

Offentliggjort d. 5. april 2011

Genoptagelse og forældelse – direkte følge af en ansættelse vedrørende et andet indkomstår – Landsskatterettens jr. nr. 10-02523[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Landsskatteretten afsagde d. 11/3 2011 en kendelse, der belyser dels området for ekstraordinær genoptagelse og dels forholdet til forældelsesloven.

Området for genoptagelse henholdsvis forældelse er de sidste 30 år undergået en rivende udvikling. Forud for skattestyrelsesloven fra 1989 var retstilstanden uklar og i vidt omfang baseret på praksis. Eksempelvis kan nævnes, at skattekrav i henhold til den såkaldte 1908-lov blev forældet efter 5 år. Forældelsen blev dog afbrudt ved sagsanlæg ved domstolene. Dette banede vej for den praksis, at skattemyndighederne genoptog skatteansættelser indtil 5 år efter indkomstårets udløb.

Det har været antaget, at skatteyderens tilbagesøgningskrav ikke var omfattet af begrebet skattekrav i 1908-lovens § 1, stk. 1, nr. 4, men kunne være omfattet af lovens § 1, stk. 1, nr. 6 om betaling i urigtig formening om skyld, se bl.a. Betænkning 1426/2003 om Frist- og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet, s. 79, og Von Eyben, Forældelse I, s. 217. I så fald ville kunne man rejse spørgsmålet, om skatteyderen under visse omstændigheder ville være i vanskeligheder, når der blev rejst en skattesag, og skatteyderen betalte i henhold til den administrative afgørelse og måske først 7 år senere udtog stævning, efter at Landsskatteretten havde truffet afgørelse i sagen. Her ville en stringent fortolkning af 1908-loven føre til, at sagsanlæg senere end 5 år efter betalingen ville indebære, at skatteyderens tilbagesøgningskrav kunne være forældet. Men se heroverfor Von Eyben, Forældelse I, s. 622, der uden videre og i strid med lovens ordlyd antager, at selve det forhold, at en sag er påklaget, medfører suspension af forældelsen. I

Offentliggjort d. 5. april 2011

praksis synes problemstillingen at være blevet løst på den måde, at Skatteministeriet ganske enkelt ikke har nedlagt en frifindelsespåstand med henvisning til indtrådt forældelse.

Med skattestyrelsesloven og senere skatteforvaltningsloven henholdsvis forældelsesloven er området i dag blevet nøje reguleret. Der er således fastsat detaljerede frister for genoptagelse i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27, og frister for forældelse af selve skattekravet i forældelsesloven samt i skatteforvaltningslovens § 34 a. Det nuværende regelsæt om forældelse er for så vidt angår skatteforholdene til dels baseret på Betænkning 1426/2003. Den tidligere 20-årige forældelse er ændret til 10 år, mens den 5-årige forældelse er reduceret til 3 år. For så vidt angår den 3-årige forældelsesfrist, gælder det, på linie med 1908-loven, at var fordringshaveren ubekendt med fordringen eller skyldneren, regnes forældelsesfristen først fra den dag, da fordringshaveren fik eller burde have fået kendskab hertil.

Reglerne om genoptagelse af skatteansættelser henholdsvis forældelse af fordringer har en vis fællesflade: Genoptagelse medfører ikke i sig selv, at der opstår et tilbagesøgningskrav for skatteyderen. Genoptagelse indebærer i princippet ikke andet og mere, at indkomstansættelsen for et givet indkomstår tages op til fornyet prøvelse. Noget andet er, at tilladelse til ekstraordinær genoptagelse beror på en foreløbig vurdering af, hvorvidt denne fornyede prøvelse fører frem til et tilbagesøgningskrav. Undertiden smelter dette sammen, således at en begæring om genoptagelse i klageinstansen eller hos domstolene udmønter sig i en egentlig prøvelse af det materielle forhold.

Genoptagelse må på den ene side forudsætte, at tilbagesøgningskravet, hvis genoptagelsen i øvrigt ender ud med, at der opstår et sådant tilbagesøgningskrav, ikke er forældet. Det er selvsagt meningsløst at genoptage en skatteansættelse, hvis udfaldet bliver, at et eventuelt tilbagesøgningskrav er forældet.

Omvendt må det bemærkes, at det af styresignal, Skrivelse nr. 9200 af 30. marts 2009 om Forældelsesmæssige virkninger af genoptagelsestilsagn, er anført, at et tilsagn om genoptagelse forudsætningsvis indebærer et afkald fra skattemyndighedernes side for at gøre forældelsesindsigelse gældende vedrørende et eventuelt tilbagesøgningskrav. Sam-

Offentliggjort d. 5. april 2011

tidig fremgår af styresignalet, at der ikke gives genoptagelsestilsagn, hvis klagerens eventuelle krav på tilbagebetaling allerede er forældet på det tidspunkt, hvor der anmodes om genoptagelsestilsagn. Formentlig sigter nævnte styresignal alene til den situation, hvor der gives tilsagn om genoptagelse, hvis en given pilotsag falder ud til skatteyderens fordel.

Fristerne for genoptagelse og forældelsesfristerne er ikke sammenfaldende: For så vidt angår adgang til ordinær genoptagelse udløber fristen her ultimo april i det fjerde år efter det relevante indkomstår. Dette gælder, uanset et tilbagesøgningskrav ikke er forældet efter forældelsesloven.

Et tilbagebetalingskrav er omfattet af forældelseslovens 3 års frist, der løber fra det tidspunkt, hvor det af forhøjelsen afledede beløb er indbetalt til SKAT. Er et varsel om ansættelse af indkomstskat, jf. skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27, afsendt inden forældelsesfristens udløb, eller er ansættelsen foretaget inden forældelsesfristens udløb, indtræder forældelse af krav afledt af ansættelsen tidligst 1 år efter, at told- og skatteforvaltningen har givet meddelelse om afgørelsen. Dette gælder, uanset om kravet gøres gældende af told- og skatteforvaltningen eller den skattepligtige, jf. i det hele skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 2. Af forældelseslovens § 21, stk. 2 fremgår videre, at er forhøjelsen inden forældelsesfristens udløb påklaget, indtræder forældelse tidligst 1 år efter, at myndigheden har givet meddelelse om sin afgørelse, se tillige styresignal, Skrivelse nr. 9200 af 30. marts 2009, der taler om forældelse 1 år efter afgørelsen i klagesagen.

For så vidt angår ekstraordinær genoptagelse, kan en ekstraordinær ansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 foretages, hvis *"ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår"*.

Af Ligningsvejledningen 2011-1, afsnit A.A.8.2.3.4 fremgår, at på samme måde som vedrørende de øvrige fristgennembrudsgrunde omtalt i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, er det en betingelse for ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 2, at 6-måneders reaktionsfristen i § 27, stk. 2, er overholdt, og at ændringen af afledede krav ikke er forældet efter 10-års fristen i § 34 a, stk. 4 (tidligere 20 år). Vedrørende samtlige

Offentliggjort d. 5. april 2011

fristgennembrudsgrunde i § 27, stk. 1 gælder endvidere, at hvis der er grundlag for 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.

I Landsskatterettens kendelse af 11/3 2011 blev en del af disse problemstillinger belyst. I denne sag begærede skatteyderen genoptagelse af en indkomstansættelse, der lå 20 år tilbage.

I den pågældende sag havde Landsskatteretten i 2006 fastslået, at skatteyderen var skattepligtig af et projekthonorar på 700.000 i hvert af indkomstårene 1999, 2000 og 2001, eller i alt 2,1 mio. kr. Denne afgørelse blev stadfæstet af landsretten den 23/11 2009.

Efter skatteyderens opfattelse var det omhandlede beløb skattemæssigt indtægtsført i 1990, og han anmodede følgelig om ekstraordinær genoptagelse af indkomstansættelsen for indkomståret 1990.

Skattemyndighederne bestred her for det første, at beløbet var indtægtsført i 1990, hvorfor der ikke forelå et forhold som nævnt i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2, dvs. ansættelsen var ikke en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår.

Skattemyndighederne gjorde videre gældende, at et eventuelt skattekrav (tilbagesøgningskrav) for indkomståret 1990 var forældet, jf. overgangsreglen i den ny forældelseslov § 30, stk. 1 modsætningsvis (lov nr. 522 af 6. juni 2007). Kravet var således efter skattemyndighedernes opfattelse forældet efter 10 års reglen i den nye forældelseslov § 3, stk. 3, nr. 3 og skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4. Kravet måtte efter skattemyndighedernes opfattelse endvidere anses for forældet efter 5-års-reglen i 1908-lovens § 1, stk. 1, nr. 4, jf. § 3 modsætningsvis, da skatteyderen næppe kunne anses for at have været i utilregnelig uvidenhed om sit skattekrav for indkomståret 1990. Der eksisterede derfor ikke et krav ved den ny forældelseslovs ikrafttræden pr. 1. januar 2008.

Offentliggjort d. 5. april 2011

Skatteyderen anførte hertil for det første, at det beløb, hvormed klagerens indkomstan-sættelse var forhøjet i 1999, 2000 og 2001, rent faktisk var indtægtsført i 1990, og at han følgelig havde et retskrav på genoptagelse af skatteansættelsen for 1990 efter skat-teforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2. Videre anførte han, at en *genoptagelse* for 1990 tillige ville medføre konsekvensændringer for efterfølgende indkomstår, hvorfor der også burde indrømmes adgang til genoptagelse for disse efterfølgende indkomstår. Dvs. ansættelsen i 1990 og efterfølgende indkomstår var en direkte følge af den ændrede ind-komstansættelse for 1999 – 2001, uanset effekten rakte bagud.

Med henvisning til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 blev videre gjort gælden-de, at det ville være særdeles urimeligt og stødende, såfremt en skatteyder ikke kunne få genoptaget en gammel skatteansættelse, således at en urimelig dobbeltbeskatning kan undgås. Videre blev gjort gældende, at skattemyndighederne i forbindelse med ændrin-gen af skatteansættelserne for indkomstårene 1999-2001 af egen drift burde have genop-taget skatteansættelsen for 1990 med henblik på at foretaget en konsekvensnedsættelse.

Om *forældelsesspørgsmålet* anførte skatteyderen, at hans krav tidligst opstod på det tidspunkt, hvor der forelå en endelig afgørelse fra Landsretten efter dommen af 23/11 2009, hvor landsretten fastslog, at beskatningen af det pågældende beløb skulle ske i indkomstårene 1999-2001 - og altså ikke i 1990. Subsidiært blev gjort gældende, at skatteyderen var i utilregnelig uvidenhed om sit eventuelle krav, jf. 1908-lovens § 3.

Landsskatteretten skar her igennem og udtalte, at skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 fandt anvendelse, hvis der var tale om en konsekvensændring, dvs. at den sekun-dære ansættelse var en direkte følge af den primære ansættelse.

Vedrørende dette spørgsmål fandt Landsskatteretten, at skatteyderens genoptagelses-an-modning efter § 27, stk. 1, nr. 2 kunne imødekommes, da det måtte anses for sandsyn-liggjort, at der var årsagssammenhæng mellem beskatningen af honorarindtægten i ind-komstårene 1999, 2000 og 2001 og beskatningen af 975.000 kr. i indkomståret 1990.

Herefter blev SKAT pålagt at genoptage skatteansættelsen for indkomståret 1990.

Offentliggjort d. 5. april 2011

Som det ses, fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at kommentere Skattecenterets anbringende om forældelse. Landsskatteretten har således lagt til grund, at skatteyderens tilbagesøgningskrav ikke var forældet. Men det er dog ikke ganske åbenbart, om Landsskatteretten først har anset kravet for stiftet ved landsrettens dom i 2009 og dermed for omfattet af den nye forældelseslov, eller om kravet er stiftet på et tidligere tidspunkt, men suspenderet efter 1908-lovens § 3.

Sagen giver måske anledning til den sidebemærkning, at det i praksis bør vurderes, om det er forsvarligt at undlade at påklage en sag og stille den i bero frem for at nøjes med et genoptagelsestilsagn.

I Styresignal 9200 af 30. marts 2009 anføres det med rette at genoptagelsestilsagn gives under den forudsætning, at sagens indhold er identisk med indholdet i den sag, hvis endelige udfald afventes. Hvis denne forudsætning ikke holder stik, vil der - uanset det tidligere givne genoptagelsestilsagn - blive nægtet genoptagelse.

Hertil kan føjes, at den skatteyder, der alene har et genoptagelsestilsagn, alt afhængigt af prøvesagen kan risikere, at prøvesagen hæves, hvilket medfører, at genoptagelsestilsagnet er uden værdi.

— o —