at begrundelsen i j.nr. 17-0563791 er enslydende bortset fra afgiftsperioderne.

ukendt antal skatteydere eller sager, der vedrører væsentlige beløb, der indbringes for domstolene fra ministeriet side²⁰. I disse to sager er der tale om mindre beløb, og sagerne må derfor utvivlsomt være indbragt, da de anses for principielt forkerte. Herudover vil det kunne få betydelig indflydelse på en lang række sager, hvor der sker ekstraordinær genoptagelse af godtgørelse af afgifter i situation, hvor den godtgørelsesberettigede har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, og hvor der er tale om reguleringer af godtgørelser i såvel nedadgående og opadgående retning i forskellige godtgørelsesperioder. Udover at være af principiel karakter kan sagens udfald således også have betydning for en lang række andre sager og dermed sandsynligvis også sager af langt større beløbsmæssig værdi.

J.nr. 17-0563791 er efterfølgende ændret af Københavns Byret i SKM2021.22.BR i Skatteministeriets favør. Der var dog tale om en udeblivelsesdom, da selskabet grundet den lave sagsgenstand, og da selskabet var under likvidation, ikke ville afgive svarskrift i sagen. En udeblivelsesdom betyder, at der afsiges dom efter sagsøgers påstand. Byretten havde således ikke lejlighed til at behandle spørgsmålet, men gav blot Skatteministeriet medhold, da sagsøgte ikke ønskede at afgive svarskrift.

Hvad angår j.nr. 17-0711150 afsagde Retten i Lyngby dom i sagen den 5. februar 2021. Det har imidlertid ikke været muligt at finde byrettens dom, idet den ikke på nuværende tidspunkt ses at være offentliggjort.

Status er herefter, at vi på nuværende tidspunkt har 2 byretsdomme, der ikke kan anvendes, idet byretten i den ene sag ikke fik lejlighed til at behandle spørgsmålet, og den anden sag ikke er offentliggjort. Derfor må de 2 afgørelser fra Landsskatteretten således være gældende. Da Landsskatteretten er en overordnet instans i forhold til skattemyndighederne, er skattemyndighederne forpligtiget til at følge Landsskatterettens praksis, medmindre den er i åbenbar strid med loven. Eftersom skatteministeriet har indbragt de to sager som principielle, er det min

²⁰ Jan Pedersen: Skatteforvaltning, Skatteproces, Skattekontrol, 1. udgave, side 243.

formodning, at man i efterfølgende sager vil argumentere for, at de to afgørelser fra Landsskatteretten er i åbenbar strid med loven og dermed forkerte.

Landsskatteretten argumenterede i begge sager sin afgørelse med, at det var "rettest", at de omhandlede afgiftsperioder også blev ændret, da de indgik i den samlede kontrolperiode.

Landsskatteretten henviste således til, hvad der var rimeligt, og ikke hvad der var juridisk korrekt. Det fremgår imidlertid direkte af bemærkningerne til SFL § 32, stk. 1, nr. 3, at bestemmelsen indebærer, at myndighederne ikke vil være bundet af de ordinære frister for ændring af afgiftstilsvaret/afgiftsgodtgørelsen, og at myndighederne kan nedsætte godtgørelsen af afgift, der er udbetalt til en godtgørelsesberettiget²¹. Derimod fremgår det ikke nogen steder, at myndighederne kan forhøje godtgørelsen af afgift. Efter min vurdering var der således ikke hjemmel til at forhøje godtgørelsen af afgiften i det to sager.

3.7. Øvrige muligheder for at nedsætte skatteansættelsen ekstraordinært

Såfremt der ikke kan ske nedsættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, skal det vurderes, hvorvidt der er andre muligheder for at nedsætte skatteansættelsen, idet det overordnede princip inden for skatteretten som ovenfor omtalt er at sikre materielt korrekte skatteansættelser. Jeg vil derfor kort gennemgå de øvrige betingelser for fristgennembrud i SFL § 27, stk. 1 med henblik på at vurdere, hvorvidt der er mulighed for at anvende disse i samspil med SFL § 27, stk. 1, nr. 5 i situationer, hvor der er grundlag for at foretage en ekstraordinær ansættelse.

Med hensyn til betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 1-4 og nr. 6-7 er der tale om meget konkrete situationer, der giver anledning til ekstraordinær ansættelse. Det betyder selvsagt, at det i langt mindre grad giver anledning til tvivl om hvilken del af skatteansættelsen, der er omfattet af muligheden for ekstraordinær ansættelse.

Særlig interessant i denne sammenhæng er SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Bestemmelsen finder anvendelse, når den skattepligtige anmoder om ændring af skatteansættelsen, som følge af at der foreligger særlige omstændigheder. Bestemmelsen blev indført på baggrund af Fristudvalgets betænkning²², der anbefalede at indføre en sikkerhedsventil, der kunne anvendes på den

²¹ LFF nr. 175 af 12. marts 2003, særlige bemærkninger til forslaget nr. 3.

²² Fristudvalgets betænkning 2003 nr. 1426.

skattepligtiges initiativ, når forholdene i særlig grad talte derfor. Behovet for en sikkerhedsventil er begrundet i, at det ikke er muligt at forudse alle tilfælde, der bør give anledning til ekstraordinær ansættelse. Reglen er tænkt som en opsamlingsbestemmelse, der eventuelt finder anvendelse, såfremt der ikke kan ske ekstraordinær ansættelse på baggrund af de øvrige betingelser i SFL § 27, stk. 1, nr. 1-7.

Det ligger således i bestemmelsens ordlyd, at den kun finder anvendelse efter anmodning fra den skattepligtige. Bestemmelsen kan dermed ikke anvendes til at nedsætte en skatteansættelse på skattemyndighedernes initiativ.

Betingelsen, om at der skal foreligge særlige omstændigheder, har en noget mere skønspræget karakter end de øvrige betingelser, idet bestemmelsen netop er formuleret bredt for at kunne favne de situationer, hvor det må anses for urimeligt at opretholde skatteansættelsen, men som ellers ville falde udenfor de øvrige betingelser i SFL § 27, stk. 1, nr. 1-7.

Hvad der skal forstås ved begrebet "særlige omstændigheder", er nærmere uddybet i bemærkningerne til SFL § 27, stk. 1, nr. 8²³. Det fremgår således, at bestemmelsen eksempelvis finder anvendelse ved myndighedsfejl, svig fra tredjemand eller særlige og uforudsigelige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige, fx alvorlig sygdom. Bestemmelsen finder desuden anvendelse, såfremt myndighederne har foretaget en åbenbar urimelig skønsmæssig ansættelse. Derimod kan bestemmelsen ikke anvendes, hvis der er tale om et glemt fradrag.

Praksis har vist, at der sker en streng vurdering af, hvornår der anses for at være tale om særlige omstændigheder, som er omfattet af betingelsen i SFL § 27, stk. 1, nr. 8²⁴. Ofte bliver konklusionen, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, da nedsættelsen har karakter af et glemt fradrag. Hertil kommer, at reglerne om kundskabstidspunkt i henhold til SFL § 27, stk. 2 tillige skal være opfyldt, for at SFL § 27, stk. 1, nr. 8 finder anvendelse. Det betyder, at den skattepligtige skal anmode om ekstraordinær ændring af skatteansættelsen senest 6 måneder efter, at vedkommende er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet den ekstraordinære ansættelse. Ofte vil denne betingelse spænde ben for den skattepligtiges mulighed for at få

²³ LFF nr. 175 af 12. marts 2003.

²⁴ Se eksempelvis SKM2017.224.HR hvor en skatteyder havde tilbagebetalt kontanthjælp. Kommunen havde ikke indberettet den tilbagebetalte kontanthjælp og skatteyder havde derfor ikke fået fradrag for det tilbagebetalte beløb. Skatteyder opdagede først fejlen senere. Ikke særlige omstændigheder.

skatteansættelsen nedsat, såfremt den skattepligtige har været i besiddelse på de oplysninger, der danner baggrund for den ekstraordinære ansættelse hele tiden. SFL § 27, stk. 1, nr. 8 har således et meget snævert anvendelsesområde.

Et eksempel på dette findes i SKM2020.408.LSR, hvor skattemyndighederne havde afslået skatteydernes anmodning om genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8. Skatteydernes skattepligt til Danmark ophørte i 2007, men der blev dannet årsopgørelser for 2008-2010, da skatteyder fejlagtigt stod registreret som fuldt skattepligtig. LSR og skattemyndighederne selv var derfor enige om, at der var begået myndighedsfejl. Som følge heraf var betingelsen om særlige omstændigheder i SFL § 27, stk. 1, nr. 8 opfyldt. LSR vurderede imidlertid, at skatteyder senest havde fået kundskab om fejlregistreringen i forbindelse med udstedelse af årsopgørelsen for 2010, hvorved han fik udbetalt grøn check. LSR fandt derfor, at reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 ikke var overholdt, da skatteyder i 2018 anmodede om ekstraordinær genoptagelse.

3.8. Delkonklusion

Skattemyndighederne har mulighed for at ændre en skatteansættelse efter udløbet af den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26, når betingelserne i både SFL § 27, stk. 1 og stk. 2 er opfyldt. Min gennemgang og analyse har hovedsageligt koncentreret sig om SFL § 27, stk. 1, nr. 5, der omhandler situationer, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Såfremt betingelserne for at foretage en ekstraordinær ansættelse er opfyldt, kan skatteansættelsen kun ændres vedrørende det forhold, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse.

Som min gennemgang og analyse har vist, findes der ikke et entydigt svar på, hvad der skal forstås ved formuleringen "det forhold, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse".

De ekstraordinære frister i SFL § 27 er en undtagelse til hovedreglen i § 26, og skal derfor efter almindelige fortolkningsprincipper fortolkes indskrænkende. SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er således skattemyndighedernes sikkerhed for, at en skatteansættelse kan ændres i situationer, hvor den skattepligtige (eller nogen på dennes vegne) har handlet mindst groft uagtsomt. Der er

imidlertid ikke noget til hinder for, at formålet om en materiel korrekt skatteansættelse tillige kan opfyldes. Muligheden for at foretage nettoforhøjelse opfylder derfor begge formål. Reglen kan kun anvendes på myndighedernes initiativ og kræver, at der samlet set er tale om en nettoforhøjelse, men hvis der kan ske nedsættelser, vil dette være til gunst for den skattepligtige.

Selvom praksis på området er sparsom og tvetydig, har min gennemgang da også vist, at der i konkrete tilfælde sker nedsættelser med henvisning til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Det er derfor min opfattelse, at der ud fra de gennemgåede afgørelser og domme kan ske nettoforhøjelser, så længe der kan påvises en sammenhæng mellem de enkelte poster, således at der rent sprogligt og forståelsesmæssigt er tale om ét samlet forhold, der giver anledning til den ekstraordinære ansættelse. Sammenhængen er således ikke begrænset til eksempelvis den enkelte rubrik på oplysningsskemaet, men kan eksempelvis være et værdipapirdepot indeholdende forskellige typer af værdipapirer eller indkomst fra udlandet.

4. Kundskabstidspunktet

4.1. Problemstillingen

SFL § 27, stk. 1, nr. 1-8 angiver de situationer, hvor der kan foretages en ekstraordinær ansættelse. Som en yderligere betingelse skal såvel skattemyndigheder som den skattepligtige overholde reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2.

Det følger af SFL § 27, stk. 2, at en ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1 kun kan foretages, hvis den varsles af skattemyndighederne, eller den skattepligtige anmoder om genoptagelse senest 6 måneder efter, at skattemyndighederne eller den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af de ordinære frister i SFL § 26. Herefter skal ansættelsen foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsel er afsendt.

I det foregående afsnit så vi nærmere på formuleringen "det spørgsmål, der danner baggrund for en ekstraordinær ansættelse" i relation til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Formuleringen "det spørgsmål..." går igen i SFL § 27, stk. 2 og jeg vil i det efterfølgende afsnit analysere og vurdere kundskabstidspunktet i de situationer, hvor den ekstraordinære ansættelse medfører ændring af flere forskellige punkter.

Som eksemplerne 1-3 viser, sker der ofte regulering af flere forskellige rubrikker, når en skatteansættelse ændres. I den forbindelse sker indsendelse af materiale til skattemyndighederne oftest løbende.

Et typisk sagsforløb kunne være:

Skattestyrelsen modtager automatisk udvekslede kontroloplysninger fra udlandet. Kontroloplysningerne viser, at skatteyder har haft et indestående på en konto i Schweiz pr. 31. december 2019 på 600.000 kr., renteindtægter på 9.000 kr. samt et udbytte på 45.000 kr. Der er ikke oplyst om indkomst fra udlandet på årsopgørelsen. Skattestyrelsen sender en materialeindkaldelse til skatteyderen vedrørende indkomstårene 2018-2020, dvs. de indkomstår, der på nuværende tidspunkt er omfattet af de ordinære frister i SFL § 26. Det indsendte materiale viser en omfattende handel med værdipapirer. Skattestyrelsen vælger derfor at udvide kontrollen og sender en yderligere materialeindkaldelse vedrørende de tidligere indkomstår med henblik på

at foretage en vurdering af, om der kan ske ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1. Det materiale, man får ind, viser, at skatteyderen har investeret i en lang række produkter eksempelvis aktier, investeringsbeviser, obligationer, finansielle kontrakter. Der er derfor brug for yderligere materiale for kunne opgøre resultatet korrekt. Herudover viser det sig, at skatteyder ejer en ejendom i udlandet, som anvendes som sommerbolig for skatteyder. Skattestyrelsen sender derfor en yderligere materialeindkaldelse.

Eksemplet viser, at det ikke er usædvanligt, at oplysning af en sag sker over en længere periode og at materiale modtages løbende. Skattemyndighederne er underlagt officialprincippet, der indebærer, at skattemyndighederne har pligt til at sikre, at en sag er tilstrækkeligt belyst, til at der kan træffes en afgørelse på et korrekt og fyldestgørende grundlag²⁵. Hertil kommer, at skattemyndighederne også skal iagttage det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip, der indebærer, at der skal være en rimelig balance mellem de oplysninger, som skattemyndighederne anmoder den skattepligtige om i forhold til formålet med den konkrete skattekontrol. Der skal således være en konkret formodning for, at det materiale, der ønskes udleveret, har betydning for skatteansættelsen²⁶. I eksemplet ovenfor er det ikke muligt at lave en bred materialeindkaldelse fra start, der dækker alle forhold. Omvendt er skattemyndighederne forpligtet til at undersøge forhold, som viser sig i løbet af sagsbehandlingen. Det fremgår således af instruks om retningslinjer for sagstilsikring²⁷, at sagstilsikring som udgangspunkt kun kan foretages indtil det tidspunkt, hvor sagen er oplyst i en sådan grad, at der kan udarbejdes forslag til afgørelse. Tilsvarende er sagstilsikring udelukket, når det kan konstateres, at der er overvejende sandsynlighed for, at en nærmere gennemgang vil føre til en ændring.

Det er derfor ikke usædvanligt, at skattemyndighederne modtager materiale til oplysning af sagen over en længere periode. Det betyder, at én regulering kan være fuldt oplyst på ét tidspunkt, mens en anden regulering kan kræve yderligere sagsoplysning. I den situation opstår spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne er forpligtiget til at træffe en delafgørelse vedrørende det punkt, som allerede er fuldt oplyst, for at kunne overholde 6-måneders fristen i SFL § 27, stk. 2 – eller om der kan træffes en samlet afgørelse, når hele sagen er fuldt oplyst.

²⁵ DJV afsnit A.A.7.4.3.

²⁶ DJV afsnit A.C.2.1.1.1.

²⁷ Instruks om retningslinjer for sagstilsikring, vedlagt som bilag 1.

Samme problemstilling opstår, såfremt reguleringerne vedrørende ét indkomstår er fuldt oplyst, mens andre indkomstår kræver yderligere sagsoplysning.

4.2. Ordlyd

SFL § 27, stk. 2 blev oprindeligt indført ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 og fremgik af SSL § 35, stk. 3. Tidligere var bestemmelsen formuleret således, at fristen løb fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse. Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev formuleringen ændret til, at fristen løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kommer til kundskab om det forhold, der begrunder afvigelsen af den ordinære frist. Det bemærkes i den forbindelse, at ordlyden i SFL § 27, stk. 2 anvender formuleringen ”det forhold...”, og ikke ”det spørgsmål”, som anvendes i forbindelse med SFL § 27, stk. 1, nr. 5.

Bestemmelsen giver anledning til flere overvejelser bl.a.:

1. Hvornår er skattemyndighederne kommet til kundskab?
2. Hvad menes med formuleringen ”det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i SFL § 26” og er sondringen den samme som i forhold til SFL § 27, stk. 1?

I forhold til det første spørgsmål må dette bero på en konkret vurdering fra sag til sag. Der findes en righoldig praksis på området, men idet der er tale om en konkret vurdering i hver enkelt sag, er der i sagens natur også ofte tale om individuelle og konkrete begrundelser.

Idet den nugældende formulering af lovbestemmelsen alene kræver ”kundskab om det forhold”, må udgangspunktet antageligt være, at fristen ikke først løber fra det tidspunkt, hvor en ændring kan gøres endeligt op. Omvendt må det antages, at fristen ikke løber allerede fra modtagelsen af de første relevante oplysninger, idet dette ville stride imod officialprincippet.

I det efterfølgende vil formålet med bestemmelsen samt praksis på området blive analyseret og vurderet i forhold til ovenstående problemstillinger.

4.3. Formål og forarbejder

SFL § 27, stk. 2 er en retssikkerhedsmæssig garantiforskrift, der skal sikre, at en skatteyder ikke bliver mødt med krav lang tid efter. Således fremgår det af lovmotiverne til SSL fra 1989²⁸:

"Formålet med den foreslåede regel er at beskytte skatteyderne mod efter længere tids forløb at blive stillet over for yderligere skattekrav."

I SSL fra 1999 var bestemmelsen formuleret således, at et varsel om ændring af skatteansættelsen skulle varsles af skattemyndighederne inden rimelig tid efter, at den skatteansættende myndighed var kommet til kundskab om det forhold, der begrundede fravigelsen af den ordinære ansættelsesfrist. Om begrebet rimelig tid fremgik følgende af forarbejderne²⁹:

"Hvad der er rimelig tid må bero på en bedømmelse af de enkelte forhold, hvorunder såvel sagens karakter, f.eks. om der er tale om en sag, hvor der eventuelt vil blive gjort strafansvar gældende, som den skattepligtiges personlige forhold, f.eks. sygdom, indgår, men normalt må der skulle reageres indenfor 6 måneder."

Efterfølgende er 6 måneders fristen blevet indarbejdet direkte i lovteksten ved en lovændring i 2003³⁰. Dette skete efter anbefaling fra Fristudvalget³¹.

Da de ekstraordinære ansættelsesfrister kun er begrænset af den formueretlige forældelse, ville en skatteyder derfor kunne blive mødt med et skattekrav i op til 10 år. Med SFL § 27, stk. 2 er der således skabt en grænse for hvor længe, skattemyndighederne kan vente med at reagere.

Såfremt det antages, at skattemyndighederne skal afsende varsel senest 6 måneder efter, at de er kommet til kundskab med hvert enkelt forhold, og at der sker løbende indsendelse af materiale over en længere periode, vil skattemyndighederne i et ikke ubetydeligt antal sager være nødsaget til at træffe delafgørelser. Dette synes ikke hensigtsmæssigt. En sådan situation vil medføre flere uheldige konsekvenser:

1. Den skattepligtige vil modtage flere årsopgørelser.

²⁸ LFF nr. 6 af 4. oktober 1989.

²⁹ LFF nr. 192 af 4. marts 1999.

³⁰ L nr. 410 af 2. juni 2003.

³¹ Fristudvalgets betænkning 2003 nr. 1426, afsnit 7.2.2.7.

2. Klagefristerne vil bevirke, at den skattepligtige vil være tvunget til at påklage en delafgørelse og derved potentielt have flere sideløbende klagesager, som vil udspringe af det samme forhold.
3. Den skattepligtige vil i mange tilfælde blive pålagt yderligere omkostninger, idet der vil være behov for at konsultere en rådgiver flere gange – både i forhold til formulering af en indsigelse samt i forbindelse med klagebehandlingen.

Det er ikke i sig selv noget problem, at den skattepligtige modtager flere årsopgørelser, men det kan vanskeliggøre overblikket over sagen, og dermed gøre det sværere for den skattepligtige at overskue konsekvenserne. Endvidere kan det være svært at træffe beslutning om, hvorvidt sagen skal påklages, før man kender det fulde omfang.

4.4. Praksis

Der findes i sagens natur et utal af domme, hvor der tages stilling til, hvorvidt kundskabstidspunktet er overholdt, idet problemstillingen altid er relevant, når der træffes afgørelse efter udløbet af de ordinære ansættelsesfrister. I forhold til fastsættelse af kundskabstidspunktet må man altid have for øje, at der skal ske en individuel vurdering fra sag til sag, og at udfaldet af domspraksis derfor kan være udtryk for individuelle forhold i den konkrete sag. Alligevel kan der udledes nogle grundlæggende principper ud fra praksis på området.

En af de domme, der ofte bliver fremhævet, er SKM2018.481.HR. Sagen omhandler overførsler fra et selskab på Cayman Island, som skattemyndighederne havde anset for løn og dermed skattepligtig indkomst for klager. Skattemyndighederne fik kendskab til overførslerne på baggrund af det såkaldte "Money Transfer-projekt" og klager mente på den baggrund, at skattemyndighederne havde fået kendskab til forholdet allerede ved indhentning af data i projektet. Af Højesterets præmisser fremgår det, at Højesteret finder, at skattemyndighederne ved modtagelse af data fra banken i forbindelse med Money Transfer-projektet alene havde kendskab om, at klager havde fået indsat de omhandlende beløb på sin konto, og at beløbene var betalt af selskabet på Cayman Island. Først ved indhentelse af yderligere oplysninger hos klager og dennes ægtefælle fik skattemyndighederne kendskab om, at skatteansættelsen var foretaget

på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, og at dette skyldtes groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos klager eller dennes repræsentant. Højesteret stadfæstede dermed skattemyndighedernes afgørelse med en begrundelse om, at kundskabstidspunktet blev anset for at være det tidspunkt, hvor skattemyndighederne var kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for en ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Varslingsfristen i SFL § 27, stk. 2 var dermed ikke overskredet.

Dommen fastslår, at selvom skattemyndighederne allerede på et tidligt tidspunkt i sagsforløbet – i dette tilfælde ved indhentelse af rådata til Money Transfer-projektet – har kendskab til de oplysninger, der i sidste ende kommer til at danne grundlag for den forhøjelse, der foretages, så er det ikke ensbetydende med, at kundskabstidspunktet løber fra dette tidspunkt. At der er sket en overførsel fra et selskab til en skatteyder/hovedaktionær, er ikke i sig selv mistænkeligt, idet der kan være mange grunde til overførslen, eksempelvis et lån, som klager gør gældende i sagen. Først da skattemyndighederne er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, at beløbet er skattepligtig løn, der ikke er oplyst på årsopgørelsen, har skattemyndighederne tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, at betingelserne i SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er opfyldt.

Dommen er vigtig for skattemyndighederne i den henseende, at myndighederne ofte ligger inde med en række oplysninger, som sagen opstartes på baggrund af, og som giver anledning til nærmere undersøgelse. Ikke sjældent kommer disse oplysninger til at danne baggrund for den afgørelse, der senere træffes. Oplysningerne kan imidlertid sjældent stå alene, uden at den skattepligtige har haft lejlighed til at udtale sig. Officialprincippet er tidligere blevet omtalt, og det er således en myndigheds pligt at undersøge forholdet og sørge for, at sagen er oplyst på et tilstrækkeligt grundlag. Såfremt kundskabstidspunktet skulle løbe allerede fra, at skattemyndighederne har modtaget rådata, ville muligheden for ekstraordinær skatteansættelse i situationer som denne fuldstændig blive udhulet.

I den sammenhæng skal der skelnes mellem fuldstændig ubearbejdede rådata, der kræver en nærmere undersøgelse, i forhold til data, som skattemyndighederne har til rådighed, og som i sig selv er tilstrækkelige til, at skattemyndighederne kan konstatere, at skatteansættelsen er ukorrekt eller ufuldstændig.

Er der tale om ubearbejdede rådata, kræves der således som oftest yderligere undersøgelser og redegørelser fra den skattepligtige for at kunne fastslå, hvorvidt der er grundlag for at ændre skatteansættelsen ekstraordinært, og derudover om den skattepligtige har handlet groft uagtsomt eller forsætligt, således at betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er opfyldt.

Det sker imidlertid også, at skattemyndighederne i nogle situationer er i besiddelse af tilstrækkelige data til at kunne konstatere, at skatteansættelsen er urigtig. Et eksempel på dette findes blandt andet i SKM2021.243.LSR, hvor en familiefond havde udloddet honorarer til et mindreårigt barn. Fonden havde indberettet beløbene, men da barnet var under 15 år, blev der ikke automatisk dannet en årsopgørelse. Landsskatteretten var enige med skattemyndighederne i, at forældrene som værger for barnet havde handlet groft uagtsomt ved ikke at sikre sig, at der blev dannet en årsopgørelse. Retten fandt imidlertid, at skattemyndighederne ikke havde handlet rettidigt. Da familiefonden havde indberettet honoraret for flere år siden, og der ikke efterfølgende var tilgået nye oplysninger om honoraret, havde skattemyndighederne ikke overholdt reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2.

I tråd hermed er SKM2020.561.VLR, som er omtalt under afsnit 3.4. Her var der grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, da skatteyder ikke havde reageret på, at hendes værdipapirer var registreret i SKATs værdipapirsystem med anskaffelsessummer, der var 10 gange for høje, hvorved der opstod store tab. Skattemyndighederne blev opmærksomme på de fejlagtige registreringer, da man modtog åbningsstatus vedrørende boet efter skatteyder i august 2017 samt efterfølgende møder med boets repræsentant i september 2017. Skattemyndighederne regnede herefter kundskabstidspunktet fra september 2017, og anså reaktionsfristen for overholdt, da man sendte forslag den 7. november 2017. Landsretten fandt imidlertid, at skattemyndighederne allerede forud for mødet i september 2017 var i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at konstatere, at der var grundlag for at ændre skatteansættelsen. Retten fandt derfor, at skattemyndighederne ikke havde bevist, at fristen i SFL § 27, stk. 2 var overholdt.

De forannævnte domme viser således, at der er stor forskel på, hvorvidt de data, som skattemyndighederne har til rådighed, kræver yderligere bearbejdning, eller i sig selv er tilstrækkelige til at give skattemyndighederne kundskab om det forhold, der giver anledning til den ekstraordinære ansættelse. I SKM2018.481.HR var det de data, som skattemyndighederne havde indhentet hos bankerne i forbindelse med Money Transfer-projektet, der i den sidste ende blev lagt til grund for ændringen. Der var dermed tale om data, som havde været tilgængelige i længere tid. Det ændrede imidlertid ikke ved, at dataene ikke i første omgang var tilstrækkelige til at skattemyndighederne fik kundskab om, at der forelå grundlag for en ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5.

I SKM2020.509.LSR skulle Landsskatteretten tage stilling til, hvorvidt en skatteyder var fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 1999-2006, og i den forbindelse hvornår den fulde skattepligt var indtrådt. I forbindelse med sagens behandling indsamlede skattemyndighederne materiale over en længere periode, dels fra kontakt til skatteyder, ransagning og telefonaflytning foretaget af Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK) og dels via kontakt til udenlandske skattemyndigheder. Der blev også foretaget ransagning i klagers ejendom i England og i den forbindelse beslaglagt omfattende materiale, som de danske skattemyndigheder efterfølgende forsøgte at få udleveret. Dette lykkedes dog ikke. Den omfattende indsamling af materiale førte til, at SKAT afsendte forslag til afgørelse dateret den 30. april 2009.

En af klagers påstande gik på, at SKAT ikke opfyldte betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5 og stk. 2 vedrørende indkomstårene 1999-2004. Til støtte for denne påstand redegjorde klager for de oplysninger, som skattemyndighederne anvendte. Klager anførte bl.a.:

”Der er alene ét bilag, der er indgået i SKATs ansættelse, som er yngre end 6 måneder fra datoen for agterskrivelsen. Bilag 55-2-1 til den påklagede afgørelse er således en oversættelse af en dom [fra Land Y3]. Den pågældende dom blev først oversat til dansk fra [sprog fra Land Y3] den 9. februar 2009. Imidlertid var SKAT i besiddelse af dommen allerede den 5. maj 2008 – altså ca. et år forud for agterskrivelsen. Det forhold, at SKAT ikke har fundet det nødvendigt at få oversat afgørelsen på et tidligere tidspunkt, kan naturligvis ikke lægges klager til last.”

Hertil svarede SKAT, at man ikke anså fristen i SFL § 27, stk. 2 for at være overskredet, idet man havde modtaget oplysninger fra 3 udenlandske skattemyndigheder, der hver især oplyste, at klager ikke havde været registreret som skattepligtig i de pågældende lande. Klager var imidlertid af den overbevisning, at oplysningerne fra de 3 landes skattemyndigheder var uden betydning for den påklagede afgørelse, henset til at klager på intet tidspunkt havde givet SKAT anledning til at tro, at han var skattepligtig til de pågældende lande. Klager var således af den opfattelse, at SKAT i mindst to år forud for agterskrivelsen i april 2009 var i besiddelse af det nødvendige materiale. Det bilag, der var yngre end 6 måneder fra datoen for agterskrivelsen, vedrørte i øvrigt kun indkomståret 1999. For de øvrige indkomstår var intet materiale yngre end 6 måneder fra agterskrivelsen.

Landsskatteretten var imidlertid ikke enig med klager og stadfæstede SKATs afgørelse. SKAT havde forsøgt at få udleveret det i England beslaglagte materiale, hvilket ikke lykkedes. Sideløbende hermed arbejdede skattemyndighederne videre med at fremskaffe materiale ad andre kanaler, bl.a. via kontakt til udenlandske skattemyndigheder i de lande, hvor klager havde arbejdet. Af begrundelsen fremgår:

”SKAT må anses for at have haft en begrundet forventning om, at det beslaglagte materiale fra England ville være relevant for klagerens danske skattepligt og den korrekte ansættelse i perioden fra 1999 til 2006, og SKAT havde derfor i perioden fra marts 2007 til april 2009 en rimelig anledning til at afvente udleveringen heraf. Da SKAT i øvrigt i mellemtiden må anses for at have foretaget relevante og nødvendige sagsbehandlingskridt med henblik på fastlæggelsen af ligningsgrundlaget for statuering af skattepligt og for en skønsmæssig ansættelse, må kundskabstidspunktet for SKAT anses for tidspunktet for modtagelsen af det seneste materiale fra udlandet den 6. marts 2009. Først fra dette tidspunkt kan SKAT anses for at have haft det fornødne grundlag for at varsle en samlet skønsmæssig ansættelse af klageren for perioden fra 1999 til 2006.”

I sin begrundelse brugte Landsskatteretten således udtrykket ”en samlet skønsmæssig ansættelse”. Heraf må kunne udledes, at Landsskatteretten i hvert fald i den pågældende sag ikke mente, at der var grundlag for at foretage en ansættelse, før der kunne foretages en samlet ansættelse for alle indkomstår.

Landsskatteretten kom imidlertid til det modsatte resultat i sin afgørelse af 6. juli 2021, j.nr. 18-0000815. I sagen havde skattemyndighederne forhøjet klagerens indkomst med overførsler til

klagers konto, der blev anset for at være betaling for udført arbejde, andre indsætninger samt betalinger af leasingydelser for indkomstårene 2014-2016. Vedrørende leasing af bil havde klager underskrevet leasingkontrakt, men leasingydelserne blev betalt af klagers søns samlever. Skattemyndighederne anså beløbene som løn for udført arbejde.

Klager var i alle årene omfattet af den forkortede ligningsfrist, da han havde enkle økonomiske forhold³². Skattemyndighederne udsendte forslag den 11. oktober 2017 og afgørelse den 8. november 2017. På dette tidspunkt var den forkortede ligningsfrist overskredet for indkomstårene 2014 og 2015, mens ændringen af skatteansættelsen for 2016 var varslet rettidigt.

Skattemyndighederne begrundede ændringen af 2014 og 2015 med, at skatteyder havde handlet mindst groft uagtsomt ved ikke at have oplyst de anførte indtægter til skattemyndighederne³³. I forhold til kundskabstidspunktet anførte skattemyndighederne, at de modtog kontoudtog fra klagers bank den 17. februar 2017. Den 21. september 2017 og 6. oktober 2017 modtog myndighederne oplysninger om to leasede biler. Skattemyndighederne anførte således, at man først ved modtagelse af oplysning omkring de leasede biler kunne foretage en samlet opgørelse over, hvad skatteyder havde modtaget, og at man derfor først havde tilstrækkelige oplysninger til at kunne varsle en ændring af skatteansættelsen den 6. oktober 2017.

Hertil gjorde klager blandt andet gældende, at skattemyndighederne ikke kan reparere på 6-måneders fristen ved at indhente supplerende oplysninger til sagen efter fristens udløb.

For så vidt angik overførsler til klagers konto og andre overførsler, var Landsskatteretten enig med skattemyndighederne i, at det måtte tilregnes klager som groft uagtsomt, at han havde modtaget betydelige beløb uden at kunne godtgøre, at overførslerne var skatteansættelsen uvedkommende, og alligevel at have undladt at oplyse indkomsten til skattemyndighederne. Landsskatteretten var imidlertid ikke enig i skattemyndighedernes fortolkning af kundskabstidspunktet. Landsskatteretten gav derfor klager medhold i, at afgørelsen vedrørende disse forhold var ugyldig, idet forholdene var fuldt oplyst, da skattemyndighederne den 17. februar 2017 modtog kontoudskrifter fra klagerens bank. På dette tidspunkt stod det således myndighederne

³² Jf. § 1 i dagældende Bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold.

³³ Den forkortede ligningsfrist gælder ikke, når betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27 er opfyldt, jf. § 3 i den dagældende Bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013.

klart, at klagerne havde undladt selvangivelse, og at undladelsen måtte tilregnes klageren som udslag af grov uagtsomhed.

Vedrørende de leasede biler fandt Landsskatteretten, at klager havde tilstrækkeligt godtgjort, at han ikke var reel bruger af leasingbilerne. Landsskatteretten nedsatte således skattemyndighedernes afgørelse på dette punkt.

Dommen er interessant på den måde, at Landsskatteretten tager stilling til, at kundskabstidspunktet netop retter sig imod det forhold, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse, og i dette tilfælde afgør, at der er tale om 2 sideløbende forhold, der hver især skal varsles inden udløbet af 6-måneders fristen. Det er desuden interessant, at Landsskatteretten kommer til denne konklusion, idet skattemyndighederne begrundede begge forhold med, at der må være tale om betaling af løn. Når man læser afgørelsen, synes der således at være en vis sammenhæng mellem de 3 punkter. Man kan derfor undres over, hvorfor Landsskatteretten kommer til denne konklusion.

I SKM2020.509.LSR var der tale om en ændring af skatteansættelsen for en række indkomstår, hvor skattemyndighederne i princippet var i stand til at foretage varsling vedrørende nogle indkomstår. Her udtalte Landsskatteretten, at kundskabstidspunktet først løb fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne havde det fornødne grundlag for at varsle en samlet skønsmæssig ansættelse af klageren for hele perioden.

Der er således tale om to afgørelser fra samme instans, der er nogenlunde lige gamle, men falder forskelligt ud. Umiddelbart er det svært at se, hvad der adskiller de to situationer, idet der virker til at være nogenlunde samme naturlige sammenhæng mellem de enkelte punkter i begge sager.

4.5. Delkonklusion

Hvor SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er skattemyndighedernes sikkerhed for at kunne ændre en skatteansættelse efter udløbet af de ordinære frister, i tilfælde hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt, er reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 den skattepligtiges sikkerhed for, at skattemyndighederne reagerer inden for 6 måneder fra, at

de er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes den ekstraordinære ansættelse. Således sætter SFL § 27, stk. 2 en tidsmæssig ramme for, hvornår SFL § 27, stk. 1, nr. 5 kan bringes i spil. Udover at være en garantiforskrift for den skattepligtige har bestemmelsen også et formål i forhold til den skattepligtiges bevismæssige stilling. Jo længere tilbage i tid en skatteansættelse skal ændres, jo sværere har den skattepligtige ved at bevise sine påstande. Derfor giver det god mening, at skattemyndighederne ikke blot kan vente med at reagere. Det er de fleste nok enige i. Hvornår kundskabstidspunktet løber fra, er derimod en problemstilling, som ofte giver anledning til konflikter mellem skattemyndighederne og den skattepligtige – særligt når skattemyndighederne modtager materiale løbende over en længere periode.

Særligt praksis er med til at definere hvornår reaktionsfristen skal regnes fra. Der findes således et utal af domme og afgørelser, der behandler spørgsmålet om, hvorvidt reaktionsfristen er overholdt.

Min gennemgang af praksis viser, at skattemyndighederne ofte er i besiddelse af en lang række oplysninger, der giver anledning til en ekstraordinær ansættelse. Her er det vigtigt at skelne mellem, om der er tale om data, der i sig selv er tilstrækkelige til at varsle en skatteansættelse, eller om data kræver yderligere bearbejdning og sagsoplysning, før det kan konstateres, hvorvidt der er grundlag for en ekstraordinær ansættelse.

Hvad angår formuleringen ”det forhold, der begrundes fravigelsen af fristen i SFL § 26” må det antages, at begrebet ud fra en sproglig forståelse skal fortolkes ens i relation til SFL § 27, stk. 1 og stk. 2. Dermed afhænger reaktionsfristen i høj grad af samspillet med SFL § 27, stk. 1, nr. 5 og definitionen af ”det spørgsmål, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse”.

Som skitseret ovenfor vil det medføre flere uhensigtsmæssigheder, såfremt skattemyndighederne er nødsaget til at træffe delafgørelser for at overholde reaktionsfristen. Selvom det således i videst omfang bør undgås, viser min gennemgang af praksis imidlertid også, at skattemyndighederne må være varsomme med at vente.

5. Sammenfatning og konklusion

Fristerne for at ændre en skatteansættelse fremgår af SFL § 26 og 27, hvor SFL § 26 indeholder de ordinære ansættelsesfrister, mens SFL § 27 omhandler de ekstraordinære frister. Denne afhandling tager afsæt i de ekstraordinære frister. Bestemmelsen afføder en del klagesager, hvilket vidner om, at den indeholder en del fortolkningsmæssige udfordringer. Jeg har derfor udvalgt to problemstillinger, som jeg har valgt at koncentrere min afhandling omkring.

For det første har jeg set nærmere på SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Bestemmelsen omhandler ekstraordinær skatteansættelse på myndighedernes initiativ, hvor den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Det fremgår endvidere, at såfremt der er grundlag for at foretage en ekstraordinær skatteansættelse, kan der kun ske ændring vedrørende det spørgsmål, der har givet anledning til den ekstraordinære skatteansættelse.

Det er min erfaring, at det skattemæssige kontrolarbejde ofte afdækker flere problemstillinger, der giver anledning til at korrigere årsopgørelsen. Såfremt ændringen sker efter udløbet af de ordinære frister, skal det vurderes, hvorvidt betingelserne for at foretage en ekstraordinær skatteansættelse er opfyldt. Ved denne vurdering vil det ofte være afgørende at få defineret, hvad der forstås ved "det spørgsmål, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse", idet det kan være afgørende for at fastslå hvilken del af de konstaterede korrektioner, der er hjemmel til at ændre.

Min gennemgang af praksis på området har vist, at der er tale om en konkret vurdering fra sag til sag, og at det derfor er svært at opstille generelle retningslinjer, der definerer "det spørgsmål...".

Den gennemgåede praksis viser imidlertid, at der oftest anlægges en bred fortolkning, således at forhold, der har en naturlig sammenhæng, kan ses som ét forhold. Det er dermed ikke afgørende, at der er tale om samme rubrik på selvangivelsen eller samme indkomstkategori, men en naturlig sammenhæng kan eksempelvis være "indkomst fra udlandet".

Den brede fortolkning af, hvad der anses for at være et spørgsmål, harmonerer godt med formålet om at sikre, at der kan gennemføres en materiel korrekt skatteansættelse – også efter

udløbet af de ordinære frister. Selvom det fremgår af forarbejderne, at SFL § 27, stk. 1, nr. 5 kun kan anvendes på myndighedernes initiativ, og er tiltænkt for lave skatteansættelser, betyder den brede formulering tillige, at der således intet er til hinder for, at skattemyndighederne kan foretage nedsættelser med hjemmel i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, så længe der samlet set er tale om en nettoforhøjelse, og så længe de øvrige betingelser naturligvis er overholdt.

For det andet har jeg set nærmere på kundskabstidspunktet, der fremgår af SFL § 27, stk. 2. Såfremt der er grundlag for at foretage en ekstraordinær skatteansættelse efter SFL § 27, stk. 1, er det nemlig en yderligere betingelse, at reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2 overholdes.

Udover de oplysninger, som skattemyndighederne allerede har tilgængelige, når kontrolsagen opstartes, modtages der ofte materiale og redegørelser løbende. Dette gør, at det kan være svært at afgøre, hvornår skattemyndighederne skal anses for at være kommet til kundskab om det forhold, der begrundes den ekstraordinære ansættelse. Herudover opstår der let en situation, hvor myndighederne har fået kundskab om ét forhold, mens andre punkter fortsat er uafklarede. I den situation opstår spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne er nødsaget til at træffe en delafgørelse vedrørende et enkelt punkt for at overholde reaktionsfristen, eller om man kan afvente, at sagen er tilstrækkeligt oplyst, til at man kan træffe en samlet afgørelse.

Ud fra en sproglig forståelse af begrebet "det spørgsmål, der har givet anledning til den ekstraordinære ansættelse" skal dette fortolkes ens i relation til SFL § 27, stk. 1 og stk. 2. Hertil kommer dog, at de to bestemmelser skal imødegå to vidt forskellige formål. Hvor SFL § 27, stk. 1, nr. 5 er skattemyndighedernes sikkerhed for at kunne korrigere en forkert skatteansættelse, er SFL § 27, stk. 2 en retssikkerhedsmæssig garantiforskrift, der skal sikre den skattepligtige, i forhold til at skattemyndighederne reagerer, så snart man er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes den ekstraordinære genoptagelse.

Reaktionsfristen relaterer sig således til samme forståelse af "det spørgsmål", som ligger til grund for hvilken del af skatteansættelsen, der kan ændres i henhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Det betyder samtidig, at skattemyndighederne skal være varsom med at vente med at træffe afgørelse, indtil hele sagen er fuldt oplyst, idet samme sag kan have flere kundskabstidspunkter, såfremt sagen indeholder flere separate forhold, der skal korrigeres. Det kan bl.a. udledes af j.nr. 18-0000815. Det indebærer samtidig også, at såfremt der er en tilstrækkelig tæt

sammenhæng mellem de enkelte korrektioner, til at der kan siges at være tale om ét samlet forhold, så medfører dette naturligvis, at der tilsvarende er tale om ét kundskabsstidspunkt. Dette understreger derfor blot, at der er tale om en meget konkret og individuel vurdering i hvert enkelt tilfælde.

6. Perspektivering

I min afhandling har jeg givet mit bud på løsningen af den valgte problemstilling. Som gennemgangen viser, er der imidlertid ikke på nuværende tidspunkt et entydigt svar. Som ovenfor anført skal fristreglerne imødegå en lang række modsatrettede hensyn og danne rammen for ændring af skatteansættelsen på både den skattepligtige og skattemyndighedernes initiativ. Der er således i særlig grad behov for entydige regler med en vis forudsigelighed.

Af samme årsag bliver fristreglerne jævnligt udsat for kritik. Et af kritikpunkterne er, at skattemyndighederne har vide muligheder for at ændre en skatteansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Nogle mener endda, at udviklingen i praksis har bevirket, at det, der oprindeligt var tænkt som en undtagelse, nærmere er blevet en hovedregel for skattemyndighederne. I tilslutning hertil kritiseres den skattepligtiges adgang til at anmode om ekstraordinær ansættelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8 for at blive fortolket alt for restriktivt, hvilket i høj grad medvirker til at tydeliggøre den ubalance, som kritikkerne mener, at der er.

På baggrund af denne kritik har Skatteministeriet vurderet, at fristreglerne bør efterses. Skatteministeriet har derfor bedt Skattelovrådet om at foretage et eftersyn af de nugældende fristregler³⁴. Eftersynet skal bl.a. ske med fokus på, om reglerne er tidssvarende, og har den rette balance. Eftersynet skal munde ud i en indstilling til skatteministeren senest med udgangen af juni 2022. Såfremt det findes relevant, skal Skattelovrådet komme med anbefaling til eventuelle ændringer af fristreglerne. En af de problemstillinger, som Skattelovrådet er blevet bedt om at fokusere på, er, om der er behov for at give mulighed for nedsættelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5 ved grov uagtsomhed hos skatteyder i særlige tilfælde.

³⁴ [kommissorium-genoptagelse.pdf \(skm.dk\)](#).

Baggrunden for dette er bl.a., at der fra rådgivningsbranchens side i flere sammenhænge er rejst kritik af, at det med de nuværende fristregler ikke er muligt at foretage nedsættelser efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5. Problemstillingen er særlig aktuel i sager, hvor flere indkomstår ændres, og det viser sig, at nogle indkomstår ikke kan genoptages, da der samlet set er tale om tab, og skatteansættelsen som følge heraf skal nedsættes.

Herudover vil SFL § 27, stk. 1, nr. 8, SFL § 27, stk. 2 samt de tilsvarende regler vedrørende afgiftstilsvær tillige blive efterset.

Det bliver spændende at følge, hvilke anbefalinger Skattelovrådet kommer med, og hvad arbejdet i den sidste ende munder ud i. I forhold til SFL § 27, stk. 1, nr. 5 vurderer jeg personligt, at det vil være relevant, at skattemyndighederne i særlige tilfælde gives adgang til at foretage nedsættelser. Det er blot vigtigt med en tydelig beskrivelse af i hvilke situationer, der i så fald kan ske nedsættelse.

7. Kildefortegnelse

Bøger:

Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: Retskilder og retsteorier, 5. udgave

Jan Pedersen: Skatteforvaltning, Skatteproces, Skattekontrol, 1. udgave

Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup, Susanne Dahl: Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave

Artikler:

SR.2020.52 af Kaspar Bastian: Tiden er moden til en revision af fristreglerne

RR.8.2013.86 af Torben Bagge: Ekstraordinær skatteansættelse med fokus på fristreglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 – ”Lille-frist reglen”

Forarbejder:

LFF nr. 110 af 24. februar 2005

LFF nr. 175 af 12. marts 2003

LFF nr. 192 af 4. marts 1999

LFF nr. 6 af 4. oktober 1989

Bekendtgørelser:

Bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold

Styresignaler:

SKM2014.302.SKAT

SKM2014.647.SKAT

SKM2018. 348. SKTST

Domme og afgørelser:

SKM2018.481.HR

SKM2017.224.HR

SKM2020.561.VLR (tidligere instans Landsskatterettens afgørelse j.nr. 18-0000975 og 18-0006346 (Ej offentliggjort))

SKM2016.585.VLR (tidligere instans SKM2015.427.BR)

SKM2014.335.VLR (tidligere instanser SKM2013.145.BR og Landsskatterettens afgørelse j.nr. 11-00167)

SKM2009.182.BR

SKM2021.243.LSR

SKM2020.509.LSR

SKM2020.408.LSR

SKM2002.371.LSR

LSR af 6. juli 2021 j.nr. 18-0000815 (Ej offentliggjort)

LSR af 10. august 2020, j.nr. 17-0563791 (Ej offentliggjort)

LSR af 2. juli 2020, j.nr. 17-0711150 (Ej offentliggjort)

Andre kilder:

Fristudvalgets betænkning 2003 nr. 1426

DJV, afsnit A.A.8.2.2.1.2.5 – Forsæt eller grov uagtsomhed

DJV, afsnit A.A.7.4.3 – Sagens oplysning (officialprincippet)

DJV, afsnit A.C.2.1.1.1 – De forvaltningsretlige grundsætninger

Cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 om ansættelsesfrister, skatteforbehold, omgørelse, fælleskommunal administration mv., jf. lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love

FOB 2014-6

Instruks om retningslinjer for sagstilsikring, vedlagt som bilag 1

Kommissorium – modernisering af skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler [kommissorium-genoptagelse.pdf \(skm.dk\)](#)

- www.skm.dk/media/9074/kommissorium-genoptagelse.pdf