

Offentliggjort d. 14. december 2010

Ekstraordinær genoptagelse – praksisændring – TfS 2010, 735 Ø[©]

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved dommen ref. i TfS 2010, 735, at Østre Landsrets underkendelse af hidtidig praksis om opkrævning af AM-bidrag af sygedagpenge for selvstændigt erhvervsdrivende i virksomhedsskatteordningen, jf. TfS 2003, 770 Ø, ikke gav grundlag for ekstraordinær genoptagelse med henblik på tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet AM-bidrag af en erhvervsdrivendes ydelser fra en erhvervsudygtighedsforsikring.

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2 kan en skatteyder få genoptaget en skatteansættelse med henblik på ændring af skatteansættelsen frem til den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, når der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Der er her tale om en ordinær genoptagelse.

Herudover hjemler skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7 ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse, dvs. genoptagelse længere tilbage i tid, hvis *hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet*. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis. Her er der altså mulighed for genoptagelse en lang årrække bagud.

Undertiden rejser der sig spørgsmålene, dels om der er tale om underkendelse af praksis, og dels om en given underkendelse af praksis omfatter en konkret sag. I sidstnævnte tilfælde kan der blive tale om genoptagelse mange år tilbage i tid.

Offentliggjort d. 14. december 2010

Østre Landsrets dom ref. i TfS 2010, 735 vedrører spørgsmålet om rækkevidden af den tidligere afsagte Østre Landsrets dom, ref. i TfS 2003, 770 ØL, om underkendelse af skattemyndighedernes praksis. Sagen vedrører således spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse.

Ved dommen ref. i TfS 2003, 770 fandt Østre Landsret, at der ikke forelå den fornødne klarhed i hjemmelsgrundlaget for at opkræve arbejdsmarkedsbidrag af sygedagpenge udbetalt til en erhvervsdrivende, der anvendte virksomhedsskatteordningen. Dommen var baseret på en fortolkning af arbejdsmarkedsfondslovens §§ 8 og 10 samt forarbejderne hertil. Sagen drejede sig om indkomstårene 1995 – 1997.

Som konsekvens af dommen udsendte SKAT efterfølgende det meget omfattende TSS-cirkulære nr. 2004-23 af 5/10 2004 om genoptagelse af skatteansættelsen, beregning af arbejdsmarkedsbidrag m.v. samt lønsumsafgift vedrørende sygedagpenge og andre lignende overførselsindkomster modtaget af selvstændigt erhvervsdrivende. Af cirkulæret fremgår bl.a., at *"Told- og Skattestyrelsen finder, at dommen har den følge, at sygedagpenge og andre lignende overførselsindkomster ikke skal anses for indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Da dette er i strid med den hidtidige praksis, giver dommen mulighed for genoptagelse."* Videre fremgår af cirkulæret, at: *"Dommen har således betydning for følgende ydelser, som efter hidtidig praksis har kunnet anses for at indgå i indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed: Sygedagpenge, Barselsdagpenge, Forældre- og uddannelsesorlovsydelse, Iværksætterydelse, Etableringsydelse... Dommen kan endvidere have betydning for andre lignende overførselsindkomster, hvorom der ikke tidligere har været etableret en fast praksis."*

Den sag, der blev afgjort ved Østre Landsrets dom ref. i TfS 2010, 735, drejede sig om en skatteydere adgang til ekstraordinær genoptagelse med henblik på tilbagebetaling af opkrævet arbejdsmarkedsbidrag af ydelser fra en *privattegnet erhvervsudygtighedsforsikring* for indkomstårene 1995 – 2002.

Skatteyderen gjorde her bl.a. gældende, at den stedfundne underkendelse af praksis ved TfS 2003, 770 ØL tillige omfattede en situation som den foreliggende, idet der efter dommen ikke var grundlag for en sondring mellem på den ene side sygedagpenge udbe-

Offentliggjort d. 14. december 2010

talt i kraft af en offentlig forsikringsordning og på den anden side udbetalinger baseret på en privattegnat forsikringsordning. Efter skatteyderens opfattelse havde hun derfor krav på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for de involverede indkomstår, 1995 – 2002 – og altså ikke kun ordinær genoptagelse for perioden 2001-2002.

SKAT afviste at genoptage skatteansættelserne, da ydelser fra forsikringsselskaber efter SKAT's opfattelse var bidragspligtig indkomst for selvstændige erhvervsdrivende, og sådanne ydelser ikke var omfattet af TfS 2003, 770 Ø henholdsvis af TSS-cirkulære nr. 2004-23 af 5/10 2004. Dette synspunkt blev tiltrådt af Landsskatteretten.

Under sagens behandling ved Østre Landsret *anerkendte* Skatteministeriet, at der *ikke* var hjemmel til at opkræve AM-bidrag af udbetalingerne fra den omhandlede erhvervsudygtighedsforsikring.

Af denne grund havde skatteyderen krav på genoptagelse af skatteansættelserne for 2001 og 2002 efter reglerne om ordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 26.

Efter ministeriets opfattelse var der derimod ikke grundlag for at genoptage skatteansættelserne for 1995 – 2000 efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse i lovens § 27, stk. 1, nr. 7 med henblik på tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingerne fra den omhandlede erhvervsudygtighedsforsikring.

Ministeriets støttede dette synspunkt på, at den manglende hjemmel til at opkræve AM-bidrag af udbetalingerne fra den omhandlede erhvervsudygtighedsforsikring, ikke beroede på dommen fra 2003, men *derimod* på et *andet forhold*. Derfor var skatteyderen efter ministeriets opfattelse ikke omfattet af den personkreds, der ville kunne opnå ekstraordinær genoptagelse som følge af dommen fra 2003 henholdsvis det i tilknytning hertil udstedte cirkulære om ekstraordinær genoptagelse.

Som nærmere begrundelse herfor henviste ministeriet til det, i øvrigt nye, synspunkt i sagen, at forsikringen måtte kvalificeres som en invalidepension omfattet af pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra b (nu litra c). Videre anførte ministeriet, at indbetalinger til pensionsordninger efter cirkulære nr. 129 af 4/7 1994 om personskatteloven, pkt.

Offentliggjort d. 14. december 2010

3.3.1.3., ikke fragik i virksomhedsindkomsten, hvorfor udbetalingerne *ikke hidrørte* fra virksomheden, således som omtalt i arbejdsmarkedsfondslovens § 10. Af denne grund forelå der ikke grundlag for at opkræve arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingerne fra skatteyderens erhvervsudygtighedsforsikring.

Da den manglende hjemmel til at opkræve AM-bidrag således, som allerede nævnt, efter ministeriets opfattelse *ikke* beroede på dommen fra 2003, men på det netop beskrevne forhold, var der efter ministeriets opfattelse ikke grundlag for ekstraordinær genoptagelse som følge af dommen fra 2003.

Da skattemyndighederne efter ministeriets opfattelse endvidere ikke havde haft en praksis, hvorefter pensioner indgik i virksomhedsordningen - idet der således var begået en fejl i skatteyderens tilfælde - havde skatteyderen heller ikke på dette grundlag mulighed for ekstraordinær genoptagelse.

Østre Landsret gjorde kort proces i sagen, og frifandt Skatteministeriet for skatteyderens påstand om ekstraordinær genoptagelse vedrørende skatteansættelserne for 1995 – 2000.

Landsretten bemærkede indledningsvist, at skatteyderens erhvervsevnetabsforsikring måtte anses som en invalidepension omfattet af pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra b (nu litra c).

Landsretten fandt dernæst, at det afgørende for, om der skulle ske ekstraordinær genoptagelse af skatteyderens skatteansættelser, var, om Østre Landsret med dommen ref. i TfS 2003, 770 havde underkendt en hidtidig praksis, hvorefter der blev opkrævet AM-bidrag af udbetalinger fra tilsvarende ordninger.

Om dette spørgsmål bemærkede landsretten, at således som sagen forelå oplyst for landsretten, var der ikke grundlag for at fastslå, at der havde foreligget en praksis, hvorefter der var opkrævet AM-bidrag af invalidepensioner omfattet af pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra b (nu litra c).

Betingelserne for ekstraordinær genoptagelse var efter landsrettens opfattelse herefter ikke opfyldt, og ministeriet blev, som nævnt, frifundet.

Offentliggjort d. 14. december 2010

Selv om det ikke fremgår af dommens præmisser, må det med dommen anses for fastslået, at TfS 2003, 770 Ø ikke giver grundlag for ekstraordinær genoptagelse vedrørende skatteyderens ydelser i henhold til erhvervsudyghedsforsikringen, således som anført af skatteyderen. En sådan snæver afgrænsning af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7 støttes af motiverne til den oprindelige bestemmelse i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7 om ekstraordinær genoptagelse som følge af en underkendt praksis, jf. lov nr. 381 af 2/6 1999, hvor det således anføres i de særlige bemærkninger, at ”*Genoptagelsesadgangen består kun i det omfang, den tilsidesatte praksis har fundet anvendelse ved den pågældende skatteansættelse.*”

Dommens præmisser – *at der ikke var grundlag for at fastslå, at der havde foreligget en praksis, hvorefter der var opkrævet AM-bidrag af invalidepensioner omfattet af pensionsbeskatningslovens § 2, nr. 4, litra b (nu litra c)* – kan ikke umiddelbart tiltrædes. Efter ordlyden af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7 er det afgørende for adgangen til ekstraordinær genoptagelse således, om *hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet*, og dernæst, at skatteyderens sag er omfattet af denne praksis. Det er derimod *ikke* afgørende, om skatteyderen selv kan dokumentere en given administrativ praksis, som han er blevet lignet efter, og som kan rummes af den underkendende afgørelse.

Uanset dette giver landsrettens efterlysning af dokumentation for en konkret praksis dog anledning til en bemærkning om, at domstolene stiller betydelige krav for at antage eksistensen af en sådan praksis. Set i lyset af, at der i den foreliggende sag rent faktisk var opkrævet AM-bidrag af erhvervsudygtighedsydelse, og set i lyset af SKATs og Landsskatterettens begrundelse for at afslå genoptagelse – at ydelser fra forsikringselskaber var bidragspligtig indkomst for selvstændige erhvervsdrivende – forekommer dommen på dette punkt ganske streng. Der synes således uomtvisteligt at have foreligget en regeldannelse vedrørende opkrævning af AM-bidrag af ydelser fra en privattegnet forsikringsordning - uanset hvordan disse ydelser i øvrigt måtte være kvalificeret i skatteretlig sammenhæng.

Offentliggjort d. 14. december 2010

Dommen giver anledning til endnu engang at mane til forsigtighed, og ikke forlade sig på, at der er adgang til ekstraordinær genoptagelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7. Den ”ledende sag” kan dels blive trukket tilbage, og dels kan man blive mødt med samme synspunkt som i Østre Landsrets dom ref. i TfS 2010, 735, hvorefter der mangler ”lighed” med den ledende dom. Den forsigtige rådgiver sørger for genoptagelsestilsagn i sin egen sag eller at få stillet sagen i bero, indtil der er truffet afgørelse i den ”ledende” sag.

— o —