

Offentliggjort d. 26. juli 2011

Forældelse og genoptagelse – kirkeskat – ikke medlem af folkekirken - SKM2011.448.LSR ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten gav ved en kendelse af 5/5 2011 adgang til ekstraordinær genoptagelse af en skatteydere skatteansættelser tilbage til og med indkomståret 1989 med henblik på tilbagebetaling af kirkeskat. Der er med denne afgørelse tale om en væsentlig udvidelse i forhold til to tidligere afgørelser.

Landsskatterettens kendelse af 5/5 2011 drejer sig om tilbagebetaling af kirkeskat for en længere årrække tilbage i tid. Retsgrundlaget er skatteforvaltningslovens § 27 om ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse, jf. herved TfS 2005, 1015 DEP, sammenholdt med reglerne om forældelse af selve skattekravet.

Ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse kan efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 bl.a. foretages, hvis Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger *særlige omstændigheder*, jf. nærmere § 27, stk. 1, nr. 8.

Denne regel, der blev indført ved lov nr. 410 af 2/6 2003 i forbindelse med en revision af den dagældende skattestyrelseslov, havde til formål at etablere "en "sikkerhedsventil", der giver hjemmel til genoptagelse uden for den almindelige ansættelsesfrist, hvis der foreligger særlige omstændigheder, der ikke er omfattet af de objektive regler i bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 35." Baggrunden var – som det anføres i forslaget

Offentliggjort d. 26. juli 2011

– at det ikke er ”muligt at forudse alle tilfælde, hvor omstændighederne bør give anledning til genoptagelse uden for de almindelige frister. Der er derfor behov for en bestemmelse, der kan opsamle tilfælde, hvor forholdene i særlig grad taler for, at ansættelsen ændres.” Samtidig blev den dagældende bestemmelse om ekstraordinær genoptagelse som følge af fejl begået af en skatteansættende myndighed ophævet, men genoptagelse i disse tilfælde ville efter forslaget ”... ligeledes være omfattet af den foreslåede bestemmelse.”

I praksis har bestemmelsen om ekstraordinær genoptagelse ved særlige omstændigheder bl.a. været anvendt til genoptagelse af skatteansættelser med henblik på tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet kirkeskat i tilfælde, hvor skatteyderen ikke har været medlem af folkekirken.

Om adgangen til genoptagelse i disse tilfælde anføres i Den juridiske Vejledning, afs. A.A.8.2.3.10, bl.a., at:

”Hvis klageren har betalt kirkeskat tilbage i tid uden at have været medlem af folkekirken, kan der under alle omstændigheder ske genoptagelse og tilbagebetaling af kirkeskat inden udløbet af den ordinære ansættelsesfrist i SFL § 26, stk. 2. Hvis denne frist er overskredet, vil genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 8, være betinget af, at den fejlagtige betaling af kirkeskat skyldes en ansvarspådragende fejl begået af skatte- og registermyndighederne. SFL § 27, stk. 1, nr. 8, vil således normalt ikke finde anvendelse, hvis fejlen er sket hos de kirkelige myndigheder. Som følge heraf bør en klager opfordres til at forsøge at skaffe en redegørelse om medlemskab fra folkekirken. Hvis en sådan redegørelse ikke kan dokumentere årsagen til den fejlagtige kirkeskattebetaling, skal der ske en konkret vurdering og ved denne vurdering kan indgå en formodning om, at fejlen er sket hos skatte- og registermyndighederne, hvis relevante oplysninger ikke i øvrigt kan fremskaffes.”

Det refererede uddrag svarer i det væsentligste til og er antageligt baseret på den konklusion, der blev truffet vedrørende problemstillingen i Netværksgruppen for processuelle regler på SKAT's område på Netværksgruppens møde den 5/9 2007, og som der tilsyneladende var enighed om blandt gruppens medlemmer.

Offentliggjort d. 26. juli 2011

Som det fremgår af uddraget fra Den juridiske Vejledning, er ekstraordinær genoptagelse med henblik på tilbagebetaling af kirkeskat efter vejledningen begrænset til tilfælde, hvor *den fejlagtige betaling af kirkeskat skyldes en ansvarspådragende fejl begået af skatte- og registermyndighederne.*

På linie med hovedparten af de øvrige bestemmelser om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 er der ikke i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 fastsat **grænser tilbage i tid** for adgangen til ekstraordinær genoptagelse. Allerede da der første gang blev åbnet mulighed for ekstraordinær genoptagelse med den dagældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 2, jf. lov nr. 1104 af 20/12 1995 var man opmærksom på dette spørgsmål. Af bemærkningerne fremgik således, at *"der i lovforslaget ikke er nogen formel grænse for, hvor gamle indkomstår der kan gives tilladelse til at genoptage. Men det ligger i omstændighederne, at jo ældre år, der ønskes genoptaget, jo større krav vil der blive stillet til den skattepligtiges sandsynliggørelse af, hvorfor genoptagelsesansøgning ikke er fremsat tidligere."*

Forældelse af selve skattekravet var på daværende tidspunkt reguleret i 1908-loven og Danske Lov 5-14-4 om 20-årig forældelse. Med henblik på at undgå, at skattestyrelseslovens fristregler gav adgang til genoptagelse af en skatteansættelse, hvor det underliggende skattekrav var forældet efter 1908-loven, blev det ved lov nr. 410 fra 2003 fastsat i skattestyrelseslovens § 35, stk. 4, at krav afledt af en skatteansættelse foretaget efter bl.a. § 35, stk. 1, nr. 8 ikke var undergivet forældelse efter 1908-loven, men alene forældelse efter Danske Lov.

Området er nu normeret ved forældelsesloven, jf. tillige skatteforvaltningslovens § 34 a, hvorefter forældelsesfristen er 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomstskat, jf. § 27, stk. 1.

Af overgangsreglerne til forældelsesloven fremgår, at loven som udgangspunkt finder anvendelse også på tidligere stiftede fordringer, som ikke inden ikrafttrædelsesdagen er forældet efter de hidtil gældende regler, men at forældelse dog tidligst indtræder den 1. januar 2011, medmindre fordringen inden dette tidspunkt ville være forældet såvel efter

Offentliggjort d. 26. juli 2011

den nye forældelseslov som efter de hidtil gældende bestemmelser, jf. lovens § 30, stk. 1. I det sidstnævnte tilfælde anvendes det seneste tidspunkt for forældelsens indtræden.

Ekstraordinær genoptagelse forudsætter efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 herudover, at **genoptagelsesansøgning fremsættes** af skatteyderen **senest 6 måneder** efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundet ekstraordinær genoptagelse.

Denne bestemmelse administreres i praksis med en vis vekslende hårdhændethed. Vedrørende begyndelsestidspunktet for 6-mdr.'s fristen i sager om tilbagebetaling af kirkeskat synes der umiddelbart at kunne peges på flere muligheder, herunder

1. det tidspunkt, hvor skatteyderen kommer til kundskab om manglende medlemskab af folkekirken
2. det tidspunkt, hvor skatteyderen kommer til kundskab om, at der opkræves kirkeskat på trods af manglende medlemskab af folkekirken
3. det tidspunkt, hvor skatteyderen kommer til kundskab om, at manglende medlemskab af folkekirken indebærer, at der ikke skal betales kirkeskat og/eller at allerede betalte kirkeskatter kan kræves tilbagebetalt.
4. det tidspunkt, hvor skatteyderen kommer til kundskab om, at opkrævningen af kirkeskat trods manglende medlemskab af folkekirken beror på en fejl hos myndighederne.

I hvert fald i tilfælde, hvor en skatteyder ingensinde har været medlem af folkekirken, kan det måske med en vis rette anføres, at skatteyderen burde have reageret på, at han år efter år blev afkrævet kirkeskat. Dette synspunkt har da også været gjort gældende af skattemyndighederne som et af flere synspunkter i flere af sagerne om tilbagebetaling af kirkeskat som følge af manglende medlemskab af folkekirken.

Netværksgruppen for processuelle regler på SKAT's område antog i 2007, at udgangspunktet ville være, at den skattepligtige ikke havde erhvervet kundskab til fejlen, før skatteyderen blev opmærksom på det manglende medlemskab af Folkekirken.

I Den juridiske Vejledning, afs. A.A.8.2.3.10, anføres om denne problemstilling, at:

Offentliggjort d. 26. juli 2011

”Det er en yderligere betingelse for ekstraordinær genoptagelse, at klageren har overholdt 6-måneders reaktionsfristen i SFL § 27, stk. 2, jf. A.A.8.2.3.11. I tilfælde af manglende medlemskab af folkekirken vil fristen løbe fra det tidspunkt, hvor klageren har fået positivt kendskab til grundlaget for ekstraordinær genoptagelse, dvs. har haft tilstrækkeligt kendskab til, at den fejlagtige kirkeskattebetaling skyldes en myndighedsfejl. Et sådant kendskab vil fx være til stede, hvis opkrævning af kirkeskat fortsætter efter, at klageren selv har udmeldt sig af folkekirken. Der vil i øvrigt være tale om en særdeles konkret vurdering.”

Som det fremgår af det refererede, angives som begyndelsestidspunkt for 6-mdr.’s fristen det tidspunkt, hvor skatteyderen har fået *tilstrækkeligt kendskab til, at den fejlagtige kirkeskattebetaling skyldes en myndighedsfejl.*

Dette retsgrundlag var genstand for en nærmere prøvelse i sagen afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 5/5 2011. Sagen drejede sig i sin enkelhed om en skatteyder født 1965, der stedse havde betalt kirkeskat, uanset at han ingensinde havde været medlem af folkekirken. Ved en familiesammenkomst i maj 2010 blev han af sin bror gjort opmærksom på, at der var mulighed for at få tilbagebetalt kirkeskat, og skatteyderen anmodede derfor i august 2010 om tilbagebetaling af kirkeskat. Under sagens behandling ved Landsskatteretten fremlagde skatteyderen en erklæring fra kordegnen i vedkommende sogn, hvoraf bl.a. fremgik, at skatteyderen aldrig havde været medlem af folkekirken, og den omstændighed, at han i en periode i folkeregistret havde stået opført som medlem af folkekirken, derfor skyldtes en fejl.

Skattemyndighederne ændrede på denne baggrund skatteansættelser for 2007-2009, men afslog at ændre skatteansættelserne længere tilbage i tid, da 6-mdr.’s fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 efter myndighedernes opfattelse var overskredet. Myndighederne henviste herved nærmere til, at klageren efter det oplyste havde eller burde have været bekendt med, at han ikke var medlem af folkekirken og derfor hvert år kunne konstatere, at der fejlagtigt er beregnet kirkeskat. Videre henvistes til, at sammenhængen mellem dåb, medlemskab af folkekirken og betaling af kirkeskat fremgik af lovgivningen, og at nuværende praksis vedrørende tilbagebetaling af fejlagtigt opkrævede kirkeskatter siden medio 2008 havde været tilgængelig på www.skat.dk,

Offentliggjort d. 26. juli 2011

ligesom der herudover i foråret 2009 i flere dagblade og tidsskrifter havde været en række artikler om fejlagtigt opkrævede kirkeskatter og muligheden for at få disse tilbagebetalt. Efter myndighedernes opfattelse havde skatteyderen således ved flere lejligheder, der lå mere end 6 måneder forud for hans anmodning af 24. august 2010, haft anledning til at konstatere, at han fejlagtigt betalte kirkeskat og at få dette korrigeret.

Efter Landsskatterettens opfattelse var skatteyderen berettiget til tilbagebetaling af kirkeskat for indkomstårene 1989 – 2006.

Vedrørende retsgrundlaget henviste Landsskatteretten indledningsvist til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og stk. 2, til Den juridiske vejledning, afsn. A.A.8.2.3.10 og til Danske Lov 5-14-4.

Som begrundelse for at imødekomme skatteyderens anmodning om genoptagelse henviste Landsskatteretten for det første til, at det måtte antages, at registreringen af, at skatteyderen var medlem af folkekirken, måtte bero på en myndighedsfejl, formentlig begået - men dog med en vis usikkerhed - i forbindelse med den elektroniske overførsel af data til CPR-registeret.

Vedrørende 6-mdr.'s fristen bemærkede retten, at det i overensstemmelse med skatteyderens forklaring til skattecentret måtte lægges til grund, at han blev opmærksom på fejlen i forbindelse med, at hans broder ved en familiesammenkomst den 14.-15. maj 2010 gjorde opmærksom på muligheden for at få tilbagebetalt kirkeskat.

Landsskatteretten fandt således, at betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og § 27, stk. 2, var opfyldte, idet den skete fejlregistrering måtte kvalificeres som særlige omstændigheder, ligesom klageren måtte anses for at have rettet henvendelse til skattecentret inden 6 måneder fra det tidspunkt, hvor han blev opmærksom på myndighedsfejlen.

Landsskatterettens kendelse er den seneste af flere afgørelser fra Landsskatteretten om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet kirkeskat hos personer, der ikke har været medlem af folkekirken.

Offentliggjort d. 26. juli 2011

På linie med flere tidligere afgørelser om samme problemstilling har Landsskatteretten ved afgørelsen taget afsæt i Den juridiske vejlednings afgrænsning af de tilfælde, hvor der er grundlag for genoptagelse. Det henstår dog uklart, hvorfor alene fejl begået af *skatte- og registermyndighederne* – i modsætning til fejl begået af de kirkelige myndigheder – giver grundlag for ekstraordinær genoptagelse. Motiverne til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 tvinger ikke til en sådan differentiering, og for skatteyderen er der næppe den store forskel på, om fejlen beror på de kirkelige myndigheder eller på skatte- og registermyndighederne.

I modsætning til to tidligere afgørelser fra Landsskatteretten truffet henholdsvis den 25/2 2011 og den 16/9 2010 (offentliggjort i afgørelsesdatabasen), hvor genoptagelse alene er imødekommet for indkomstårene 1999 og fremefter med henvisning til § 34 a, stk. 4, er genoptagelse i den foreliggende sag imødekommet helt tilbage til 1989 med henvisning til forældelseslovens overgangsregler.

Vedrørende særligt begyndelsestidspunktet for 6-mdr.'s fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2 har Landsskatteretten i den foreliggende sag så vidt ses lagt til grund, at 6-mdr.'s fristen skulle regnes fra det tidspunkt, hvor skatteyderen konkret blev opmærksom på, at der forelå en *myndighedsfejl* – hvilket efter Landsskatterettens opfattelse er sket i forbindelse med, at skatteyderens broder ved en familiesammenkomst den 14. – 15. maj gjorde opmærksom på muligheden for at få tilbagebetalt kirkeskat.

— o —